

Juridiska institutionen

Juristprogrammet

Handelshögskolan vid Göteborgs universitet

HRO800 Examensarbete 30 hp

Höstterminen 2019

## Hotellverksamhet och stadigvarande bostad

- En undersökning av mervärdesskatterättslig hantering av uthyrning av privatbostad

Melina Wykman



**GÖTEBORGS UNIVERSITET**  
**HANDELSHÖGSKOLAN**

Handledare Patrik Emblad

Examinator David Kleist

## Sammanfattning

Uthyrning av privatbostäder för hyresgästers övernattnig har underlättats med hjälp av hemsidor som exempelvis Airbnb. Skatteverkets kontroller av sådan uthyrning talar för att uthyraren inte betalar korrekt skatt eller mervärdesskatt på den inkomst som uthyrningen inbringar.

Den mervärdesskatterättsliga reglering som finns att tillgå för omsättning och upplåtelse av fastighet klargör att uthyrning av fastighet är undantagen från mervärdesskatt, men att hotellverksamhet är mervärdesskattepliktig. Regleringen klargör även att en mervärdesskatteskyldig verksamhet ger upphov till avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, men att ett avdragsförbud gäller för stadigvarande bostad. Det blir således problematiskt att avgöra om en uthyrning av en privatbostad är mervärdesskattepliktig och om avdragsrätt medges för sådan uthyrning.

Denna uppsats syftar till att utröna vilka kriterier som avgör i vilken utsträckning uthyrning av en privatbostad är mervärdesskattepliktig och medför avdragsrätt. Dessa kriterier analyseras utifrån neutralitetsprincipen med fokus på konkurrens- och avdragsneutralitet. Undersökningen visar att flertalet kriterier är relevanta att beakta, beroende på vilken instans som tolkar och tillämpar rätten. I uppsatsen redogörs det för relevant lag, förarbeten, praxis och Skatteverkets publikationer, vilket resulterar i att Skatteverket är den instans som har preciserat vilka fyra kriterier som ska avgöra om uthyrning av privatbostad ska vara mervärdesskattepliktig. Skatteverkets kriterier klargör att uthyraren är en beskattningsbar person och att uthyrningen är mervärdesskattepliktig om en sammanhängande uthyrningsperiod maximalt är fyra månader, om marknadsföring eller tjänster som erbjuds kan liknas med hotellverksamhet samt om tids- och beloppsgränser på 113 dygn och 50 000 kronor uppnås. Skatteverket klargör även att avdragsförbudet för stadigvarande bostad ska gälla samtidigt som avdragsrätt medges för förbrukningsvaror som kan hänföras till uthyrningen. Analysen av kriterierna visar att Skatteverkets tre första kriterier går att hänföra till lagstiftning, förarbeten och praxis, men att det sista kriteriet om en tids- och beloppsgräns saknar argumentationsgrund och kan föranleda att konkurrensen snedvrids. Undersökningen visar även att tillämpningen av avdragsrätt och avdragsförbud saknar stöd i praxis, samt kan ifrågasättas utifrån principerna om avdragsneutralitet och reciprocitet.

## Innehållsförteckning

Sammanfattning.....	2
Förord.....	5
Förkortningsordlista.....	6
1 Introduktion till uppsatsämnet.....	7
1.1 Inledning.....	7
1.2 Syfte och frågeställningar.....	9
1.3 Avgränsning.....	9
1.4 Terminologi.....	10
1.5 Metod.....	10
1.5.1 Rättsdogmatisk metod och de lege interpretata.....	10
1.5.2 Metodreflektion.....	12
1.6 Material.....	12
1.6.1 Materialets rättskällevärde.....	13
1.6.2 EU-rättens överordnade ställning.....	13
1.6.3 Skatteverkets publikationer.....	14
1.7 Rättsteori.....	16
1.7.1 Neutralitetsprincipen.....	17
1.8 Förhållande till tidigare arbeten på området.....	19
1.9 Uppsatsens disposition.....	20
2 Lag – Reglering kring mervärdesskatteplikt och avdragsrätt vid uthyrning av fastighet.....	21
2.1 Inledning.....	21
2.2 Mervärdesskatt.....	21
2.3 Grundläggande regler om mervärdesskatteplikt.....	21
2.4 Mervärdesskattens reglering om uthyrning av fastighet.....	22
2.5 Sammanfattning av regleringen.....	23
2.6 Avdragsrätt.....	24
2.6.1 Inledning.....	24
2.6.2 Avdragsrättens grunder.....	24
2.6.3 Avdragsrätt vid fastighetsuthyrning.....	25
2.6.4 Sammanfattning och analys.....	26
3 Förarbeten – Motiven bakom reglering kring mervärdesskatteplikt och avdragsrätt vid uthyrning av fastighet.....	28
3.1 Inledning.....	28
3.2 Undantag från mervärdesskatt på fastighetsområdet.....	28
3.3 Hotellverksamhet.....	30
3.4 Avdragsförbudet för stadigvarande bostad.....	30
3.5 Sammanfattning och analys.....	32

4 Praxis – Domstolsavgöranden angående mervärdesskatteplikt och avdragsrätt vid uthyrning av fastighet	34
4.1 Inledning.....	34
4.2 EU-domstolens praxis .....	34
4.2.1 EU-domstolen klargör tidsaspektens betydelse .....	34
4.2.2 Sammanfattning och analys.....	35
4.2.3 EU-domstolen klargör neutralitetsprincipens betydelse .....	36
4.2.4 Sammanfattning och analys.....	37
4.3 Svensk praxis.....	38
4.3.1 HFD klargör att uthyrning av bostäder kan medföra mervärdesskatteplikt.....	39
4.3.2 Analys.....	41
4.3.3 HFD klargör att uthyrning av bostäder kan avse stadigvarande bostad och avdragsförbud.....	43
4.3.4 Analys.....	45
4.3.5 HFD klargör att avdragsrätt kan medges för en bostad .....	46
4.3.6 Analys.....	48
4.4 Sammanfattning.....	50
5 Skatteverkets publikationer om mervärdesskatteplikt och avdragsrätt vid uthyrning av privatbostad	52
5.1. Inledning.....	52
5.2 SKV:s allmänna information klargör att uthyrning av bostäder kan medföra mervärdesskatteplikt	52
5.3 SKV:s ställningstagande klargör fyra kriterier som medför mervärdesskatteplikt.....	53
5.4 SKV:s ställningstaganden klargör att avdragsrätt och avdragsförbud är tillämpligt .....	54
5.5 Sammanfattning och analys.....	56
5.5.1 Inledning.....	56
5.5.2 SKV:s fyra kriterier .....	56
5.5.3 Tids- och beloppsgräns.....	57
5.5.4 Tillämpning av avdragsrätt och avdragsförbud .....	59
6 Slutsatser och reflektioner inför framtiden.....	61
6.1 Inledning – Besvarande av frågeställningar .....	61
6.2 Slutsatsernas betydelse .....	63
6.3 Diskussion för framtiden .....	64
7 Källförteckning.....	66

## Förord

Min tid på juristprogrammet har kantats av otaliga toppar och dalar och börjar härmed att närma sig sitt slut. Lärdomarna om mig själv, juridiken och samhället har varit många och jag kommer att bära dem med mig för resten av livet.

Det finns många att tacka för stöd och samarbeten under min studie- och uppsatstid. Att nämna er alla vid namn blir omöjligt. Ingen nämnd, ingen glömd. Mina nära och kära har stöttat mig som alltid. Jag har även fått en mycket värdefull praktiktid hos Deloitte i Stockholm, där många värdefulla inputs har varierats med ett gediget intresse för att utöka min kunskap inom skatt och moms. Ni har varit guld värda!

Tack även till min handledare. Utan dig hade det varit mindre möjligt att slutföra detta projekt. Du är guld!

Melina Wykman

Göteborg, mars 2020

## Förkortningsordlista

EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
EU-rätt	Europeiska unionens rättsakter
f.	Följande sida
ff.	Följande sidor
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
Mervärdesskattedirektivet	Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt
not.	Notis
p.	Punkt
Prop.	Proposition
ref.	Referat
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
s.	Sida
st	Stycke
SKV	Skatteverket
Sjätte direktivet	Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter
SRN	Skatterättsnämnden

# 1 Introduktion till uppsatsämnet

## 1.1 Inledning

”Airbnb-uthyrare under Skatteverkets lupp” och ”Skatteverket förlänger granskningen av Airbnb” är rubriker som setts i media under år 2018.<sup>1</sup> Artiklarna behandlar privatpersoners uthyrning av bostäder via Airbnb och Skatteverkets (SKV) granskning av sådan uthyrning. Privatpersoners uthyrning av bostäder under kortare eller längre perioder har underlättats med hjälp av hemsidor som Blocket, Couchsurfing och Airbnb. För en hyresgäst kan hyra av en privatbostad<sup>2</sup> ersätta hotellnätter, hyra av fjällstugor under sportlov, köp av egen sommarstuga eller vara ett tillfälligt boende innan man får tillgång till ett annat boende. Att SKV har inlett granskningar av sådana uthyrningar, talar för att det bör kontrolleras om uthyraren hanterar de skatterättsliga aspekterna av uthyrningen på ett korrekt sätt. Enligt ovannämnda artiklar kan uthyrarna delas upp i tre kategorier: ”de som gör helt rätt, de som helt enkelt inte känner till reglerna, och så de som försöker att undkomma skatt”.<sup>3</sup>

Det framstår som att privatpersoner inte är helt medvetna om vilka skatteregler som gäller vid fastighetsuthyrning och vilka möjligheter till avdrag som dessa regler ger. Mervärdesskattelagen (ML) anger att omsättning, överlåtelse och upplåtelse av fastigheter är undantagen från mervärdesskatt.<sup>4</sup> Hotellverksamhet innefattas dock inte, utan är skattepliktig.<sup>5</sup> Fastighetsundantaget gäller inte heller för uthyrning som fastighetsägaren gör för stadigvarande verksamhet, om den enskilde gjort sig frivilligt skattskyldig till mervärdesskatt.<sup>6</sup> Det senare gäller dock inte stadigvarande bostad.<sup>7</sup> Det är därmed svårt för en privatperson som vill hyra ut sin bostad att avgöra till vilken av dessa kategorier; hotellverksamhet, skattepliktig verksamhet som är föremål för frivillig skattskyldighet eller stadigvarande bostad, som uthyrningen hänförs till. Problematiken ligger främst i att rättstillämpande instanser därmed får göra tolkningar kring när mervärdesskattepliktig uthyrning föreligger.

---

<sup>1</sup> Svenska dagbladet, Airbnb-uthyrare under Skatteverkets lupp; Dagens industri, Skatteverket förlänger granskningen av Airbnb.

<sup>2</sup> I uppsatsen avser begreppet privatbostad en privatpersons lägenhet, hus, stuga eller liknande som används för boende och som innefattas av fastighetsbegreppet enligt 1 kap. 11 § ML.

<sup>3</sup> Svenska dagbladet, Airbnb-uthyrare under Skatteverkets lupp.

<sup>4</sup> 3 kap. 2 § ML.

<sup>5</sup> 3 kap. 3 § 4 p. ML.

<sup>6</sup> 3 kap. 3 § 2 st ML och 9 kap. ML.

<sup>7</sup> 3 kap. 3 § 2 st ML.

Förutom att ämnet är aktuellt på grund av SKV:s kontroller, bör det inledningsvis klargöras att mervärdesskatteplikten korrelerar med en avdragsrätt.<sup>8</sup> Vid skattepliktig uthyrning kan den beskattningsbara personen således även göra avdrag för kostnader som är kopplade till den mervärdesskattepliktiga uthyrningen. Ponera att uthyraren köper in möbler och inventarier eller gör omfattande renoveringar eller omarbetningar av bostaden. Syftet med inköpen eller renoveringen kan vara att möjliggöra eller underlätta uthyrningen, samt leda till att uthyraren kan ta ut ett högre hyresbelopp från hyresgästen. Om uthyrningen i sig blir mervärdesskattepliktig, är det även troligt att uthyraren avser att göra avdrag för ingående mervärdesskatt hänförd till kostnaderna som uthyraren har för inköp och omarbetning. Avdragsrätten skapar ett intresse hos uthyraren av att uthyrningen ska vara mervärdesskattepliktig. Problemet som uppstår är om avdragsförbudet för stadigvarande bostad i 8 kap. 9 § ML är tillämpligt då uthyrningen av en privatbostad blir föremål för mervärdesskatteplikt. En jämförelse kan göras med mervärdesskattepliktig hotellverksamhet som medges avdragsrätt, utan påverkan av avdragsförbudet för stadigvarande bostad.

Avdragsförbudet har diskuterats i flertalet källor och argumentation har förts om att användandet av begreppet stadigvarande bostad i praxis kan anses strida mot EU-rätten.<sup>9</sup> Dessutom har hemställan framställts från Svenskt näringsliv kring en lagändring av mervärdesskatt på hyra gällande verksamhetslokaler samt upphävandet av avdragsförbudet för stadigvarande bostad.<sup>10</sup> Argumenten som framförs är att avdragsförbudet leder till att mervärdesskatten blir en kostnad, att konkurrensnedvridningar uppstår genom kumulativa effekter med dold mervärdesskatt samt att avdragsförbudet försvårar för verksamhet som bedrivs i hemmet.<sup>11</sup> Problematisering kring stadigvarande bostad har således gjorts inom frivillig skattskyldighet för verksamhetslokaler och därför koncentreras denna uppsats istället till uthyrning av bostäder. En vidare diskussion kring hur regleringen borde förändras kommer inte att göras i det följande, men ytterligare argument för att avdragsförbudet inte längre är aktuellt kommer att klargöras. Ambitionen med uppsatsen är att problematisera tillämpningen av mervärdesskatterättens reglering utifrån ett neutralitetsperspektiv på konkurrens och avdragsrätt.

---

<sup>8</sup> Se 8 kap. ML.

<sup>9</sup> Kleerup & Schiess, *Stadigvarande bostad*, s. 802.

<sup>10</sup> Andersson & Sandberg Nilsson, *Slopa avdragsförbudet för stadigvarande bostad*; Sandberg Nilsson & Werkell, *Modernisera hyresmomsen för verksamhetslokaler*.

<sup>11</sup> Andersson & Sandberg Nilsson, *Slopa avdragsförbudet för stadigvarande bostad*, s. 2 ff.; Sandberg Nilsson & Werkell, *Modernisera hyresmomsen för verksamhetslokaler*, s. 5.



## 1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsens syften utgår från frågeställningarna:

- Vilka kriterier avgör i vilken utsträckning uthyrning av en privatbostad är mervärdesskattepliktig samt föremål för avdragsrätt?
- Hur förhåller sig kriterierna till neutralitetsprincipen?

Syftet med uppsatsen är att undersöka rättsläget gällande mervärdesskatteplikt vid uthyrning av privatbostäder. Undersökningen syftar till att sprida kunskap om reglering och praxis, samt kring gränsdragningsfrågor på rättsområdet som är svåra. Det gäller särskilt begreppen hotellverksamhet och avdragsförbudet för stadigvarande bostad. I syftet ingår att systematisera praxis och granska hur SKV:s publikationer hanterar gränsdragningsfrågorna, eftersom rättsfrågan kring om mervärdesskattepliktig uthyrning har utvecklats i praxis och av SKV. Syftet med uppsatsen är även att analysera hur olika tolkningar av mervärdesskatteregleringen har gjorts av lagstiftare, domstol och SKV. Analysen görs löpande i ljuset av neutralitetsprincipen, särskilt gällande konkurrens och avdragsrätt. Detta motiveras utifrån intresset att mervärdesskatten ska vara neutral i relation till exempelvis marknadskonkurrens och avdragsrätt samt intresset att likvärdiga situationer ska behandlas lika.

## 1.3 Avgränsning

Det förutsätts att läsaren har en grundläggande kännedom om hur mervärdesskatterättens regleringen och dess tillämpning är konstruerad. En fullständig redogörelse för mervärdesskatterättens systematik görs inte i uppsatsen. Mervärdesskattesystemets uppbyggnad behandlas överskådligt, i den mån det ger en kontext till uppsatsens ämnesområde.

Uppsatsen har avgränsats till att enbart behandla uthyrning av privatbostad och de lagrum och den praxis som redogörs för i uppsatsen är de som anses vara relevanta i detta hänseende. Fokus ligger således på uthyrningen och inte på de plattformar som förmedlar uthyrningen. Uppsatsen kommer inte att behandla andra områden där frivillig skattskyldighet råder och inte heller området kring återbetalning, frivillig skattskyldighet vid uppförandeskedet samt jämkning av ingående mervärdesskatt vid förändrad användning av fastighet. Många principer är relevanta inom skatterätten i allmänhet, exempelvis principer om proportionalitet, symmetri och kontinuitet.<sup>12</sup> Dessa ges inte genomslag i uppsatsen, främst på grund av utrymmesskäl och ämnesval.

---

<sup>12</sup> Lodin et al, Inkomstskatt del 1, s. 51-56.

## 1.4 Terminologi

I uppsatsen har ordval gjorts. Med privatperson menas en person som inte aktivt bedriver verksamhet eller är en näringsidkare. Med beskattningsbar person menas den person som blir skyldig att betala mervärdesskatt för uthyrning av sin fastighet. Med konsument eller hyresgäst menas den privatperson som hyr en privatbostad. Med begreppet privatbostad avses en privatpersons lägenhet, hus, stuga eller liknande som används för boende.

## 1.5 Metod

För att undersöka rättsläget har en rättsdogmatisk metod använts, utifrån ett de lege interpretata-perspektiv.<sup>13</sup> På så vis har lagtext, förarbeten, praxis, doktrin samt SKV:s publikationer använts för att uppfylla uppsatsens syfte. Både nationell och EU-rättslig reglering och rättstillämpning tas upp på grund av skatterättens grund i legalitetsprincipen som innebär att uttag av skatt kräver stöd i lag,<sup>14</sup> samt mervärdesskatterättens harmonisering med EU-rätten. Inledningsvis tolkas lagstiftningens ordalydelse i ett försök att konstruera gällande rätt. I de fall lagstiftningen inte ger klara besked kring uthyrning av privatbostad, används förarbeten i ett försök att utröna vilka argument som ligger bakom lagstiftningen. Därefter analyseras vägledande praxis för att undersöka hur domstolar har tolkat lagtexten i specifika fall, vilket är lämpligt eftersom lagtexten är generellt utformad. Slutligen görs en genomgång av SKV:s publikationer för att söka ledning i besvarandet av uppsatsens frågeställningar. Genom att först konstruera gällande rätt kan denna sedan analyseras genom att sättas i förhållande till neutralitetsprincipen,<sup>15</sup> vilket görs löpande i uppsatsen.

### 1.5.1 Rättsdogmatisk metod och de lege interpretata

Rättsdogmatisk metod syftar till att utröna gällande rätt. Metoden är en del av rättsvetenskapen som syftar till att tolka och systematisera rätten och rättskällorna.<sup>16</sup> Genom uppsatsen används metoden för att konstruera gällande rätt kring uthyrning av privatbostad. En konstruktion kan göras av rättens system, med utgångspunkt i vad som upplevs vara en rådande verklighet.<sup>17</sup> Trots att rättsdogmatiken bör vara fri från värderingar, kan allmänt erkända värderingar om att lika fall ska behandlas lika och neutralitet beaktas inom ramen för rättsdogmatiken.<sup>18</sup> Juridisk metod används för att tillämpa rättskällorna enligt den normativa rättskälleläran som visar en ideal bild av vilka

---

<sup>13</sup> Se följande avsnitt 1.5.1 Rättsdogmatisk metod och de lege interpretata.

<sup>14</sup> Se 8 kap. 2-3 §§ Regeringsformen (RF); Pålsson, Konstitutionell skatterätt, s. 25.

<sup>15</sup> Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, s. 45-47.

<sup>16</sup> Nääv & Zamboni, Juridisk metodlära, s. 21; Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, s. 48-50.

<sup>17</sup> Jareborg, Rättsdogmatik som vetenskap, s. 4.

<sup>18</sup> Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, s. 45.

rättskällor som ska, bör och kan användas. Det finns dock många varianter av rättskälleläror och de förändras över tid. Uppsatsens argumentation grundas i föreställningen om vilka källor som har auktoritativ kraft och källornas inbördes ordning.

Rättskällornas inbördes auktoritet kommer att beaktas i ovan nämnda ordning, med lagregler som tyngst vägande och således av störst betydelse när gällande rätt ska konstrueras. Hierarkin är indoktrinerad hos jurister sedan länge och har motiverats med demokratiargument.<sup>19</sup> Igenkänning hos jurister är anledningen till att hierarkin följs även i denna uppsats. Visserligen kan hierarkin och rättskällornas auktoritet ifrågasättas, men det kommer inte att vara uppsatsens fokusområde. Avseende praxis behandlas Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) och Regeringsrättens avgöranden som prejudicerande. Avgöranden från Europeiska unionens domstol (EU-domstolen) behandlas som auktoritativt bestämmande för EU-rättens innehåll. Avgöranden från dessa tre instanser tillmäts större betydelse ur ett rättsdogmatiskt perspektiv än exempelvis Kammarrättens avgöranden som inte anses ha samma prejudicerande verkan. SKV:s publikationer anses inte alltid vara en rättskälla, men dess ställning anses av vissa kunna jämföras med doktrin.<sup>20</sup> Om SKV:s argumentation är övertygande kan publikationerna få genomslag i praktiken, så länge dess betydelse inte undanröjs av domstolsavgöranden eller lagändring. Hur SKV tolkar rätten har på så vis betydelse och är därmed ett relevant material att granska inom ramen för uppsatsens ämne.<sup>21</sup>

Distinktionen mellan hur rätten är *de lege lata* och hur rätten borde vara *de lege ferenda* kan ifrågasättas och anses vara förlegade uttryck, eftersom det som uppfattas vara rätten beror på hur rätten tolkas och vem som gör tolkningen. Ett generellt lagrum kan tolkas till att både innefatta och utesluta vissa gränsfall och leda till en slutsats om hur rätten borde tolkas. Att enbart tolka lagtext och förarbeten klargör inte vad gällande rätt är. Även domstolar, myndigheter och verksamma jurister tolkar vad rätten är utifrån lagtext, principer och syften bakom lagstiftningen. Skillnaden mellan fakta och värderingar är då inte helt självklar.<sup>22</sup> Med detta i beaktande kan man istället använda uttrycket *de lege interpretata*, rätten som den uttolkas, som erkänner att uttalanden om rätten är subjektens tolkningar.<sup>23</sup> Med det synsättet redovisas lagstiftares och rättstillämpares olika utgångspunkter som ger olika tolkningar av gällande rätt. *De lege interpretata* öppnar upp för vad

---

<sup>19</sup> Svensson, *De lege interpretata*, s. 214.

<sup>20</sup> Pålsson, *Konstitutionell skatterätt*, s. 103 ff.

<sup>21</sup> Se även Kleerup et al, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 27-28.

<sup>22</sup> Svensson, *De lege interpretata*, s. 213.

<sup>23</sup> A.a. s. 214.

rätten är utifrån tolkningar. Uppsatsen utgår således från tolkningar av rätten avseende mervärdesskatteplikt och avdragsrätt gjorda av lagstiftare, domstolar och SKV. Analysen utgår även ifrån hur dessa tolkningar står sig i förhållande till neutralitetsprincipen.

### 1.5.2 Metodreflektion

En rättsdogmatisk metod är vanlig inom rättsvetenskapen. Denna metod kan då ses som den ”normala” metoden att använda, vilket givetvis kan ifrågasättas.<sup>24</sup> Metoden får kritik då den inte fokuserar på rättstillämpning i underrätt och av myndigheter, utan på normerna och en konstruktion av rätten utan påverkan av omvärldsiakttagelser.<sup>25</sup> Rättsteoretiska frågeställningar kan uppstå kring vad metoden egentligen är och om det enbart finns en rättsdogmatisk metod.<sup>26</sup> För att undvika en inlåsnings effekt i konstruerandet av gällande rätt enligt denna metod, bör hänsyn även tas till att tolkandet av gällande rätt ses som kontextuell och socialt konstruerad. Därför har uppsatsen även utgått från de lege interpretata för att kunna ta hänsyn till flertalet tolkningar av rättskällor och myndighetspublikationer. En anledning till att använda de lege interpretata-perspektivet är att vad som är gällande rätt inte kan ges ett enda korrekt svar. Gällande rätt konstrueras av ett subjekt som influeras av icke-belysta värderingar och i en rättslig kontext, beroende på vilket material som granskas. Att fokusera på hur olika parter tolkar vad som är gällande rätt, kan således leda till flera ”rätta” svar om vad gällande rätt är.

### 1.6 Material

Material i form av lagtext, förarbeten, praxis och doktrin används för att uppfylla uppsatsens syften att konstruera och analysera gällande rätt. Uppsatsen utgår från mervärdesskattelagarna, dess förarbeten, samt EU-rätt på mervärdesskatteområdet. Ett antal domar från EU-domstolen, HFD och fastställda förhandsbesked från Skatterättsnämnden (SRN) presenteras och analyseras i syfte att utröna svaren på uppsatsens frågeställningar. Ambitionen har varit att koncentrera urvalet av rättsfall till utyrning av privatbostäder. Rättsfall som behandlar gränsdragningen av begreppen stadigvarande bostad och hotellverksamhet har valts ut genom sökningar i rättsdatabaser. Studien av praxis är särskilt hänförd till de specifika omständigheterna i rättsfallen. Utöver dessa källor används SKV:s publikationer, eftersom publikationerna används som stöd för privatpersoner och företag vid frågeställningar angående mervärdesskatt vid utyrning av fastighet. Beslut av rättstillämpare och beteende hos beskattningsbara personer påverkas i stor mån av SKV:s

---

<sup>24</sup> A.a. s. 216.

<sup>25</sup> Nääv & Zamboni, Juridisk metodlära, s. 24.

<sup>26</sup> A.a. s. 21.

publikationer, vilket gör det till ett relevant material att beakta. Övrig litteratur används främst i det inledande kapitlet för att sätta uppsatsen i en kontext.

### 1.6.1 Materialets rättskällevärde

Lag och förarbeten har en relativt klar ställning genom legalitetsprincipen och förarbetenas roll som tolkningsverktyg. Man kan dock anse att tolkningen borde begränsas till lagtextens ordalydelse och av legalitetsskäl kan förarbetena frångås när det saknas stöd i ordalydelsen i lagen.<sup>27</sup> Praxis i form av prejudikat från HFD (tidigare Regeringsrätten) anses vara betydelsefulla och tillmäts rättskällevärde, trots att lägre instanser inte är formellt bundna till dessa. Att följa prejudikat blir ett sätt att åberopa likabehandling vid en situation med liknande omständigheter som i ett tidigare avgörande.<sup>28</sup> Informell bundenhet till prejudikat tillämpas i uppsatsen. EU-domstolens praxis används som rättskälla i uppsatsen på grund av att Sveriges medlemskap i EU leder till en bundenhet till EU-rätten, vilket följer av nästa avsnitt. Rättskällevärdet i ett uttalande i doktrin bedöms från fall till fall. Värdet bedöms dels utifrån argumentationens tyngd, vilka omständigheter som behandlas samt om det som framförs enbart är åsikter eller underbyggda fakta. En avvägning måste dock göras av en rättskällas auktoritet och tyngden i argumentationen.<sup>29</sup>

### 1.6.2 EU-rättens överordnade ställning

En betydande händelse för svensk mervärdesskatt var Sveriges inträde i EU den 1 januari 1995, vilket medförde att den nya ML infördes. Inträdet i EU innebär att EU-rättsliga bestämmelser blir överordnade svensk rätt. EU-rättens fördrag räknas till den så kallade primära rätten och är rättsligt bindande för EU:s medlemsstater, vilket innebär att dessa ska implementeras i nationell rätt. Sekundär rätt är de EU-rättsliga institutionernas regelverk i form av förordningar, direktiv och bindande beslut samt andra rättsakter som är icke bindande. EU:s medlemsstater har på så vis en lojalitetsplikt gentemot unionsrätten, att verka lojalt med EU.<sup>30</sup>

---

<sup>27</sup> Detta frångås i vissa fall av HFD, Se Tjernberg, Skatterättslig tolkning, s. 85.

<sup>28</sup> Se även Pahlsson, Berättigade förväntningar, s. 308 ff.

<sup>29</sup> Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, s. 45-46.

<sup>30</sup> Lojaliteten har frammejlats genom EU-domstolens praxis i form av begreppen *direkt tillämplighet* och *direkt effekt*. Att aktuella regler i förordningar blir en del av den nationella regleringen och ska tillämpas i den nationella rätten är ett uttryck för den direkta tillämpligheten, se EU-domstolens mål C-26/62 Van Gend & Loos. Avgörandet klargjorde även att EU-rätt i form av direktiv kan få direkt effekt i nationell rättstillämpning trots att direktivet inte har inkorporerats i nationell rätt. Direkt effekt föreligger om bestämmelsen i direktivet är klar, precis och ovillkorlig samt att tiden för implementering har passerats. I målet C-106/77 Simmenthal fastslogs att om direkt effekt föreligger, ska nationell rätt som står i konflikt med EU-rätten åsidosättas. Vid en konfliktsituation kan EU-rättsakten som har direkt effekt åberopas inför nationell domstol av en enskild, men inte av det allmänna. Lojalitetsplikten innebär även att nationell rätt ska tolkas mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte av

Den svenska skatterätten påverkas av EU-rätten genom direktiv och EU-domstolens domar. Harmonisering av omsättningsskatt ska ske enligt FEUF-fördraget artikel 113 i den mån det är nödvändigt för att säkerställa den inre marknadens upprättande och undvikande av snedvriden konkurrens. Det har resulterat i att detaljerad reglering i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet) ska motsvaras av regleringen i ML. EU-domstolen hanterar förhandsavgöranden enligt artikel 267 FEUF, då en nationell domstol hänskjuter en fråga om tolkning av fördraget till EU-domstolen. EU-domstolens avgöranden är formellt sett enbart bindande för den hänskjutande domstolen, men avgöranden är i praktiken prejudicerande för samtliga medlemsstater.<sup>31</sup> EU-domstolen avgör inte enskilda fall, utan avgör snarare hur EU-rätten ska tolkas och bestämmer på så vis EU-rättens innehåll.<sup>32</sup>

### 1.6.3 Skatteverkets publikationer

#### 1.6.3.1 Föreskriftsdelegeringen till Skatteverket

SKV har bemyndigats att utge de publikationer som beaktas i uppsatsen. Enbart Riksdagen kan stifta lagar enligt 8 kap. 1 § RF. Föreskrifter som rör förhållandet mellan allmänheten och enskilda ska regleras genom lag enligt 8 kap. 2 § 1 st 2 p. RF. Skatt hör därmed till Riksdagens obligatoriska lagstiftningsområde och delegering från Riksdagen till Regeringen att meddela föreskrifter inom skatt kan inte ske enligt 8 kap. 3 § 1 st 2 p. RF. Verkställighetsföreskrifter kan dock meddelas av Regeringen enligt 8 kap. 7 § 1 st 1 p. RF eller av myndigheter genom bemyndigande i 8 kap. 11 § RF. Verkställighetsföreskrifterna får inte tillföra något nytt, utöver det som gäller enligt lag. Om verkställighetsföreskriften håller sig inom lagregelns ramar, kommer föreskriften att vara bindande för både skattemyndigheter och skattskyldiga.<sup>33</sup> Det förekommer även en instruktion för Skatteverket som anför att SKV ska underlätta likformigheten i skattebeslut, genom utfärdandet av materiell styrning.<sup>34</sup> Detta begränsas dock till de konstitutionella ramarna, samt likhets- och legalitetsprincipen.

---

medlemsstaten, vilket framgick av målet C-14/83 Sabine von Colson. En sådan direktivkonform tolkning kräver dock att ett sådant tolkningsutrymme finns enligt nationell rätt enligt Nilsson, *Direktivkonform tolkning på mervärdesskattens område*, s. 2.

<sup>31</sup> Lodin et al, *Inkomstskatt del 1*, s. 25.

<sup>32</sup> Se även Rendahl, *EU VAT and Double Taxation: A Fine Line between Interpretation and Application*, s. 450-461.

<sup>33</sup> Lodin et al, *Inkomstskatt del 1*, s. 21–22.

<sup>34</sup> Förordning (2003:1106) med instruktion för Skatteverket.

### 1.6.3.2 Skatteverkets publikationers rättskällevärde

Det ska inledningsvis klargöras att SKV:s publikationer har utgivits med olika beteckningar så som *meddelande* eller *ställningstagande*. Begreppet allmänna råd används av SKV som samlingsbegrepp för olika publikationer. Dessa träffas normalt av definitionen som ”generella rekommendationer om tillämpning av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende”.<sup>35</sup> Samtliga myndigheter kan utge allmänna råd, men alla SKV:s publikationer benämns inte som sådana. Det är innehållet och inte rubriceringen som avgör om det är ett allmänt råd och därav kan en viss begreppsförvirring uppstå.<sup>36</sup> SKV:s allmänna råd är inte bindande ens för SKV, men ger uttryck för myndighetens administrativa praxis.<sup>37</sup> Eftersom SKV:s tjänstemän följer de allmänna råden, beskriver råden hur skattelagstiftning tillämpas hos SKV. Enligt Pålsson är SKV:s olika uttalanden att jämföras med doktrin som rättskälla.<sup>38</sup>

Allmänna råd ska främja enhetlig rättstillämpning och utvecklingen av praxis, men är inte bindande.<sup>39</sup> De allmänna råden blir ett instrument för likformighet och enhetlighet.<sup>40</sup> Det sker genom utfyllnad av lagstiftningen där lagtextens ordalydelse lämnar ett tolkningsutrymme, men en tolkning måste väljas av likformighets-skäl för att upprätthålla likhet inför lagen.<sup>41</sup> Enligt Pålsson är det en förhärskande uppfattning att praxis och förarbeten väger tungt som rättskälla, medan SKV:s synpunkter anses ha ett mer begränsat värde.<sup>42</sup> Vad som kan urskiljas är att de allmänna råden har fått betydelse i vissa fall och ges tyngdpunkt i domstolsavgöranden,<sup>43</sup> men har inte en klar plats i rättskällehierarkin.

Enligt Pålsson finns det två typer av uttalanden från SKV som ibland blandas i samma textpublikation.<sup>44</sup> Dessa kan delas upp i den första typen av råd som beskriver gällande rätt och den andra typen av råd som är uttalanden bestående av SKV:s synpunkter i rättsfrågor. Den första typen av allmänna råd är generella rekommendationer om hur författningar ska tillämpas samt hur någon

---

<sup>35</sup> 1 § Författningssamlingsförordningen; Pålsson, Likhet inför Skattelag, s. 178-179.

<sup>36</sup> Pålsson, Konstitutionell skatterätt, s. 105.

<sup>37</sup> A.a. s. 101 ff.

<sup>38</sup> A.a. s. 103.

<sup>39</sup> Pålsson, Likhet inför Skattelag, s. 179.

<sup>40</sup> Pålsson, Konstitutionell skatterätt, s. 107; Pålsson, Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten, s. 402.

<sup>41</sup> Pålsson, Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten, s. 411.

<sup>42</sup> A.a. s. 402.

<sup>43</sup> Exempelvis schablonberäkningar; Se även Pålsson, Konstitutionell skatterätt, s. 107.

<sup>44</sup> Pålsson, Konstitutionell skatterätt, s. 103.

kan eller bör handla i en specifik situation.<sup>45</sup> På så vis beskriver de allmänna råden gällande rätt genom citat eller referat.<sup>46</sup> Den andra typen av råd består enligt Pålsson av SKV:s synpunkter i rättsfrågor som inte har entydiga svar i övriga rättskällor, vilket kan ses som tolkningsförslag.<sup>47</sup> I det senare fallet kan man anse att rättskällevärdet minskar i de delar publikationen enbart ger uttryck för myndighetens synpunkter.<sup>48</sup> Av SKV:s publikationer kommer uppsatsen att behandla SKV:s allmänna information riktad till privatpersoner, *ställningstaganden* som uppges vara SKV:s uppfattningar i rättsliga frågor,<sup>49</sup> samt *rättslig vägledning* som är en sammanställning av gällande rätt som den framgår av lagar och rättspraxis.<sup>50</sup> I uppsatsen kommer dessa att jämföras med doktrin enligt ovan anförda resonemang.

### 1.7 Rättsteori

Inom mervärdesskattesystemet förekommer principer som inte bara är vägledande i utformning av lagstiftning, utan även vid lagtolkning. Principer behandlas i det följande i enlighet med Pålssons beskrivning, hämtade från rättsfallet *Riggs mot Palmer* från 1889.<sup>51</sup> Principer ses i enlighet med Pålssons artikel som ett skäl eller ett argument som ”drar i en viss riktning, men som inte ensamt avgör en fråga”.<sup>52</sup> Dessa tillämpas särskilt vid tveksamma fall.<sup>53</sup> Skatterätten präglas av flertalet principer som i vissa fall har utmejslats genom EU-domstolens praxis. Dessa principer är inlärdas hos juridiskt verksamma. Legalitetsprincipen anses ofta vara en av de viktigaste och uttrycker att uttag av skatt kräver stöd i lag. Mervärdesskatten grundas även på neutralitetsprincipen i syfte att utforma ett konsekvent skattesystem.<sup>54</sup> Neutralitetsprincipen är en fundamental grundsten inom mervärdesskatterätten,<sup>55</sup> vilket är skälet till att denna har valts som utgångspunkt för analysen.

---

<sup>45</sup> Skatteverket, Regler och ställningstaganden, Allmänna Råd.

<sup>46</sup> Pålsson, Konstitutionell skatterätt, s. 103.

<sup>47</sup> A.a. s. 103.

<sup>48</sup> A.a. s. 104.

<sup>49</sup> Skatteverket, Regler och ställningstaganden, Ställningstaganden.

<sup>50</sup> Skatteverket, Om rättslig vägledning.

<sup>51</sup> Pålsson, Principer eller regler?, s. 555-556.

<sup>52</sup> A.a. s. 556.

<sup>53</sup> Henkow, Mervärdesskatt i teori och tillämpning, s. 28.

<sup>54</sup> Lodin et al, Inkomstskatt del 1, s. 46-52.

<sup>55</sup> Henkow, Mervärdesskatt i teori och tillämpning, s. 22.



### 1.7.1 Neutralitetsprincipen

Neutralitet innebär att skattereglerna ska vara neutrala och att de skattskyldigas val<sup>56</sup> inte ska påverkas av hur mervärdesskatten är utformad.<sup>57</sup> Neutralitetsprincipen anses av vissa författare vara den viktigaste principen som styr utformningen av mervärdesskatterätten.<sup>58</sup> Enligt Henkow ska neutralitetsprincipen få mervärdesskatten att framstå som neutral, ett begrepp som inte kan beskrivas utan att det sätts i relation till något.<sup>59</sup> Det uppnås emellertid inte alltid, särskilt med tanke på att mervärdesskatten debiteras med olika skattesatser beroende på vilken vara eller tjänst som konsumeras.<sup>60</sup> Det ska dock framhållas att lagstiftaren i vissa avseenden har valt att styra beteenden genom reglering och på så vis avvika från neutralitetsprincipen.<sup>61</sup>

Neutralitet återkommer i EU-rätten och EU-domstolens avgöranden som en vägledande princip för tolkning av mervärdesskattedirektivet. Hänsyn ska tas till neutralitet vid behandling av beskattningsbara personer på den internationella marknaden. EU-domstolen har i flertalet fall behandlat neutralitet ur olika aspekter, vilka Rendahl har grupperat i sin avhandling.<sup>62</sup> Ett urval av dessa aspekter är neutralitet kring avdragsrättssystemet, likabehandling av ekonomiska aktörer som utför liknande transaktioner, samt konkurrensneutralitet. Enligt Rendahl tillämpas ofta fler än en av dessa aspekter i EU-domstolen vid samma avgörande. En teoretisk uppdelning i olika typer av neutralitet stämmer inte alltid överens med appliceringen i praktiken.<sup>63</sup> Vid applicering på verkliga omständigheter kan neutraliteten sättas ur spel om enbart en principiell synvinkel beaktas.<sup>64</sup> Neutraliteten är relativ och en beskattning kan därmed aldrig vara helt neutral, bara mer eller mindre. Även fiskal neutralitet och proportionalitet måste respekteras.<sup>65</sup> Det syftar till att beskattningen ska vara lika för likvärdiga transaktioner, samt att reciprocitet råder mellan skatt som betalas till staten och skatt som betalas av slutkonsumenten.

---

<sup>56</sup> Här avses val mellan konsumtion, produktion, att hyra eller äga samt att köpa begagnat eller nytt; Henkow, Mervärdesskatt i teori och tillämpning, s. 29.

<sup>57</sup> Kleerup et al, Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 24; Lodin et al, Inkomstskatt del 1, s. 48-50.

<sup>58</sup> Kleerup et al, Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 24.

<sup>59</sup> Henkow, Mervärdesskatt i teori och tillämpning, s. 29.

<sup>60</sup> Se 7 kap. ML.

<sup>61</sup> Här avses exempelvis reducerad skattesats på varor med avsikt att främja konsumtion; se Henkow, Mervärdesskatt i teori och tillämpning, s. 28-30.

<sup>62</sup> Rendahl, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies, s. 74-75.

<sup>63</sup> A.a. s. 75.

<sup>64</sup> A.a. s. 89.

<sup>65</sup> A.a. s. 75.

I uppsatsen kommer analysen att utgå från neutralitet gällande konkurrens och avdragsrätt. Just principen om konkurrensneutralitet är motiverad att använda vid granskningen av när en uthyrning är mervärdesskattepliktig, då en jämförelse kan göras mellan uthyrningsverksamhet som bedrivs av företag och privatpersoner på samma marknad. Neutraliteten vid avdragsrätt är relevant att ta upp, eftersom uppsatsens frågeställning innefattar om mervärdesskattepliktig uthyrning korrelerar med en avdragsrätt.

#### *1.7.2.1 Neutralitet vid avdragsrätt*

Neutralitet vid avdragsrätt relaterar till reciprocitet genom möjligheten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt i samma utsträckning som utgående mervärdesskatt betalas, samt undvikandet av kumulativa effekter.<sup>66</sup> Denna neutralitet kopplas till att all ekonomisk aktivitet i en distributionskedja ska beskattas. Om neutraliteten åstadkommer en sådan beskattning, kan en gräns dras mellan beskattning av ekonomisk aktivitet och privata levnadskostnader.<sup>67</sup> Avdragsrätten ska utgå från om en verksamhet är mervärdesskattepliktig och är inte beroende av verksamhetens syfte eller resultat.<sup>68</sup> Där avdragsrätten upphör i en distributionskedja, torde således den ekonomiska aktiviteten upphöra och övergå i en privat levnadskostnad.

Mervärdesskattens gemensamma system i form av direktiv från EU, syftar till att garantera neutralitet för all ekonomisk verksamhet oberoende av verksamhetens syfte och resultat, om verksamheten i sig är skattepliktig.<sup>69</sup> EU-domstolen har i målen C-4/94 BLP och C-37/05 Ghent Coal definierat neutralitetsprincipen i mervärdesskatten. Det klargörs genom citatet: ”Syftet med avdragsrätten är att helt befria aktörer från den mervärdesskatt som har betalats eller ska betalas inom ramen för den ekonomiska verksamheten.”<sup>70</sup> Även i andra fall har EU-domstolen refererat till neutralitet i avdragsrättssystemet.<sup>71</sup> Avdragsrätten är en princip som inte kan inskränkas och den inträder direkt för hela den ingående mervärdesskatten.<sup>72</sup>

---

<sup>66</sup> Se vidare avsnitt 2.6.2 Avdragsrättens grunder.

<sup>67</sup> Se även Rendahl, *Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies*, s. 74 ff.

<sup>68</sup> C-408/98 *Abbey National* p. 24; C-497/01 *Zita Modes* p. 38.

<sup>69</sup> Se mål C-268/83 *Rompelman* p. 19; C-29/08 *SKF* p. 55-56.

<sup>70</sup> Kleerup et al, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 58.

<sup>71</sup> Exempelvis C-255/02 *Halifax*; Se vidare avsnitt 4.2 EU-domstolens praxis.

<sup>72</sup> Se vidare avsnitt 4.2 EU-domstolens praxis.

### 1.7.2.2 Neutralitet vid konkurrens och likhetsprincipen

Konkurrensneutralitet kan hänföras till den vägledande principen för utvecklingen av mervärdesskattesystemet inom EU om en gemensam marknad med välfungerande konkurrens.<sup>73</sup> Mervärdesskattesystemet inom EU är harmoniserat för att inte påverka möjligheten att konkurrera.<sup>74</sup> På så vis krävs en likabehandling av olika verksamheter och ett uteslutande av att liknande transaktioner behandlas olika.<sup>75</sup> Mervärdesskatten ska inte snedvrída konkurrensen eller påverka möjligheten att göra avdrag och liknande verksamheter ska behandlas lika vid tolkning av undantag.<sup>76</sup> EU-domstolen framhäver att likabehandling är en naturlig konsekvens av neutralitetsprincipen.<sup>77</sup> EU-domstolens avgöranden baseras på att jämföra fall och likhetsproblematisering kretsar kring om fall kan vara jämförbara.<sup>78</sup> Av likhetsprincipen<sup>79</sup> följer att lika eller jämförbara fall ska behandlas lika.<sup>80</sup> Problematiken med jämförbara fall är att dessa måste konstrueras med hjälp av en subjektiv uppfattning. Olika fall kan anses jämförbara beroende på betraktarens förståelse av verkligheten. Likheten existerar således inte självständigt utan är en social konstruktion av vad som anses vara lika fall. På så vis blir även likabehandling en social konstruktion.<sup>81</sup> Likhet kan endast bedömas i relation till något och kan inte fastställas, utan måste bestämmas baserat på kriterier.<sup>82</sup> Likhet inbegriper att en jämförelse kan göras mellan två referenspunkter. Inom juridiken tar man dock sällan hänsyn till exakt lika fall, utan snarare jämförbara fall.<sup>83</sup> Trots allt är hänvisning till praxis ofta ett försök att påvisa att jämförbarhet föreligger. Målsättningen i uppsatsen är att likhetsprincipen tillämpas som en strävan mot att undvika olikbehandling och otillåten särbehandling i största möjliga mån. Detta innebär att analysen av praxis präglas av värderingen om att jämförbara fall ska behandlas lika.

## 1.8 Förhållande till tidigare arbeten på området

Tidigare uppsatser som har skrivits på mervärdesskatteområdet kommer att likna denna uppsats i de delar mervärdesskatten beskrivs övergripande. Denna uppsats behandlar därmed en annan

---

<sup>73</sup> Europeiska Unionens Råd anför i skäl (7) till antagandet av mervärdesskattedirektivet.

<sup>74</sup> The opinion of the European economic and social committee, Review and update of VAT strategy priorities', Official Journal of the European Union, p. 1.5; Rendahl, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies, s. 72.

<sup>75</sup> C-481/98 Kommissionen mot Frankrike p. 21-22.

<sup>76</sup> Se bland annat C-169/04 Abbey National p. 68.

<sup>77</sup> C-25/03 HE p. 72.

<sup>78</sup> Pålsson, Likhet inför Skattelag, s. 13.

<sup>79</sup> Likhetsprincipen återfinns explicit i lagtext i 1 kap. 9 § RF och följer av EUF-fördrag samt artikel 20 i EU-stadgan; Henkow, Mervärdesskatt i teori och tillämpning, s. 30.

<sup>80</sup> Pålsson, Likhet inför Skattelag, s. 13.

<sup>81</sup> A.a. s. 13.

<sup>82</sup> A.a. s. 18.

<sup>83</sup> A.a. s. 13.

fördjupning än de tidigare uppsatserna på området, för att visa ett självständigt val av infallsvinkel och material.

Malin Regnander har fokuserat sin uppsats på lagreglerna kring frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokaler och reglernas eventuella strid mot EU-rätten, vilket inte kommer att vara fokus i denna uppsats.<sup>84</sup> Ingegerd Karlsson har skrivit om frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler.<sup>85</sup> Uppsatsen tar upp kalkyler över hur mervärdesskatten kan påverka ett företags ekonomiska omsättning, vilket skiljer sig från denna uppsats som behandlar privatbostäder. Sofie Lundgren har skrivit en uppsats om möjligheten att beskatta plattformar för uthyrning, exempelvis Uber och Airbnb.<sup>86</sup> Uppsatsen fokuserar på en plattform som en beskattningsbar person, till skillnad från denna uppsats som fokuserar på beskattning av privatpersoner.

### 1.9 Uppsatsens disposition

Uppsatsens första förklarande del utmynnar i en mer deskriptiv del i kapitel 2 med förklaring av de relevanta rättsreglernas systematik. Reglerna presenteras för att ge en kontext till uppsatsens problem och en kort introduktion till mervärdesskattens tillämpningsområde, samt avdragsrättens uppbyggnad. En konstruktion av gällande rätt på området påbörjas och fortsätter i kapitel 3, där förarbeten till lagstiftningen används för tolkning av för uppsatsen relevanta begrepp. Kapitel 4 bygger på en redogörelse av praxis från EU-domstolen, svensk domstol samt en sammanfattning och analys av dessa. Redogörelse för SKV:s publikationer på området återfinns i kapitel 5, där analysen utvecklas i ljuset av uppsatsens valda perspektiv om neutralitet. En analys görs i varje kapitel för att slutsatserna av analyserna ska kunna användas för vidare diskussion i nästkommande kapitel. Besvarandet av uppsatsens frågeställningar avslutar uppsatsen i kapitel 6, tillsammans med en självständig reflektion för framtiden.

---

<sup>84</sup> Regnander, Malin, Frivillig skattskyldighet vid lokaluthyrning: En mervärdesskatterättslig studie, Uppsala Universitet, 2016.

<sup>85</sup> Karlsson, Ingegerd, Frivillig mervärdesskatt, Karlstads universitet, 2008.

<sup>86</sup> Lundgren, Sofie, Is sharing caring? An analysis of the VAT treatment of certain sharing platforms, Lunds Universitet, 2018.

## 2 Lag – Reglering kring mervärdesskatteplikt och avdragsrätt vid uthyrning av fastighet

### 2.1 Inledning

Detta kapitel syftar till att klargöra mervärdesskattens systematik på en övergripande nivå för att skapa kontext till uppsatsens frågeställningar och syften. För att bedöma om en uthyrare kan bli mervärdesskattepliktig för sin uthyrning krävs det att de grundläggande förutsättningarna för mervärdesskatteplikt är uppfyllda. Genomgången nedan klargör således grunderna för att mervärdesskatteplikt ska uppstå, för att i senare avsnitt avanceras i de regler och undantag som berör just mervärdesskatt vid uthyrning av fastighet.

### 2.2 Mervärdesskatt

Mervärdesskatt är en generell konsumtionsskatt som i princip utgår på alla tjänster och varor som konsumeras i Sverige.<sup>87</sup> Mervärdesskattens syfte är att belasta konsumenten i det slutliga försäljningsledet och har för avsikt att påverka konsumenternas val i minsta möjliga mån.<sup>88</sup> Trots syftet är det inte konsumenterna som betalar mervärdesskatten till staten, utan näringsidkaren som har distribuerat och producerat varan eller tjänsten till konsumenten. På så vis utgår skatten på konsumtion indirekt genom näringsidkaren. Mervärdesskatten anses vara en indirekt skatt, till skillnad från inkomstskatten som är en direkt skatt genom att direkt utgå på den inkomst som en skattskyldig tjänar. Genom mervärdesbeskattningen beskattas mervärdet på varan eller tjänsten.

### 2.3 Grundläggande regler om mervärdesskatteplikt

För att skyldighet att redovisa och betala mervärdesskatt ska bli aktuellt krävs det att fyra kriterier uppfylls (understruken nedan), såvida det inte rör sig om import eller unionsinterna förvärv. Av 1 kap. 1 § ML framgår att ”Mervärdesskatt ska betalas till staten enligt denna lag 1. vid omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap, i den utsträckning den beskattningsbara personen inte är befriad från skatt på omsättningen.”. Om en omsättning är mervärdesskattepliktig ska en skattesats enligt 7 kap. ML tillämpas. Om en total omsättning understiger 30 000 kronor kan en beskattningsbar person omfattas av skattebefrielse enligt 9 d kap. ML. Rätten till avdrag återfinns i 8 kap. ML och presenteras senare i detta kapitel.

---

<sup>87</sup> Henkow, Mervärdesskatt i teori och tillämpning, s. 19; Kleerup et al, Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 17; Vidare kan det dock ifrågasättas om mervärdesskatt är en konsumtionsskatt eller företagsskatt, Se Pernilla Rendahls studie och momsrapport för svenskt näringsliv Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller företagsskatt?.

<sup>88</sup> Kleerup et al, Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 17 ff.

## 2.4 Mervärdesskattens reglering om uthyrning av fastighet

Som nämnts ovan förekommer kriterier för att skattskyldighet ska uppstå. Därtill kommer att vissa områden är undantagna från mervärdesskatt enligt 3 kap. ML. Frågan är således vilka alternativ lagstiftningen ger för att en uthyrning av en privatbostad ska bli mervärdesskattepliktig.

Enligt 3 kap. 2 § ML är utgångspunkten att omsättning av fastigheter, samt överlåtelse och upplåtelse av rättigheter till fastigheter är undantaget från skatteplikt. Detta följer även av artikel 135 i mervärdesskattedirektivet. Undantaget från skatteplikten innefattar inte rumsuthyrning i hotellverksamhet eller liknande verksamhet enligt 3 kap. 3 § 4 p. ML, vilket även följer av 135.2 a) i mervärdesskattedirektivet. Hotellverksamhet är som utgångspunkt alltid skattepliktig. Undantaget från skatteplikt gäller inte när en fastighetsägare för stadigvarande användning i en mervärdesskattepliktig verksamhet, helt eller delvis hyr ut en byggnad eller anläggning som utgör en fastighet enligt 3 kap. 3 § 2 st ML. Sådan uthyrningsverksamhet kan bli frivilligt mervärdesskattepliktig, men inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Vidare är uthyrning till staten, kommun, kommunalförbund och samordningsförbund enligt 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning mervärdesskattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför mervärdesskatteplikt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. ML. Skatteplikt gäller dock inte för uthyrning till kommun, kommunalförbund eller samordningsförbund om fastigheten vidareuthyrs för användning i en verksamhet som inte bedrivs av stat, kommun eller förbund och som inte medför mervärdesskatteplikt eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. Dessa regler tillämpas även vid upplåtelse av bostadsrätt och vid uthyrning i andra och tredje hand enligt 3 kap. 3 § 3 st 1 p. ML. Vidare klargör lagrummets fjärde stycke att ytterligare, särskilda bestämmelser om skattskyldighet för uthyrning återfinns i 9 kap. ML.

Av 9 kap. ML framgår att frivillig skattskyldighet kan uppstå då en skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse sker enligt 3 kap. 3 § 2 st ML när utgående skatt anges på fakturan på uthyrningen eller upplåtelsen enligt 9 kap. 1 § 1 st ML. Det innebär att uthyraren av fastigheten kan bli frivilligt skattskyldig enbart genom att påföra mervärdesskatt på hyresavin. Något godkännande krävs inte från SKV för att mervärdesskatt ska bli aktuellt.<sup>89</sup> Vidare har uthyraren enligt 9 kap. 8 § 1 st ML avdragsrätt för ingående skatt enligt 8 kap. ML.<sup>90</sup>

---

<sup>89</sup> Ansökningskravet slopades i de flesta fall år 2014; Se Danberg Nilsson & Westfahl, Mervärdesskattens grunder, s. 137.

<sup>90</sup> Se avsnitt 2.6 Avdragsrätt.

För frivillig skattskyldighet krävs en uthyrning av en fastighet som stadigvarande används av hyresgästen i en mervärdesskattepliktig verksamhet.<sup>91</sup> EU-domstolens avgörande C-284/03 Temco Europe klargjorde att begreppet uthyrning av fastighet avser att en lokal eller utrymme ställs till förfogande passivt, till en hyresgäst som utesluter andra hyresgäster, under en avtalad tidsperiod mot ersättning.<sup>92</sup> Den frivilliga skattskyldigheten gäller inte för stadigvarande bostad sedan en lagändring år 2014, oavsett vem uthyrningen görs till.<sup>93</sup> På så vis kan en fastighetsägare som hyr ut en del av sin fastighet till exempelvis en butikskedja bli frivilligt skattskyldig för denna del om hyresgästen bedriver en skattepliktig verksamhet, men kan inte bli frivilligt skattskyldig för en del av fastigheten som består av hyresrätter som hyrs ut som bostäder. I uppsatsen är utgångspunkten att uthyrningen av en privatbostad görs i syfte att en hyresgäst ska bo eller övernatta i bostaden. Det innebär att hyresgästen troligtvis inte kommer att bedriva en verksamhet i bostaden som kan bli föremål för frivillig skattskyldighet.

Som lagtexten är uttryckt i 3 kap. 3 § 2 st ML gäller skatteplikt inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Genom att enbart tolka ordalydelsen torde en stadigvarande bostad inte vara föremål för mervärdesskatteplikt, oavsett vilken typ av verksamhet som bedrivs i bostaden. Begreppets placering i lagtexten i 3 kap. 3 § 2 st ML torde dock tolkas så att begreppet stadigvarande bostad enbart är kopplad till vilken typ av uthyrning som innefattas av den frivilliga skattskyldigheten som beskrivs i 9 kap. ML. Begreppets placering i lagtexten talar för att en stadigvarande bostad kan bli föremål för mervärdesskattepliktig verksamhet i 3 kap. 3 § ML, exempelvis hotellverksamhet. Begreppet stadigvarande bostad förhindrar således inte att en uthyrning av privatbostad kan bli mervärdesskattepliktig.

## 2.5 Sammanfattning av regleringen

Sammanfattningsvis innebär mervärdesskattens bestämmelser att omsättning, överlåtelse och upplåtelse av fastigheter är undantagen från mervärdesskatt. Dock innefattas inte hotellverksamhet. Undantag från skatteplikt gäller inte för uthyrning som fastighetsägaren gör för stadigvarande verksamhet, vilken kan bli mervärdesskattepliktig genom frivillig skattskyldighet. Det gäller dock inte stadigvarande bostad, som är ett undantag från möjligheten till frivillig skattskyldighet. Vidare gäller särskilda regler vid vidareuthyrning av stat eller kommun. Dessa regler är intressanta att

---

<sup>91</sup> Kleerup et al, Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 177.

<sup>92</sup> A.a. s. 176.

<sup>93</sup> Prop. 2013/14:1 s. 507; SFS 2013:954.

känna till vid undersökningen av rättspraxis i uppsatsen, men uppsatsen är främst koncentrerad till att behandla en privatpersons uthyrning av en privatbostad. Lagstiftningen förhindrar inte att uthyrning av en privatbostad blir föremål för mervärdesskatteplikt, men klargör inte heller när en sådan mervärdesskatteplikt kan uppstå.

## 2.6 Avdragsrätt

### 2.6.1 Inledning

Varför frågan om mervärdesskatt är intressant för den enskilde uthyraren är dels om denne ska påföra mervärdesskatt på sin hyresfaktura, dels om uthyraren får göra avdrag för ingående mervärdesskatt hänförd till kostnader som uppstår vid uthyrning. Avdragssystemet och dess funktion ska därför förklaras nedan, för att sedan koncentreras till ett uthyrningsperspektiv och avdragsrättens effekter. För uppsatsens del blir det relevant att beakta vilka avdragsmöjligheter som finns i förhållande till de uthyrningskategorier som nämns ovan.

### 2.6.2 Avdragsrättens grunder

Inom mervärdesskattens område utgörs ingående skatt av den skatt som hänförs till en ersättning för en vara eller tjänst som har förvärvats, om omsättningen medför skattskyldighet i tidigare led enligt 8 kap. 2 § 1 st ML.<sup>94</sup> Den som betalar ersättning för en vara eller tjänst, där priset innefattar mervärdesskatt, betalar ingående mervärdesskatt som en del av ersättningen. Den utgående mervärdesskatten är mervärdet på den egna försäljningen, som konsumenten betalar till den beskattningsbara personen och som ska redovisas till SKV och sedermera betalas till staten.

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet, som definieras i 1 kap. 7 § 2 st ML, får göra avdrag i den mån ingående mervärdesskatt hänförs till förvärv eller import av varor eller tjänster i en skattepliktig verksamhet enligt 8 kap. 3 § 1 st ML. Det innebär att betalad ingående mervärdesskatt på varor eller tjänster, får dras av från den mervärdesskatt som ska betalas in till staten. Förutsättningarna för avdrag är således att den skattskyldige ska uppnå statusen av en beskattningsbar person, samt mot ersättning utföra beskattningsbara transaktioner.<sup>95</sup> Det krävs en koppling mellan förvärv (ingående transaktion) och skattepliktiga (utgående) transaktioner som medför avdragsrätt.<sup>96</sup> Mervärdesskattens avdragssystem baseras på EU-rättens direktiv. I

---

<sup>94</sup> Kleerup et al, Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 58.

<sup>95</sup> Henkow, Mervärdesskatt i teori och tillämpning, s. 96.

<sup>96</sup> A.a. s. 97.



avgöranden från EU-domstolen har det fastslagits att avdragsrätten kräver ett direkt och omedelbart samband mellan en ingående och en utgående transaktion eller samband med en skattepliktig verksamhet.<sup>97</sup> Sambandet med verksamheten ska föreligga mellan ett förvärv av varor eller tjänster och en utgående transaktion som ger rätt till avdrag. Den mervärdesskatt som utgör ett avdrag ska direkt kunna hänföras till kostnadskomponenter i de utgående transaktionerna.<sup>98</sup> Även indirekta kostnader kan utgöra sådana kostnadskomponenter.

Utgångspunkten för avdragsrätten är att skattebördan ska övervältras på konsumenten och inte uppstå som en kostnad för den skattepliktige, vilket återspeglar mervärdesskattens avdragsneutralitet. Genom att genomgående få göra avdrag för den ingående mervärdesskatten i distributionsledet, leder avdragen till att den skattskyldige inte betalar lika stor del mervärdesskatt och mervärdesskatten blir inte en kostnad i verksamheten. Om avdraget nekas hos en leverantör, kan nästa skattepliktiga person i konsumtionsledet drabbas genom att den kostnad för mervärdesskatt som uppstår hos leverantören riskerar att påverka prissättningen. Om mervärdesskatten ingår i priset i nästa led, kommer en dubbelbeskattning att ske. En kumulativ effekt kan då uppstå som underminerar syftet med mervärdesskatten att enbart beskatta mervärdet i varje konsumtionsled.<sup>99</sup> Avdragsrätten leder till beskattning på mervärdet och inte beskattning på hela omsättningen. Om den skattskyldige istället har betalat mer ingående mervärdesskatt vid inköp än vad som erhållits genom ersättningen från konsumenter, medges en återbetalning av mervärdesskatten enligt 10 kap. ML.

### 2.6.3 Avdragsrätt vid fastighetsuthyrning

Flertalet olika regleringar kring avdragsrätt föreligger på fastighetsområdet. Av 8 kap. 4a-c §§ ML framgår det att avdragsrätt enbart medges för ingående skatt hänförd till fastighet i den proportion som den skattskyldige använder fastigheten i sin verksamhet och inte till den del fastigheten används för privat bruk, för personalens privata bruk eller för annat ändamål än för den egna verksamheten. Avdrag medges proportionellt. Reglerna gäller dock inte för stadigvarande bostad.

Andra alternativ till ett proportionerligt avdrag är avdragsrätten för blandad verksamhet. Om inte hela verksamheten är mervärdesskattepliktig, medges inte full avdragsrätt. Enligt 8 kap. 13 § ML

---

<sup>97</sup> Se bland annat C-98/98 Midland Bank; C-408/98 Abbey National; C-29/08 SKF.

<sup>98</sup> Se C-29/08 SKF; HFD 2014 ref. 1; HFD 2017 ref. 20.

<sup>99</sup> Rendahl, Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller företagsskatt?, s. 30.

medges avdrag för den ingående skatt som är hänförlig till det förvärv eller import som medför avdragsrätt eller till verksamhet som medför skattskyldighet. En uppdelning görs av avdraget beroende på vad den ingående skatten hänförs till. Om en uppdelning inte kan göras, bestäms avdragsbeloppet genom en uppdelning efter skälig grund. Vad skälig grund innebär bestäms från fall till fall och ska enligt artikel 173-175 i mervärdesskattedirektivet göras med utgångspunkt i verksamhetens årsomsättning.<sup>100</sup> Fördelningen ska göras med grund i den faktiska användningen av varan eller tjänsten. Den fördelningsnyckel som återspeglar förbrukningen av varan eller tjänsten på bästa sätt ska tillämpas, exempelvis yta för en fastighet. Som nämnts ovan har 8 kap. 4a-c §§ ML begränsat dessa möjligheter genom att avdrag för ingående skatt enbart får göras i proportion till i vilken mån den skattskyldige använder fastigheten. En fastighetsägare som hyr ut en del av sin fastighet till exempelvis en butikskedja kan bli frivilligt skattskyldig för den del som ger rätt till avdrag, men får inte avdragsrätt för den del av fastigheten som består av hyresrätter som hyrs ut som bostäder.

En begränsning av avdragsrätten är avdragsförbudet för stadigvarande bostad enligt 8 kap. 9 § 1 p. ML. Förbudet kan kopplas till artikel 176 i mervärdesskattedirektivet som anför ”Mervärdesskatt skall inte under några omständigheter vara avdragsgill för utgifter som inte är av yrkesmässig karaktär, såsom utgifter för lyx, nöjen och representation.”. Vidare anförs det att avvikelser från detta får behållas, men inte utvidgas i förhållande till hur regleringen såg ut innan medlemsstaten anslutit sig till EU. En motsvarighet till avdragsförbudet för stadigvarande bostad finns inte i mervärdesskattedirektivet, men kvarstår i svensk rätt eftersom förbudet fanns redan innan Sveriges inträde i EU. Gränsdragningen får dock göras mer fördelaktig för den skattskyldige, genom att förbudet inskränks och avdragsrätt medges.

#### 2.6.4 Sammanfattning och analys

Sammanfattningsvis finns det reglering kring avdragsrätt för en skattskyldig som bedriver en mervärdesskattepliktig verksamhet. Syftet med avdragsrätten är att övervältra mervärdesskatten på konsumenten och att garantera mervärdesskattens neutralitet i distributionsleden genom att inte uppstå som en kostnad. Avdragsrätt vid uthyrning av fastighet blir beroende av om uthyrningen är mervärdesskattepliktig, vilket i sin tur kan bero på hyresgästens användning av fastigheten. Således torde avdragsrätten inte gälla som utgångspunkt vid uthyrning av fastighet om den inte är mervärdesskattepliktig, men däremot gälla för skattepliktig hotellverksamhet om det finns ett direkt

---

<sup>100</sup> Henkow, Mervärdesskatt i teori och tillämpning, s. 104; Se även HFD 2013 ref. 12; RÅ 1999 not. 282.

och omedelbart samband mellan en ingående och en utgående transaktion. Avdragsrätt gäller proportionellt i förhållande till fastigheter och när en blandad verksamhet bedrivs, där åtminstone en del av verksamheten är mervärdesskattepliktig. Avdragsrätt föreligger generellt sett inte för stadigvarande bostad. Eftersom uppsatsen syftar till att utreda vilka kriterier som avgör om en uthyrning av privatbostad är mervärdesskattepliktig, är det problematiskt om en privatbostad kan bli föremål för mervärdesskattepliktig uthyrning som ger upphov till avdragsrätt, samtidigt som avdragsförbudet enligt 8 kap. 9 § ML ska gälla. Konkurrens kan tänkas uppstå mellan avdragsrätten och avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Dock torde det vara möjligt att tillämpa reglerna parallellt genom att en proportionerlig eller delvis avdragsrätt medges, vilket inte kan betecknas som en riktig regelkonkurrens.<sup>101</sup> Hur reglerna ska tillämpas framgår dock inte av lagtexten.

<b>Karaktär/verksamhet</b>	<b>Mervärdesskatteplikt?</b>	<b>Avdragsrätt?</b>
Uthyrning av fastighet/bostadsrätt	Ej skatteplikt som utgångspunkt, 3 kap. 2 § ML	Ej avdragsrätt
Uthyrning i hotellrörelse	Skatteplikt 3 kap. 3 § 1 st 4p. ML	Avdragsrätt
Uthyrning vid frivillig skattskyldighet i stadigvarande rörelse som medför skattskyldighet	Skatteplikt 3 kap. 3 § 2 st ML	Avdragsrätt
Uthyrning vid frivillig skattskyldighet i stadigvarande rörelse som medför skattskyldighet i stadigvarande bostad	Ej skatteplikt 3 kap. 3 § 2 st ML	Ej avdragsrätt
Uthyrning av stadigvarande bostad	Lagstiftningen förhindrar inte skatteplikt	Ej avdragsrätt 8 kap. 9 § ML

*Figuren visar mervärdesskatteplikt och avdragsrätt för olika typer av uthyrning.*

<sup>101</sup> Aldén, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten, s. 275; Pålsson, Likhet inför Skattelag, s. 109.

## 3 Förarbeten – Motiven bakom reglering kring mervärdesskatteplikt och avdragsrätt vid uthyrning av fastighet

### 3.1 Inledning

Det kan konstateras att lagstiftningen inte ger en klarhet i vilka kriterier som avgör om en uthyrning av privatbostad är mervärdesskattepliktig, om det ger upphov till avdragsrätt eller om avdragsförbudet enligt 8 kap. 9 § ML ges företräde. Förarbetena kan beaktas för att granska syftet bakom undantaget på fastighetsområdet och mervärdesskatteplikten för hotellverksamhet. Förarbetena beaktas även för att avgöra om en privatbostad är att betrakta som en stadigvarande bostad som träffas av avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML.

### 3.2 Undantag från mervärdesskatt på fastighetsområdet

Fastighetsuthyrning är undantaget från mervärdesskatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML, vilket även följer av artikel 135.1 1) mervärdesskattedirektivet. Undantagen enligt 3 kap. ML ska tolkas i ljuset av undantagen i mervärdesskattedirektivet och EU-domstolen har angivit att undantagen ska tolkas strikt.<sup>102</sup> Syftet med bestämmelserna tillmäts stor betydelse i EU-domstolens tolkningar, men har i vissa fall givits en relativt vid tolkning.<sup>103</sup>

Vid införandet av ML angavs det att mervärdesskatt inte skall fördyra bostadsproduktionen.<sup>104</sup> Det är ett skäl till att hyra inte är mervärdesskattepliktig.<sup>105</sup> Skatteberedningen visar att en hyresbeskattning ”är förenad med väsentliga praktiska problem och olägenheter” både om beskattningen görs generell och begränsas till verksamhetslokaler.<sup>106</sup> Allmän skatteplikt för hyra föreslås inte enligt förarbetena till 1968 års mervärdesskattelag. Även en lösning med full skatteplikt på fastighetsområdet med medgiven restitution för att ”eliminera skärpt beskattning av bostadskonsumtion” avvisades av tekniska och administrativa skäl.<sup>107</sup> Däremot föreslår utredningen i förarbetena att rumsuthyrning i hotell- och pensionärtrörelse bör vara föremål för skatteplikt.<sup>108</sup> Remissinstanserna till förarbetena ansluter sig till förslaget om att ”genom speciella reduceringsregler undvika en relativt skärpt beskattning av bostadskonsumtionen” för att ”nä en neutral verkan av beskattningen för fastighetsarbeten med låga materialvärden”.<sup>109</sup> Således tas det

---

<sup>102</sup> Henkow, Mervärdesskatt i teori och tillämpning, s. 84.

<sup>103</sup> A.a. s. 84.

<sup>104</sup> Prop. 1989/90:111 s. 86.

<sup>105</sup> Prop. 1989/90:111 s. 86.

<sup>106</sup> Prop. 1968:100 s. 67.

<sup>107</sup> Prop. 1968:100 s. 69-70.

<sup>108</sup> Prop. 1968:100 s. 67; Se även följande avsnitt 3.3 Hotellverksamhet.

<sup>109</sup> Prop. 1968:100 s. 79.

även hänsyn till beskattningen av fastighetsarbeten vid diskussionen om skatt på bostäder. En allmän hyresbeskattning lämnas utan kommentarer från remissinstanserna och en hyresskatt införs inte.<sup>110</sup> Enligt Regeringens proposition 1989/90:111 om reformerad mervärdesskatt har därmed en indirekt eller dold subventionering gjorts av konsumtionen på fastighetsområdet genom undantaget från mervärdesskatt för fastigheter.<sup>111</sup> Det framförs av kommittén att en skatteplikt vid upplåtelse av fastigheter skulle medföra en för stor kostnadsbelastning på boende och föreslås därmed vara undantagen från skatteplikt.<sup>112</sup> Någon vidare motivering avseende undantaget för upplåtelse av fastigheter gjordes inte i propositionen till den nya ML (1994:200).<sup>113</sup>

Vad som bör framföras är dock att undantag inte enbart diskuterades som något fördelaktigt i proposition 1989/90:111. Enligt kommitténs åsikter i utredningen framgår det att en mervärdesskatt ska gynna samhällsekonomisk effektivitet, samt att den ska vara konstruerad på ett sätt som underlättar anpassningen till EU-rättsliga regler.<sup>114</sup> Kommittén anser att en ”generell och enhetlig mervärdesskatt bäst motsvarar dessa krav”.<sup>115</sup> Den samhällsekonomiska effektiviteten störs dock av undantag från mervärdesskatteplikten, eftersom det leder till ”konkurrens och konsumtionssnedvridningar samt dubbelbeskattningseffekter”.<sup>116</sup> All konsumtion torde beläggas med mervärdesskatt för att undvika dessa situationer. Kommittén framförde att konsumtionsmönstren snedvrids om en konsument kan välja mellan olika tjänster som är belagda med olika skattesatser eller att vissa tjänster inte är belagda med mervärdesskatt alls.<sup>117</sup> I den problematik som uppsatsen uppmärksammar bör det därmed erinras om en valmöjlighet för hyresgästen att välja en fullt mervärdesskattepliktig uthyrning via hotell, eller en uthyrning som kan vara undantagen från mervärdesskatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML.<sup>118</sup> Därmed blir konkurrensneutralitet en relevant aspekt och ett tungt vägande argument att ta hänsyn till vid granskning av varför fastighetsuthyrning är undantaget från mervärdesskatteplikt.

---

<sup>110</sup> Prop. 1968:100 s. 79, 83.

<sup>111</sup> Prop. 1989/90:111 s. 86.

<sup>112</sup> Prop. 1989/90:111 s. 88.

<sup>113</sup> Prop. 1993/94:99 s. 149-150.

<sup>114</sup> Prop. 1989/90:111 s. 85-86.

<sup>115</sup> Prop. 1989/90:111 s. 86.

<sup>116</sup> Prop. 1989/90:111 s. 86.

<sup>117</sup> Prop. 1989/90:111 s. 86.

<sup>118</sup> Prop. 1989/90:111 s. 86.

### 3.3 Hotellverksamhet

Skatteplikt för hotellrörelse eller liknande verksamhet har funnits i mervärdesskattelagen sedan dess införande.<sup>119</sup> Skatteplikt förelåg enligt propositionen till 1968 års mervärdesskattelag för uthyrning av rum i hotell- och pensionärörelse.<sup>120</sup> Det är troligt att ordalydelsen kan ha hämtats från Lag (1966:742) om hotell- och pensionärörelse.<sup>121</sup> Enligt denna lag avser hotell- och pensionärörelse yrkesmässig verksamhet med ändamål att hyra ut en möblerad bostad.<sup>122</sup> Enligt förarbetena till denna lag torde en sådan tillfällig uthyrning inte innefatta upplåtelser till studerande under en termin.<sup>123</sup> Anledningen till att hotell- och pensionärörelse inte undantas från skatteplikt är enligt utredningen i förarbetena till 1968 års mervärdesskattelag att ”hotelltjänsterna representerar ett inte oväsentligt skatteunderlag som bör beskattas i ett mervärdesskattesystem” och att praktiska fördelar följer av att kombinerade hotell- och serveringsrörelser beskattas enhetligt som en hel verksamhet.<sup>124</sup>

Motsvarigheten till att hotellverksamhet inte ska vara undantagen från mervärdesskatteplikt finns i artikel 135.2 i mervärdesskattedirektivet. I artikel 135.2 framgår det att skatteplikt ska gälla ”Tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranscher eller branscher med liknande funktion [...]”.<sup>125</sup> En bedömning av ”branscher med liknande funktion” ska tolkas brett eftersom syftet är att beskatta tillhandahållande av tillfällig logi som konkurrerar med hotellbranschen.<sup>126</sup>

### 3.4 Avdragsförbudet för stadigvarande bostad

Med begreppet stadigvarande bostad avses normalt sett en fastighet, byggnad eller en del av en byggnad som har inrättats för permanent boende enligt Regeringens utredning inför nya ML.<sup>127</sup> Begreppet stadigvarande bostad förekommer dels i undantagen i 3 kap. 3 § 2 st ML där skatteplikt inte föreligger, samt i avdragsbegränsningarna i 8 kap. 9 § ML. Den senare regleringen baseras på artikel 176 i mervärdesskattedirektivet.

---

<sup>119</sup> Prop. 1968:100 s. 67, 83.

<sup>120</sup> Prop. 1968:100 s. 67.

<sup>121</sup> Lag (1966:742) om hotell- och pensionärörelse; Se även Prop. 1989/90:111 s. 106, 190; Enligt SKV:s Ställningstagande 131 675099-15/111 förelåg skatteplikt enligt ML om Lag (1966:742) om hotell- och pensionärörelse var tillämplig på uthyrningen.

<sup>122</sup> 1 § Lag (1966:742) om hotell- och pensionärörelse.

<sup>123</sup> Prop. 1966:124 s. 63.

<sup>124</sup> Prop. 1968:100 s. 67.

<sup>125</sup> Artikel 135.2 i mervärdesskattedirektivet.

<sup>126</sup> C-346/95 Blasi p. 20.

<sup>127</sup> SOU 1994:88 s. 242.

Avdragsförbudet för ingående skatt hänförlig till stadigvarande bostad kvarstår sedan den tidigare mervärdesskattelagen infördes.<sup>128</sup> I förarbetena till 1968 års mervärdesskattelag anfördes det att avdragsrätten är av fundamental betydelse för att undvika en ”ojämn kumulativ skatteverkan”.<sup>129</sup> Enligt utredningen i förarbetena står det även klart att avdragsrätt enbart korresponderar med skattepliktig verksamhet och att det i en annan form av verksamhet blir en belastning och kostnad.<sup>130</sup> Utredningen anför att anskaffningar för konsumtionsändamål inte medger avdragsrätt och det föreslås att undantag från avdragsrätten därmed ska gälla för ingående skatt på inköp för stadigvarande bostad åt skattskyldig eller anställd personal.<sup>131</sup> Undantaget för anställd personal togs bort vid en lagändring år 1973.<sup>132</sup>

All ingående skatt som kan hänföras till en bostad innefattas av förbudet.<sup>133</sup> Det gäller även kostnader för inventarier, reparationer, drift och underhåll.<sup>134</sup> Syftet med avdraget är att förhindra att avdrag för privat konsumtion medges och motivet är att kostnader för en stadigvarande bostad ofta är privata levnadskostnader eller kostnader av privat natur.<sup>135</sup> Aktuellt för uppsatsen är således att kostnader för renovering eller möbler inte torde vara avdragsgilla. Grunden för mervärdesskatten är att skatten ska träffa privat konsumtion,<sup>136</sup> och att privata levnadskostnader inte ska undantas från beskattning.<sup>137</sup> Denna uppfattning följer avdragsregeln i 8 kap. 3 § ML och det har därför ifrågasatts om inte sådan ingående skatt skulle varit icke-avdragsgill även utan avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML.<sup>138</sup>

Mervärdesskattedirektivet innehåller inte ett motsvarande avdragsförbud och trots medlemskapet i EU har avdragsförbudet fått finnas kvar i svensk rätt.<sup>139</sup> Ett slopande av förbudet diskuterades inför inträdet i EU, men utredningen i förarbetena kom fram till att regeln kunde kvarstå utan ändring.<sup>140</sup> I SOU 1994:88 anfördes det att ingående skatt som inte är hänförlig till strikt affärsmässig karaktär,

---

<sup>128</sup> 18 § 1 p. Lag (1968:430) om mervärdesskatt.

<sup>129</sup> Prop. 1968:100 s. 137.

<sup>130</sup> Prop. 1968:100 s. 137.

<sup>131</sup> Prop. 1968:100 s. 137-138.

<sup>132</sup> Prop. 1973:163 s. 8, 152 ff.

<sup>133</sup> SOU 1994:88 s. 242.

<sup>134</sup> SOU 1994:88 s. 242.

<sup>135</sup> Prop. 1968:100 s. 137 ff; Prop. 1989/90:111 s. 127; Prop. 1993/94:99 s. 212.

<sup>136</sup> SOU 1994:88 s. 254.

<sup>137</sup> Prop. 1989/90:111 s. 126.

<sup>138</sup> SOU 1994:88 s. 254.

<sup>139</sup> SOU 1994:88 s. 254 ff.

<sup>140</sup> Prop. 1994/95:57 s. 130.

inte ska omfattas av avdragsrätt enligt artikel 17.6 i det sjätte direktivet.<sup>141</sup> Det gäller för varor som typiskt sett är avsedda för privat konsumtion. Med denna bakgrund kommer utredningen fram till att avdragsförbudet för stadigvarande bostad är förenligt med EU-rätten.<sup>142</sup>

### 3.5 Sammanfattning och analys

De argument som framförs vid diskussion om fastighetsuthyrning ska vara mervärdesskattepliktig eller inte, kretsar kring att mervärdesskatt inte ska fördyra boendekonsumtion eller bli en kostnadsbelastning på boende. På så vis kan det argumenteras för att syftet är att inte fördyra de levnadskostnader som bostadshyra innebär. En bostad är ett grundläggande behov och hyra blir således en basal utgift för en individ. Det framgår ovan att en neutral verkan av beskattningen ska nås genom icke skärpt beskattning av bostadskonsumtion. Genom att inte belasta bostadshyra med mervärdesskatteplikt behandlas samtliga invånare lika. Ekonomisk likabehandling som inte grundas på invånarens inkomst eller hyreskostnad uppstår således. Likaså torde gälla undantaget från mervärdesskatteplikt för sjukvård som föreligger för ”vård som bör ha stöd från samhället”,<sup>143</sup> och syftar till att garantera tillgång till sjukvård.<sup>144</sup> På så vis finns det undantag från mervärdesskatteplikt som gynnar samhällets invånare, förenklar tillgång till vård samt syftar till att inte fördyra kostnader för bostad. En slutsats är att uthyrning av en privatbostad som kan ersätta en hyresgästs permanenta bostad inte torde vara mervärdesskattepliktig, eftersom det kan leda till fördyrade bostadskostnader.

Av förarbetena framgår att konsumentens val inte ska påverkas av mervärdesskatt, men att undantag på mervärdesskatteområdet kan leda till konkurrens och konsumtionssnedvridningar. Det blir relevant för uppsatsens undersökning eftersom samtlig uthyrning torde vara mervärdesskattepliktig, oavsett om uthyraren är en hotellverksamhet eller en privatperson, för att inte snedvrida konkurrens. Trots detta är viss uthyrning av fastigheter undantagen från mervärdesskatteplikt, medan hotellverksamhet är mervärdesskattepliktig. Någon skillnad görs inte på vem uthyraren eller hyresgästen är. Av förarbetena framgår inte om uthyrning av privatbostad är mervärdesskattepliktig, men bedömningen kan bero på en avvägning mellan att inte fördyra bostadskostnader och att inte föranleda en snedvridning av konkurrens. Vad som även kan utläsas

---

<sup>141</sup> SOU 1994:88 s. 242.

<sup>142</sup> SOU 1994:88 s. 255.

<sup>143</sup> Prop. 1989/90:111 s. 107.

<sup>144</sup> Se C-76/99 Kommissionen mot Frankrike.



av utredningen i förarbetena är att verksamhetens ändamål är av vikt, samt att konkurrensneutralitet har fått en avgörande roll vid bedömningen av om mervärdesskatteplikt ska föreligga.

Det kan tänkas att uthyrning av privatbostad i övernattningssyfte inte var lika vanligt förekommande vid upprättande av förarbetena som den är idag, och att behovet av att fastställa om en uthyrning av en privatbostad är mervärdesskattepliktig inte var lika stort. Tidigare kan distinktionen mellan hotellverksamhet och uthyrning av privatbostad ha varit lättare. En hotellverksamhet avsåg en rörelse som syftade till att erbjuda övernattning som inte ersatte en permanent bostad, medan en uthyrning av en privatbostad kan tänkas ha ersatt just ett permanent boende för en längre tid, exempelvis under terminer för studenter. Denna distinktion torde inte längre vara lika klar, då uthyrning av privatbostäder numera kan syfta till att erbjuda tillfälliga övernattningar som kan konkurrera med hotellverksamhet. Uthyrning av bostad under kortare perioder sker inte längre enbart av företag i hotell- och pensionärörelse, utan även av privatpersoner. I den nuvarande lagstiftningen om rumsuthyrning i hotellrörelse, tyder begreppet rörelse på att det krävs en viss grad av verksamhet för att omfattas av 3 kap. 3 § ML. Enligt Kleerup et al har så tidigare varit fallet, men numera läggs mer fokus vid innehållet och syftet med verksamheten.<sup>145</sup> Ett sådant synsätt följer verklighetsutvecklingen, eftersom uthyrning av en privatbostad inte alltid följer av en avsikt att bedriva verksamhet i en sådan mån att en rörelse uppstår, men kan ändå konkurrera med hotellverksamhet.

Förarbetena klargör slutligen att begreppet stadigvarande bostad innefattar en byggnad som är inrättad för permanent boende samt att avdragsrätten ska korrespondera med en mervärdesskattepliktig verksamhet. Avdragsförbudet ska träffa privat konsumtion och ska gälla privata levnadskostnader, kostnader för inventarier, reparationer, drift och underhåll. På så vis har reglerna om avdragsrätten klargjorts, men det framgår inte explicit i de förarbeten som granskats om avdragsrätt kan medges för vissa typer av kostnader om en uthyrning av privatbostad anses vara mervärdesskattepliktig. Vad som avgör om en uthyrning av privatbostad är mervärdesskattepliktig samt om avdragsrätt medges, framgår inte klart av förarbetena. Vidare kan praxis därför analyseras i ljuset av ovan anförda argumentation för ytterligare klargöranden.

---

<sup>145</sup> Kleerup et al, Mervärdesskatt i teori och praktik, s. 174; Se även förhandsbesked från SRN, bland annat 1998-06-05 och 2000-10-04.

## 4 Praxis – Domstolsavgöranden angående mervärdesskatteplikt och avdragsrätt vid uthyrning av fastighet

### 4.1 Inledning

Av en granskning av lag och förarbeten framgår det inte explicit vilka kriterier som avgör när mervärdesskatteplikt blir aktuell vid uthyrning av privatbostad och därför granskas även praxis på det aktuella området. Rättsfallen som presenteras har huvudsakligen valts ut för att klargöra om uthyrning av privatbostad är mervärdesskattepliktig hotellverksamhet eller inte. Vissa rättsfall rör inte uthyrning av privatbostad, men ges utrymme i uppsatsen för att tydliggöra vilka kriterier som ger en bostad dess karaktär som stadigvarande bostad exempelvis vid omsorgsverksamhet. Avsnittet behandlar även rättsfall angående frivillig skattskyldighet i en privatbostad, för att beskriva hur avdragsrätten har bedömts för en stadigvarande bostad. Praxis från ett flertal år tillbaka rangordnas i kronologisk ordning och på grund av EU-rättens överordnade ställning inleds kapitlet med EU-domstolens praxis.

### 4.2 EU-domstolens praxis

I det följande behandlas praxis från EU-domstolen angående uthyrning av fastighet. Även rättsfall rörande avdragsrätt och neutralitet tas upp, eftersom dessa är vägledande i bedömningen kring frågeställningen om hur mervärdesskatteplikt vid uthyrning förhåller sig till neutralitetsprincipen. EU-domstolens förhandsavgöranden syftar till att ge vägledning i hur EU-rätten ska tolkas och är på så vis inte primärt tvistlösande. EU-domstolen avgör inte frågan i sak, utan det överlämnas till den nationella domstolen. Flertalet rättsfall från EU-domstolen är vägledande, exempelvis kring när ekonomisk verksamhet anses uppstå,<sup>146</sup> men uppsatsen har koncentrerats till specifika rättsfall som berör fastighetsuthyrning.

#### 4.2.1 EU-domstolen klargör tidsaspektens betydelse

Målet C-346/95 Blasi rörde frågan om uthyrning av bostadsrum och sovrum till flyktingfamiljer var mervärdesskattepliktig. Uthyraren tillhandahöll bland annat tvättning av sängkläder och städning och uttryckte sin vilja att inte ta emot gäster som ville stanna kortare tid än sex månader. De aktuella hyresavtalen omfattade en hyresperiod som understeg sex månader. EU-domstolen anförde att tidsrymden under vilken tillhandahållandet av logi sker, är ett lämpligt kriterium för att skilja kortvarig vistelse på hotell från långvarig vistelse i hyreslägenhet.<sup>147</sup> Detta på grund av att

---

<sup>146</sup> C-230/94 Enkler

<sup>147</sup> C-346/95 Blasi p. 23.

”hotellogi skiljer sig från uthyrning av ett bostadsrum genom bland annat vistelsens längd”, där vistelsen på hotell är kort och längre i en hyreslägenhet.<sup>148</sup> Uthyrningen anses avse kort tid när det understiger sex månader. EU-domstolen anför att ”användningen av kriteriet tillhandahållande av logi under kort tid” förefaller vara ett rimligt sätt att säkerställa att verksamheten liknar den funktion som ett hotell fyller, nämligen tillhandahållande av tillfällig logi inom ramen för ett affärsmässigt förhållande.<sup>149</sup> Tidskriteriet är enligt EU-domstolen lätt att använda och är ägnat åt syftet med artikel 13 B i sjätte direktivet, att säkerställa korrekt och enkel tillämpning av undantag från skatteplikt med hjälp av ett hyreskontrakt.<sup>150</sup> Avtalet kan styrka avsikten med uthyrningen, men återspeglar inte alltid avsikten, exempelvis vid automatisk förlängning av hyrestiden.<sup>151</sup> Det kan då enligt domstolen vara lämpligare att ta hänsyn till den faktiska sammanlagda hyrestiden och inte till avtalets hyrestid.<sup>152</sup> Slutsatsen från domstolen var att tillhandahållandet av logi under kort tid till främmande personer var skattepliktigt.<sup>153</sup> Den nationella domstolen ska dock ta hänsyn till omständigheter, exempelvis automatisk förlängning, som återspeglar parternas verkliga åsikter som gör den sammanlagda tidsrymden lämpligare att ta hänsyn till än hyrestiden i hyreskontraktet.

#### 4.2.2 Sammanfattning och analys

Av detta mål framgår det således att det är tidsaspekten som är det avgörande kriteriet för om en uthyrning ska bli skattepliktig eller inte. Tidsaspekten ska beaktas utifrån hyresavtalet eller den faktiska vistelsen och är vägledande för avgörandet om när konkurrens uppstår mellan uthyrning av privatbostad och hotellverksamhet. Följaktligen torde samtlig uthyrning under kortare perioder än sex månader vara skattepliktig, vilket upprätthåller konkurrensneutralitet. Tidsaspekten blir således ett objektiva och mätbart kriterium att förhålla sig till, vilket är ett effektivt sätt att tillämpa likabehandling. Bedömningen av samtlig uthyrning kan baseras på samma kriterium och skillnad görs enbart på uthyrningens omfattning. Privatuthyrning torde därmed kunna räknas som hotellverksamhet om uthyrningsperioden är kortare än sex månader. I domens inledande genomgång av omständigheter framgår bostadens faciliteter, vilka tjänster som ingår i uthyrningen samt att det är flyktingar utan bostad som är hyresgäster. Dessa omständigheter ges ingen betydelse i avgörandet, vilket gör att någon subjektiv bedömning av vilka faciliteter som ingår i en bostad undviks. Det kan anses att det underlättar i upprätthållandet av konkurrensneutraliteten när enbart

---

<sup>148</sup> C-346/95 Blasi p. 23.

<sup>149</sup> C-346/95 Blasi p. 24.

<sup>150</sup> C-346/95 Blasi p. 25.

<sup>151</sup> C-346/95 Blasi p. 27.

<sup>152</sup> C-346/95 Blasi p. 26, 27.

<sup>153</sup> C-346/95 Blasi p. 27.

objektiva och mätbara kriterier är avgörande. Svårigheten i att bedöma likheten mellan olika fall kan öka med antalet kriterier som bedöms. Att enbart hänföra bedömningen till en tidsaspekt gör det enkelt för en domstol att anse när mervärdesskatteplikt ska uppstå. För att bedöma om konkurrensen är neutral torde dock fler kriterier få spela roll, eftersom en bedömning utifrån enbart ett kriterium gör det svårt att säga att två fall är jämförbara. Det kan finnas skäl till att enbart tidsaspekten är avgörande, då ett avgörande av EU-domstolen ska vara relativt allmänt hållet för att ge vägledning i hur EU-rätten ska tolkas. Att hänsyn inte tas till andra kriterier och att tid får en avgörande roll i domslutet, talar för att enkom tidsaspekten är ett tillräckligt viktigt kriterium att beakta.

#### 4.2.3 EU-domstolen klargör neutralitetsprincipens betydelse

I avgörandet C-255/02 Halifax granskades en banks olika arrende- och hyresavtal av fastigheter med bankens dotterbolag när byggnadsarbeten genomfördes på fastigheterna. Utan att gå in på rättsfallet i närmare detalj rörde den första frågan i fallet om transaktioner kring byggnadsarbeten och avdrag genomfördes i syfte att uppnå en skattefördel och om transaktionerna ansågs vara leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Den andra frågan rörde om avdragsrätt ska föreligga när transaktionerna som grundar avdragsrätten innebär förfarandemissbruk. I avgörandet erinrar domstolen om att avdragssystemet syftar till att säkerställa att den mervärdesskatt som en näringsidkare betalar, inte ska belasta denne till någon del.<sup>154</sup> Domstolen anför även att ”Det gemensamma mervärdesskattesystemet säkerställer följaktligen neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet [...] på villkor att nämnda verksamhet i sig, i princip, är underkastad mervärdesskatt”.<sup>155</sup> Det ska finnas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss transaktion i ett omsättningsled och en transaktion i ett senare led där rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska medges.<sup>156</sup> Enligt domstolen skulle det ”strida mot principen om skatteneutralitet och därmed mot syftet med avdragssystemet i sjätte direktivet om skattskyldiga tilläts göra avdrag för all ingående mervärdesskatt trots att ingen transaktion i samband med deras normala affärsverksamhet [...] hade medfört rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt eller en del av den”.<sup>157</sup> Domstolen kom sedermera fram till att transaktionerna enbart utförts för att vinna en skattefördel, men erinrar slutligen om att avdragsrätt utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet samt att principen om avdragsrätt inte ska inskränkas.<sup>158</sup>

---

<sup>154</sup> C-255/02 Halifax p. 78.

<sup>155</sup> C-255/02 Halifax p. 78; Med hänvisning till C-408/98 Abbey National p.24; C-497/01 Zita Modes p. 38.

<sup>156</sup> C-255/02 Halifax p. 79.

<sup>157</sup> C-255/02 Halifax p. 80.

<sup>158</sup> C-255/02 Halifax p. 82, 83.

”Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten” enligt domstolen.<sup>159</sup> Domstolen avgjorde frågan genom att anföra att avdragsrätten går förlorad när transaktionerna som ligger till grund för avdragsrätten utgör förfarandemissbruk, i form av en skattefördel, som strider mot avdragsbestämmelsernas syfte.<sup>160</sup>

I målet C-25/03 HE kom EU-domstolen fram till att en person som förvärvade en byggnad ansågs vara en beskattningsbar person, om denne hade för avsikt att ett av rummen i byggnaden skulle användas som kontor i en näringsverksamhet.<sup>161</sup> Därmed medgavs rätt till avdrag i den mån rummet användes i en ekonomisk verksamhet där rummet behandlades som en tillgång i verksamheten och den ingående mervärdesskatten som skulle dras av hänfördes till den del av varan som skulle användas i rörelsen. I den mån en vara användes för privat konsumtion medgavs inte avdragsrätt.<sup>162</sup> I målet framfördes även att neutralitetsprincipen talade för att en person enbart ska stå för mervärdesskatten hänförd till privat konsumtion och inte till en ekonomisk verksamhet.<sup>163</sup>

Slutligen ska det enbart nämnas att EU-domstolens avgörande C-97/90 Lennartz klagade att ett förvärv som är avsett att nyttjas privat kan ge upphov till avdragsrätt för ett helt förvärv, fullständigt och omedelbart.<sup>164</sup> Om användningen av inköpt investeringsvara ändras kan korrigering av avdraget ske genom jämkning i efterhand.<sup>165</sup> Ett erhållet avdrag som medgivits för en investering till en ekonomisk verksamhet i en lokal, kan således jämkas om lokalen senare byggs om till bostad.

#### 4.2.4 Sammanfattning och analys

EU-domstolens avgöranden ger vägledning i hur avdragsrätten ska behandlas i förhållande till neutralitetsprincipen. Med hjälp av EU-domstolens argumentation i avgörandet Halifax kan det även konstateras att en mervärdesskattepliktig transaktion krävs för att avdragsrätt ska föreligga, att avdragsrätten ska inträda direkt, samt att principen om avdragsrätt inte kan inskränkas. Med denna vägledning vore det självskrivet att en avdragsrätt ska föreligga för kostnader som har ett samband med en uthyrning som anses vara mervärdesskattepliktig. Att vissa avdragsförbud kan ställas emot denna princip, beroende på den nationella lagstiftningen, hanteras inte av EU-

---

<sup>159</sup> C-255/02 Halifax p. 83; Med hänvisning till C-62/93 BP Soupergaz p. 18; C-110/98-C147/98 Gabalfrisa m.fl. p. 43.

<sup>160</sup> C-255/02 Halifax p. 86.

<sup>161</sup> C-25/03 HE p. 52.

<sup>162</sup> C-25/03 HE p. 43.

<sup>163</sup> C-25/03 HE p. 48.

<sup>164</sup> C-97/90 Lennartz p. 26.

<sup>165</sup> C-97/90 Lennartz p. 35.

domstolen. Visserligen rör inte fallet Halifax avdragsrätt vid en privatpersons uthyrning av privatbostad, men klargör att upprätthållandet av principen om skatteneutralitet torde kräva avdragsrätt i samband med en normal affärsverksamhet. Det torde innebära att mervärdesskattepliktig verksamhet korrelerar med en avdragsrätt, oavsett om ett avdragsförbud föreligger i specifika fall i nationell rätt. I förhållande till detta torde en uthyrning av en privatbostad som är skattepliktig ge upphov till avdragsrätt. Avdragsförbudet för stadigvarande bostad torde därmed få ge vika för avdragsneutralitet, trots att förbudet inte strider mot EU-rätten. Viss försiktighet bör dock beaktas vid tolkningen. Målet Halifax beaktar vad en medlemsstat kan göra för att förhindra skattebedrägeri, snarare än konkurrensen mellan avdragsrättsliga principer och nationella avdragsrättsförbud.

Förhandsavgörandet HE<sup>166</sup> klargör att avdragsrätt kan bli aktuellt om en del av byggnaden används som en tillgång i rörelsen. Det krävs således inte ett klart avskiljande mellan den del som används i verksamheten och den del som avser bostad för att avdragsrätt ska medges. Detta kan ses som vägledande för uppsatsens undersökningsområde, eftersom uthyrning av en privatbostad för övernattningsplatser kan innefatta en hel bostad där övernattningsplatsen inte har avskilts från övrig bostad. EU-domstolen benämner inte vilken typ av varor som avdragsrätten kan medges för, men både kostnader för renovering och möbler torde kunna vara gemensamma för en kontorsverksamhet och rumsuthyrning. Avdragsrätt torde således bli aktuellt vid rumsuthyrning, men det kvarstår att utreda vilka kostnader som kan bli föremål för avdragsrätt.

### 4.3 Svensk praxis

EU-domstolens praxis fastslår att vissa kriterier är avgörande avseende uthyrning av privatbostad samt att principer om avdragsrätt ska upprätthållas. Svensk praxis bör granskas för att utröna fler relevanta kriterier vid bedömningen av när mervärdesskattepliktig uthyrning uppstår samt hur avdragsförbudet för stadigvarande bostad beaktas. Rättsfall angående frivillig skattskyldighet berörs övergripande, eftersom uppsatsen behandlar uthyrning av privatbostad som torde innefattas i begreppet stadigvarande bostad, vilket förhindrar frivillig skattskyldighet enligt 3 kap. 3 § 2 st ML.

---

<sup>166</sup> C-25/03 HE.

Att jämföra praxis blir ett sätt att åberopa likabehandlingsprincipen på individnivå. Vad man bör ha i åtanke är när ett domstolsavgörande har prejudicerande verkan. Ett tidigare domstolsavgörande kan vara avgörande vid bedömningen i ett senare fall, även om omständigheterna avviker något från omständigheterna i det prejudicerande avgörandet. För att avgöra om så är fallet kan man analysera hur domstolen uttrycker sig i varje fall och om argumentationen kan tolkas som gällande även i mer generellt avseende. Majoriteten av rättsfallen resulterar i att Regeringsrätten eller HFD fastställer SRN:s förhandsbesked. Det är dock inte självklart om ett fastställande innebär att domstolen vidhåller samtlig argumentation från SRN eller enbart utfallet i frågan. Att domstolen istället lämnar en motivering till ställningstaganden underlättar användandet och tolkningen av rättskällan.

#### 4.3.1 HFD klargör att uthyrning av bostäder kan medföra mervärdesskatteplikt

1. RÅ 1990 not. 423 behandlade ett bolags uthyrning av en bostadsrätt som utgjorde mervärdesskattepliktiga tjänster avseende rumsuthyrning i hotellrörelse, oavsett om det var för turistiskt boende eller täckande av bolagets eget behov av logi i konferensverksamhet. Bolaget ingick avtal med bostadsrättsföreningen om att under viss tid av året hyra ut lägenheter för längre eller kortare tid. Enligt avtalet mottog bolaget ersättningen vid uthyrning till en tillfällig hyresgäst och enbart bolaget framstod som motpart till hyresgästen. På grund av avtalets innehåll ansågs uthyrningen ingå som ett led i bolagets hotellrörelse.

2. I målet RÅ 2002 ref. 67 fastställde Regeringsrätten SRN:s förhandsbesked där avdragsrätt medgavs för ingående mervärdesskatt på en investering kopplad till en ombyggnation av samtliga lägenheter i en fastighet. En lägenhet eller motsvarande utrymme som används för hotellverksamhet efter uppförandet, används inte för permanent bostad och kan då inte anses vara stadigvarande bostad enligt SRN. Regeringsrätten anförde att korttidsupplåtelsen av lägenheterna som delvis skulle användas i hotellliknande verksamhet i form av företagsbostäder, ansågs vara omsättning i form av rumsuthyrning i hotellverksamhet. Fastighetens mervärdesskatterättsliga karaktär ändras inte för att fastighetsägaren hyr ut till ett hotellföretag istället för att själv driva hotellverksamhet. Avdragsförbudet enligt 8 kap. 9 § ML var därmed inte aktuellt.

3. RÅ 2002 not. 174 rörde ett bolags uthyrning av lägenheter till ett hotellföretag som ansågs vara skattepliktig verksamhet och avdragsförbudet för stadigvarande bostad enligt 8 kap. 9 § ML var

inte tillämpligt. Uthyrningen skulle pågå under fem år enligt handlingarna i ärendet, men tidsaspekten diskuterades inte av SRN. Vid avgörandet kring om skatteplikt förelåg anförde SRN enbart att uthyrningen var skattepliktig under förutsättning att hyrestagaren bedrev mervärdesskattepliktig verksamhet i enlighet med bestämmelserna om frivillig skattskyldighet. SRN anförde vidare i frågan om avdragsförbudet att en lägenhet eller motsvarande utrymme i en byggnad som används för hotelluthyrning efter uppförandet, inte används för permanent boende oavsett hur boendet är utformat. Enligt SRN ansågs lägenheterna inte vara inrättade för permanent boende och var därmed inte att anse som en stadigvarande bostad. Omständigheten att fastighetsägaren hyrde ut lägenheterna till hotellverksamhet för en sådan användning ansågs inte ändra lägenheternas karaktär till något annat än den karaktär som ansågs föreligga när fastighetsägaren själv bedrev hotellverksamheten. Efter överklagande ansåg Regeringsrätten att upplåtelsen av lägenheterna skulle ske till ett verksamt hotellföretag för korttidsupplåtelse i samma form som hotellverksamheten. Uthyrningen ansågs därmed vara skattepliktig rumsuthyrning. Under förutsättning att bolaget kunde vara frivilligt skattskyldiga enligt 9 kap. ML, fick bolaget även rätt till avdrag vid förvärv och driftkostnader för lägenheterna som hyrdes ut till hotellverksamheten.

4. RÅ 2002 not. 175 berörde lägenheter i form av företagsbostäder, som innan en ombyggnation var föremål för frivillig skattskyldighet. Frågan rörde avdragsrätt för investeringar, driftkostnader för fastigheten och övriga driftkostnader efter ombyggnationen. Lägenheterna anpassades till hotellliknande verksamhet och avsikten var att hyra ut lägenheterna i skattepliktig korttidsupplåtelse till en hyresgäst som i sin tur hyrde ut lägenheterna som företagsbostäder under en genomsnittlig hyrestid på två månader. Avgörandets argumentation följde RÅ 2002 not. 174 i den mån SRN ansåg att lägenheterna inte var inrättade för permanent boende oavsett hur boendetrymmena var utformade och utgjorde därmed inte stadigvarande bostad i mervärdesskattehänseende. Bolaget fick, efter fastställande av Regeringsrätten, rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vid uthyrning av lokalerna när fastighetsägaren och hyrestagaren bedrev verksamhet som gav upphov till frivillig mervärdesskatt enligt 9 kap. ML.

5. I målet HFD 2016 not. 3 ansågs uthyrning av möblerade lägenheter till företag inte vara bedriven hotellrörelse. Uthyrningen syftade till att vara ett billigare alternativ till längre hotellvistelser och det uthyrande företaget avsåg att förändra verksamheten till att erbjuda uthyrning under en tidsperiod på sex månader, med automatisk förlängning på ett år. SRN avgjorde målet efter en



återförvisning från HFD och hänvisade till att tidsrymd är ett lämpligt kriterium för att skilja mellan kortvarig logi inom hotellrörelse och långvarig vistelse i hyreslägenhet enligt EU-domstolen. En sådan hyresperiod, med ett års förlängning, ansågs därmed inte vara av tillfällig natur och ansågs inte vara inriktad på aktivt tillhandahållande av tillfällig logi.

6. HFD:s avgörande i mål HFD 2019 ref. 46 rörde att uthyrning av möblerade lägenheter inte bedömdes som skattepliktig rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet, på grund av att hyresperioderna uppgick till fyra och fem månader med rätt till förlängning. HFD anförde att hyrestiden är en betydelsefull omständighet, men inte helt avgörande för att skilja passiv uthyrning som inte skapar något mervärde från hotellverksamhet. Hyreskontraktet ska anses ge uttryck för parternas avsikt, men den faktiska sammanlagda tidsrymden var lämpligare att ta hänsyn till.<sup>167</sup> HFD kom fram till att uthyrningen visade en avsikt att regelmässigt hyra ut lägenheter under längre tidsperioder och att uthyrningen inte konkurrerade med hotellverksamhet utan snarare var en passiv uthyrning. De tilläggstjänster som fanns att tillgå i form av exempelvis byte av sänglinne, städning samt jourservice vid tappade nycklar eller problem med vatten, avlopp eller elektricitet skapade enligt HFD inte något mervärde.

#### 4.3.2 Analys

I de första rättsfallen är en intressant aspekt att trots att det rörde bostadsrätter och företagsbostäder, var dessa föremål för hotellrörelse på grund av avtalen. Verksamheten som bedrevs i bostäderna var avgörande och formen av uthyrning föranledde skatteplikt. Tidsaspekten verkade inte helt avgörande, utan vikt lades vid att uthyrningen skett på ett sätt som kännetecknar hur en hotelluthyrning vanligtvis går till. Kriteriet för om mervärdesskatteplikt uppstod var således verksamheten, vilket följer förarbetsuttalanden om att hotellverksamhet avgörs av verksamhetens yrkesmässighet och om konkurrens med hotellbranschen föreligger. Att mervärdesskatteplikt uppstod upprätthåller konkurrensneutraliteten och det fiskala intresset av att beskatta ekonomisk verksamhet och beskattning av ett inte oväsentligt skatteunderlag. Eftersom hyresgästerna på hotell och i företagsbostäderna troligen hade en annan permanent bostad när de inte hyrde bostadsrätterna i målet, torde hyran vara mervärdesskattepliktig utan att fördyra hyresgästernas levnadskostnader.

---

<sup>167</sup> Med hänvisning till C-346/95 Blasi p. 26, 27.

I de två sista rättsfallen bedömdes verksamheten inte vara hotellverksamhet på grund av att uthyrningstiden för en sammanhängande uthyrning var för lång. En relevant fråga är om bolaget trots den långa uthyrningstiden kan påföra mervärdesskatt på uthyrningen, i enlighet med reglerna om frivillig skattskyldighet på grund av att uthyrningen sker till företag och organisationer. Det framgår dock inte om hyrestagarna bedrev skattepliktig verksamhet i lokalerna. Trots att bolagets avsikt var att verksamheten skulle anses som en hotellverksamhet fick tidsaspekten större vikt, i enlighet med EU-domstolens praxis.

Uthyrning av en bostadsrätt torde tillmätas karaktären stadigvarande bostad, eftersom en bostadsrätt vanligtvis är inrättad för permanent boende i enlighet med definitionen i förarbeten till mervärdesskattelagen. Dessutom kan de tjänster som erbjuds hyresgästerna i form av jourservice vid tappade nycklar, problem med avlopp eller elektricitet, anses likna sådana tjänster som en hyresvärd erbjuder hyresgäster i permanenta boenden i hyresrätter. Det torde därmed vara rimligt att anse att fastigheten har karaktär av att vara en stadigvarande bostad, om bostäderna i stor utsträckning liknar hyresrätter. Genom att lägenheten används för hotellrörelse är den inte att anse som en permanent bostad enligt SRN. Begreppet stadigvarande bostad tolkas av SRN på ett sätt som gör att inrättande och användande får olika stor betydelse. Om utformningen av bostaden hade varit avgörande i rättsfallen, hade slutsatsen troligtvis varit att en bostadsrätt är att anse som en stadigvarande bostad. I de fyra första avgörandena var avdragsförbudet inte aktuellt. På så vis kan man tänka sig att verksamheten som bedrivs i bostadsrätterna ”tar över” bostadens karaktär som stadigvarande bostad. Det kan tolkas som att avdragsrätt torde föreligga och att avdragsneutralitet har varit avgörande. Rättstillämparen tolkar rätten i ljuset av konkurrens- och avdragsneutralitet, framför vikten av att inte medge avdrag för privata levnadskostnader.

För kommande analys i uppsatsen kan slutsatsen dras att det går att argumentera för att privatbostäder, exempelvis fjällstugor, som aldrig används för privat bruk av uthyraren är att anse som hotellrörelse och därmed förlorar sin karaktär som stadigvarande bostad. Verksamheten anses bedrivas helt i hotellverksamhet och torde medföra full avdragsrätt. På så vis torde avdrag kunna göras även för reparationer och möbler. Om stugan står tom under några veckor eller månader om året kan det visserligen vara svårt att bevisa att stugan inte används för privat bruk om en bevisfråga kring detta uppstår. Det följer inte av rättsfallen, men min reflektion är att det finns en möjlighet att en stuga anses vara en stadigvarande bostad så länge uthyraren själv har en dispositionsrätt till stugan och har möjlighet att vistas i den för privat bruk, vilket gör att avdragsförbudet torde gälla.

#### 4.3.3 HFD klargör att uthyrning av bostäder kan avse stadigvarande bostad och avdragsförbud

Många rättsfall har berört gränsdragningen mellan stadigvarande bostad och gruppboenden där vissa delar av lokalerna anses vara hänförliga till en verksamhet och andra delar betraktas som en bostad.<sup>168</sup> Följande rättsfall kommer mestadels att behandla vård- och omsorgsverksamhet, trots att de kan anses falla utanför uppsatsens avgränsning kring uthyrning av privatbostäder för övernattnig. Anledningen är att påvisa hur gränsdragningen kring avdragsförbudet för stadigvarande bostad görs, samt vilka kriterier som kan vara avgörande vid en sådan bedömning. Lagstiftningen som berör kommuner medger i vissa fall frivillig mervärdesskatteplikt om staten eller kommunen i sin tur hyr ut fastigheten för en verksamhet som inte medför mervärdesskatteplikt, exempelvis social omsorg enligt 3 kap. 3 § 2 st ML.

1. I RÅ 1993 ref. 30 ansågs uthyrning av servicelägenheter och gruppboendestäder för senildementa utgöra stadigvarande bostad som omfattades av avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML. Enligt rådande lagstiftning hade kommunen avdragsrätt för ingående skatt, även om verksamheten inte medförde mervärdesskatteplikt så länge det inte rörde sig om en stadigvarande bostad.<sup>169</sup> Servicelägenheterna bestod av 1-3 rum med eget kök och dusch, anpassade för rörelsehindrade och gruppboendestäderna hade ett halvt rum med pentry placerade på en låst avdelning. Bostäderna ansågs nyttjas på samma sätt som lägenheter på den allmänna bostadsmarknaden. Förhållandet att aktuell omvårdnad som kommunen tillhandahöll i det enskilda fallet kunde vara betydande och utgjorde sådan omsorg som var undantagen från skatteplikt, medförde inte att lägenheterna och gruppboendestäderna skulle anses utgöra särskilt inrättade vårdplatser i omsorgsverksamheten.

2. RÅ 2005 not. 78 rörde en uthyrning av bostadsmoduler till hemlösa via en kommun, där uthyrningen var undantagen från skatteplikt. Bolaget som ansvarade för uthyrningen frågade SRN om frivillig skattskyldighet kunde vägras på grund av att modulerna inte ansågs vara fastigheter eller för att de betraktades som stadigvarande bostäder. SRN kom fram till att modulerna ansågs vara fastigheter och stadigvarande bostad. Modulerna var avsedda för användning som temporärt tröskelboende för hemlösa där vistelsetiden varierade mellan en vecka och ett par år, beroende på den enskildes förutsättningar att anpassas till ett normalt boende. Omsorgsverksamheten ansågs vara begränsad och boendet ansågs vara mer eller mindre permanent. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som i SRN:s förhandsbesked.

---

<sup>168</sup> Se exempelvis RÅ 1993 ref. 30; RÅ 2002 not. 175; RÅ 2003 ref. 100 II.

<sup>169</sup> 18 a § 2 st Lag (1968:430) om mervärdesskatt.

3. RÅ 2010 ref. 43 berör visserligen inte omsorgsverksamhet, men innehåller argumentation kring regler för uthyrning till staten. I målet ansågs avdragsförbudet för ingående skatt hänförd till stadigvarande bostad vara tillämpligt vid uthyrning av gästforskarbostäder till statlig myndighet, även om frivillig skattskyldighet medgetts av SKV för den aktuella uthyrningen. Uthyrningen gällde 24 bostäder från en stiftelse till ett universitet som i sin tur hyrde ut till gästforskare under en tidsperiod som sträckte sig från en månad upp till 1,5 år. Bostädernas utformning skiljde sig inte från bostäder i det allmänna bostadsbeståndet och betraktades som stadigvarande bostäder. Regeringsrätten ansåg att universitet som hyresgäst inte hyrde ut bostäderna i en verksamhet som kunde anses innebära rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Det var ostridigt att frivillig skattskyldighet kunde bli aktuellt för stiftelsens uthyrning till universitetet, men avdragsförbudet tillämpades och detta hindrades inte av att stiftelsens uthyrning skedde till universitetet istället för direkt till de boende. Både bostädernas utformning och dess användning ansågs tala för att de skulle bedömas som stadigvarande bostäder i enlighet med ML. I detta avgörande framförde även domstolen att avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML ska ses som en schablonregel, utöver det som redan gäller i 8 kap. 3 § ML. Mervärdesskatteplikt ansågs föreligga vid uthyrningen, där avsaknaden av begränsningar i möjligheten till frivillig skattskyldighet i 3 kap. 3 § ML och 9 kap. ML, inte var ett hinder för att avdragsförbudet tillämpades. Avdragsrätt förelåg därmed inte för ingående mervärdesskatt hänförlig till förvärv med koppling till uthyrningen av bostäderna enligt Regeringsrätten. Av domen framgick således inte exempel på vilka kostnader det skulle kunna innefatta. Lagtexten vid tillfället möjliggjorde att uthyrning till staten eller en kommun kunde ge frivillig skattskyldighet, om staten eller kommunen i sin tur hyrde ut fastigheten för en verksamhet som inte skulle medföra mervärdesskatteplikt.<sup>170</sup>

4. HFD 2013 ref. 79 I rörde uthyrning av lokaler för användning som gruppboende för funktionshindrade som ansågs vara stadigvarande bostad, undantagen från frivillig skatteplikt enligt 3 kap. och 9 kap. ML och avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML var tillämpligt. Lägenheternas handikappanpassning och tillgång till omvårdnad skiljde inte lägenheterna från bostäder i det allmänna bostadsbeståndet i något avgörande hänseende. Lägenheterna var inrättade för permanent boende och var så lika de lägenheter som beskrevs i RÅ 1993 ref. 30 att någon annan bedömning inte kunde göras av HFD. Frivillig skattskyldighet och avdragsrätt medgavs därmed inte. Målet HFD 2013 ref. 79 II rörde uthyrning av lokaler till kommunen för användning som vårdboende avsett för vårdtagare i livets slutskede. Samma bedömning som ovan gjordes kring att

---

<sup>170</sup> Genom SFS 2007:1376 (jfr Prop. 1994/95:57 s. 150 f. och 1994/95:SkU7 s. 82).

lägenheternas karaktär som boenderum ansågs vara stadigvarande bostad och frivillig skattskyldighet medgavs således inte. Då verksamheten inte medförde mervärdesskatteplikt, medgavs inte heller avdragsrätt i enlighet med 8 kap. 3 § ML. Att omvårdnaden var betydande i vissa fall och att den boende inte kunde nyttja boendet fullt ut på egen hand var inte avgörande vid bedömningen enligt HFD.

5. HFD 2015 not. 56 rörde uthyrning av boenderum i ett HVB-hem som användes som bostad för ensamkommande flyktingbarn och rummen ansågs vara stadigvarande bostad. HFD fastställde SRN:s förhandsbesked som anförde att syftet med boendet ansågs vara att erbjuda ett boende som skulle tillgodose ungdomarnas grundläggande psykiska och fysiska behov. Ungdomarna hade inte tillgång till något annat boende i Sverige och vistelsetiden kunde vara upp till sex år. Boendet ansågs användas som bostäder i det allmänna bostadsbeståndet. Rummen saknade egna kök och badrum, men med hänvisning till RÅ 2005 not. 78 ansågs även enklare former av bostäder kunna anses vara stadigvarande bostad. Att omsorgsverksamhet förekom skulle inte medföra att karaktären som stadigvarande bostad förlorades. Frivillig skattskyldighet medgavs därför inte enligt 3 kap. 3 § 2 st ML. Någon vidare utredning kring avdragsrätten gjordes inte i målet.

6. I HFD mål nr 6665-17 avgjordes frågan om bostäder för permanent boende med äldrevård utgjorde stadigvarande bostad och därmed inte var föremål för frivillig skattskyldighet. HFD hänvisade till EU-domstolens avgörande *Les Jardins de Jouvence* som avgjorde att bostäder som var särskilt anpassade för äldre personer var en tjänst som kunde omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt för socialt bistånd.<sup>171</sup> HFD anförde att sådana tjänster saknar samband med bestämmelserna i direktivet som medger frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fast egendom. Det saknade betydelse vid en bedömning om frivillig skattskyldighet att bostäderna användes inom ramen för social omsorgsverksamhet. Bolagets tillhandhållande skulle därmed delas upp och skattskyldighet medgavs inte för den del som avsåg uthyrning av vårbostäder.

#### 4.3.4 Analys

Generella slutsatser kan dras av ovanstående rättsfall kring att bostadens inrättning och utformning var avgörande vid bedömningen av om en stadigvarande bostad föreligger. Även om omsorg har funnits att tillgå i en betydande mån, ansågs inte karaktären på bostaden ändras från stadigvarande

---

<sup>171</sup> C-335/14 *Les Jardins de Jouvence*.

bostad när bostaden enligt HFD inte skiljde sig nämnvärt från bostäder på den allmänna bostadsmarknaden. Detta kan tolkas som att bostäder som är utformade för permanent boende inte omfattas av mervärdesskatteplikt eller avdragsrätt, på grund av att det rör sig om bostäder och omvårdnad. Vård är undantaget från mervärdesskatteplikt enligt lagtexten för att underlätta tillgängligheten till vård och fastighetsundantaget syftar till att inte fördyra levnadskostnader enligt förarbetena till ML.<sup>172</sup>

Av de tidiga rättsfallen kan man dra slutsatsen att termen ”stadigvarande” i begreppet stadigvarande bostad inte syftar till att en viss individ måste bo i bostaden under stadigvarande tid eller på en viss plats stadigvarande. Det avgörande torde enligt domstolen snarare vara att platsen för boendet är inrättad på ett sätt som möjliggör att boendet kan vara stadigvarande. I vissa fall har ett boende ansetts vara en stadigvarande bostad av den anledningen att bostäder erbjöds för mer eller mindre permanent användning och tidsaspekten i uthyrningen blev därmed inte helt avgörande. Det faktum att tidsperioderna kunde vara korta gavs därmed mindre betydelse och avsikten med bostädernas användning och dess karaktär som stadigvarande bostad räckte för att avgöra fallen. Detta trots att boenderum i vissa fall var av enklare karaktär. Således kan en avvägning behöva göras mellan syftet med bostaden att ersätta ett permanent boende och tidsaspekt som är av vikt vid avgörandet kring om hotellverksamhet föreligger eller inte. På så vis har troligtvis varken verksamhetens yrkesmässighet, tidsaspekten eller konkurrensneutralitet varit överhängande vid rättstillämparens tolkning av rättsläget utan snarare att inte fördyra vårdnadskostnader och boenden som kan ersätta en permanent bostad. Samhällsintresset av att bevara levnadskostnader på en låg nivå och inte påföra mervärdesskatt eller avdragsrätt för privat konsumtion har troligen spelat en avgörande roll.

#### 4.3.5 HFD klargör att avdragsrätt kan medges för en bostad

1. RÅ 2003 ref. 100 I resulterade i att en byggnad som användes som bostad och kontorslokal, där 30% av byggnaden utgjorde kontor ansågs vara stadigvarande bostad. Avdragsförbudet för stadigvarande bostad ansågs tillämpligt för hela byggnaden. Det avgörande vid bedömningen ansågs vara byggnadens karaktär och inte dess användning. Det framstod inte klart vilka delar av bostaden som var avsedda för verksamheten. Inga utrymmen eller arrangemang var klart avsedda för verksamheten och avskilda från resterande del av bostaden. Byggnaden ansågs vara ett bostadshus till karaktären, både interiört och exteriört. Att en del av byggnaden användes som kontor för en verksamhet saknade betydelse. Domstolen fann även att avdragsförbudet kan behållas

---

<sup>172</sup> Se kapitel 3 Förarbeten.

i svensk mervärdesskattelag i enlighet med artikel 17.6 i mervärdesskattedirektivet samt att avdragsförbudet för stadigvarande bostad ska uppfattas som en schablonregel. HFD anförde att om avdragsrätt alltid vägras gällande en byggnad av bostadskaraktär, oavsett användning, skulle det inte leda till ett resultat som överensstämmer med mervärdesskatterättsliga principer. Avdragsrätten kan därmed tillämpas om en byggnad eller del av byggnad anpassats för verksamhet och avskilts från bostadsdelen.

2. RÅ 2003 ref. 100 II rörde en småhusfastighet som skulle användas dels för verksamhetslokaler i ett bolag, dels som bostad för bolagsägarens familj. Verksamhetsdelen ansågs vara helt avskild från byggnaden i övrigt, på ett eget våningsplan och med en egen entré. Den nedre delen av byggnaden användes enbart för kontorsverksamheten och anpassning och installationer hade gjorts för verksamheten. I Regeringsrättens domslut medgavs bolaget rätt till avdrag för ingående skatt som hänfördes till delen av byggnaden där verksamheten bedrevs, även om karaktären av hela byggnaden var en bostad. De kostnader målet rörde sig om uppstod i samband med reparation och ombyggnad vid en omfattande renovering av fastigheten och bolaget yrkade enbart avdrag för kostnader gällande kontorsdelen. Det framgår således inte hur dessa kostnader åtskildes från kostnader för renovering av den del av byggnaden som inte hörde till verksamheten.

3. I RÅ 2005 ref. 34 förelåg avdragsrätt för ingående skatt för ett bolags upplåtelse av byggnad för tillfällig bostad åt anställda i bolaget som skulle genomgå internutbildning. Bolaget hyrde fastigheten som innehöll 18 omöblerade lägenheter, utrustade med sovrum och i vissa fall med kök. Regeringsrätten anförde att kostnader för de tillfälliga bostäderna skulle anses utgöra allmänna omkostnader i verksamheten som gav rätt till avdrag enligt 8 kap. 3 § ML. Det anfördes att avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML är en schablonregel som inte bör sträckas längre än att det säkerställer att avdrag inte tillåts för privata levnadskostnader. Användningen av bostaden som korttidsboende gjorde att bolagets förvärv inte kunde anses avse stadigvarande bostad och avdragsförbudet var därmed inte tillämpligt. Regeringsrätten ansåg att personalen inte bereddes ett boende som kunde ersätta en stadigvarande bostad.

4. HFD mål nr 6617-16 rörde uthyrning av en fritidsbostad under september-maj, veckovis med möjlighet till förlängning, i maximalt fyra månader. Fritidsbostaden ansågs ha en standard som möjliggjorde att den beboddes året runt, men skulle under uthyrningsperioden inte nyttjas för privat

bruk. SRN bedömde att uthyrningen var att anse som hotellrörelse och var tänkt att utgöra en ekonomisk verksamhet. SRN anförde att det måste finnas ett direkt och omedelbart samband mellan den mervärdesskattepliktiga uthyrningen och ingående skatt för kostnaderna för att avdragsrätt ska medges. Avdragsrätt medgavs för kostnader som inte var hänförliga till fastigheten, exempelvis sänglinnen och förmedling som används för uthyrningsverksamheten. I frågan om avdragsrätt förelåg för kostnader hänförliga både till det privata nyttjandet och till mervärdesskattepliktig verksamhet anförde SRN att eftersom fastigheten inte var en rörelsetillgång, kunde inte regleringen i 8 kap. 4a § ML och inte heller principerna i C-97/90 Lennartz tillämpas. SRN anförde att avdragsförbudet för stadigvarande bostad var tillämpligt, eftersom fastigheten var inrättad och till viss del användes som stadigvarande bostad. SRN anför även att eftersom fastigheten inte oavbrutet används för mervärdesskattepliktig verksamhet, behåller den sin karaktär som stadigvarande bostad. SRN anförde med hänvisning till C-305/97 Royscot Leasing att mervärdesskatt inte är avdragsgill i det fall den hänförs till varor i en verksamhet, där varorna inte i ett konkret fall används för privat bruk. HFD ansåg dock att det upplåtelseavtal som använts som bevisning i förhandsbeskedet var ofullständigt samt att de lämnade förutsättningarna inte var ett så klart och entydigt underlag att ett förhandsbesked borde ha lämnats av SRN. Förhandsbeskedet undanröjdes och avvisades av HFD utan vidare argumentation i målet.

#### 4.3.6 Analys

Vad som kan utläsas från de två första fallen under detta avsnitt är att avdragsrätt föreligger i fall där en verksamhet bedrivs i fastigheten, om avskildhet och anpassning för verksamheten har gjorts. Det avgörande torde således vara vilken användning byggnaden får i den faktiska verksamheten, inte enbart att företaget som använder fastigheten bedriver en verksamhet. Detta gäller dock för verksamhet som blir föremål för frivillig skattskyldighet och det framgår inte om detsamma gäller uthyrning för bostads- eller övernattningsändamål. Det är således svårt att helt dra likhetstecken mellan dessa rättsfall och frågeställningen i uppsatsen, eftersom en privatperson som hyr ut hela sin privatbostad troligen inte finner skäl att göra en tydlig avgränsning i sin bostad mellan den yta som används för bostadsändamål för privatpersonen och den yta som kommer att hyras ut för någon annans övernattningsmöjlighet. Är det däremot så att enbart ett avgränsat rum i en privatbostad hyrs ut i en mervärdesskattepliktig verksamhet torde RÅ 2003 ref. 100 II kunna användas som argument för att full avdragsrätt ska gälla för kostnader i rummet.



Frågan i det tredje rättsfallet rörde visserligen enbart avdragsrätt, men många av de argument som anfördes kan kopplas till den utredning som gjorts i avsnitt 4.3.2 där flera rättsfall enbart diskuterade mervärdesskatteplikt, inte avdragsrätten. Det framgår av avgörandet att avdragsförbudet ska förhindra avdragsrätt för privata levnadskostnader och att bostaden inte ansågs ersätta en permanent bostad. Därmed följer rättsfallet ovan förda resonemang om att bostadskostnader inte ska fördyras genom mervärdesskatt. Slutsatsen för avdragsrättens del i detta fall är att avdragsförbudet inte ska gälla om bostaden inte ersätter en stadigvarande eller permanent bostad för hyresgästen. I uppsatsens frågeställning blir detta relevant, eftersom en uthyrning av en privatbostad under en kortare tid, exempelvis under en helg eller en vecka, inte torde ersätta en permanent bostad för hyresgästen och avdragsförbudet torde inte gälla. Således borde avdragsregeln i 8 kap. 3 § ML vara tillämplig. Om så är fallet skulle avdragsneutraliteten leda till avdrag för ingående skatt som är hänförd till verksamheten, oavsett om verksamheten bedrivs i en lägenhet, åtminstone så länge kostnaderna anses vara en del av verksamhetens allmänna omkostnader. Vad som kan vara problematiskt vid en sådan tolkning är troligen att uthyrningen kan bli mervärdesskattepliktig, men att uthyraren inte bedriver ett bolag. Det blir dock snarare en diskussion kring om en mervärdesskattepliktig uthyrning anses vara en verksamhet där allmänna omkostnader kan uppstå. Om så är fallet torde även avdrag kunna göras vid inköp av möbler och utförda reparationer på grund av dess karaktär av allmänna omkostnader. För att konkurrensneutralitet ska upprätthållas torde samtliga verksamheter som är mervärdesskattepliktiga ha en avdragsrätt för samtliga allmänna omkostnader i verksamheter, så länge den uthyrning som sker inte ersätter en stadigvarande bostad för hyresgästen. En annan tillämpning vore att missgynna den som bedriver uthyrning av sin egen bostad i förhållande till ett bolags upplåtelse av byggnad för sina anställdas övernattning likt uthyrningen i det tredje rättsfallet.

Vad som är intressant i den här kategorin av avgöranden är att det sista målet faktiskt berörde hotellrörelse och avdragsförbudet för stadigvarande bostad, men att frågan till slut inte avgjordes av HFD. En grundläggande fråga i uppsatsen är om en privatbostad kan bli föremål för mervärdesskatt genom att den anses vara föremål för rumsuthyrning i hotellverksamhet, samt om avdragsrätt ska föreligga i sådant fall. Slutsatsen i detta rättsfall hade kunnat besvara uppsatsens frågeställningar om förhandsbeskedet fastställts av HFD. I en stor del av de tidigare rättsfallen som behandlas i uppsatsen har domstolen följt SRN:s argumentation, vilket HFD kunde ha gjort även i detta fall. Enligt SRN:s argumentation kan förhållandet mellan avdragsrätt och avdragsförbud lösas genom att de båda reglerna tillämpas för olika delar av den ingående mervärdesskatten. Ett

ställningstagande från HFD kunde ha klargjort avdragsrättens samband med förbrukningsvarans användbarhet i en mervärdesskattepliktig uthyrning, till skillnad från kostnader för renovering eller möbler. Ett sådant ställningstagande kan dock anses gå emot konkurrensneutraliteten, eftersom de verksamheter som bedriver hotellrörelse i ett företag har en full avdragsrätt som inte begränsas av avdragsförbudet. Det blir således problematiskt att all verksamhet som är mervärdesskattepliktig inte ges samma avdragsrätt, trots att samma typ av mervärdesskattepliktig hotellrörelse anses bedrivas.

#### 4.4 Sammanfattning

Praxisgenomgången resulterar i att EU-domstolen klargör att tidskriteriet är avgörande för om en uthyrning av en privatbostad ska vara mervärdesskattepliktig hotellverksamhet, att principen om avdragsneutralitet ska upprätthållas, samt att avdrag kan beviljas för inköp till en verksamhet som bedrivs i en bostad. Av svensk praxis framgår det att innehållet och syftet i verksamheten samt konkurrens med hotellbranschen är avgörande för att bedöma om verksamheten ska anses vara mervärdesskattepliktig och på så vis finns ett intresse av att upprätthålla konkurrensneutralitet. Uthyrningen ska vara tillhandahållande av tillfällig logi under kortare tid och hyresperioden får inte överstiga 4 månader. Tidskriteriet har således fått avgörande vikt även i svensk praxis. En avvägning görs i vissa fall mellan att å ena sidan beskatta konkurrerande verksamhet och att å andra sidan undvika fördyrade levnadskostnader och försvårad tillgång till vård och omsorg. I dessa bedömningar har domstolen lagt vikt vid bostädernas inrättning och att dess nyttjande inte skiljer sig från bostäder på den allmänna bostadsmarknaden. Tolkningen av praxis leder till slutsatsen att det inte finns något hinder för att uthyrning av privatbostad kan bli mervärdesskattepliktig.

Vid bedömning av om bostaden anses ha karaktären stadigvarande bostad klargörs i svensk praxis att det avgörande är hur bostaden är inrättad, att den kan ersätta en permanent bostad samt nyttjas likt bostäder på den allmänna bostadsmarknaden. Detta är särskilt tydligt då någon typ av omsorgsverksamhet är kopplad till bostaden. Vid en annan typ av användning av bostaden visar det sig inte vara att anse som en stadigvarande bostad. En avvägning görs således mellan den verksamhet som bedrivs och om bostaden används och är inrättad för att användas som permanent bostad. Bostadens karaktär har en stor, men inte avgörande betydelse. Detta får betydelse vid uppsatsens utredning, eftersom undersökningen syftar till att undersöka uthyrning av privatbostäder, vilka som utgångspunkt därmed torde ha karaktären av en stadigvarande bostad. Bedömningen av avdragsrätten påverkas av intressen som kan spåras från förarbeten samt

upprätthållandet av avdragsneutralitet. Det framgår även att avgränsning och anpassning för en verksamhet är avgörande om verksamheten bedrivs i bostaden. Vad som dock inte klargörs i praxis är om avdragsrätt eller avdragsförbud ska prioriteras eller om de båda reglerna kan tillämpas för samma verksamhet, men för olika kostnader. Om byggnaden används uteslutande i hotellverksamhet kan den inte betraktas som permanent bostad och därmed inte anses ha karaktär av en stadigvarande bostad. I de fall en hotellverksamhet "tar över" bostadens karaktär som stadigvarande bostad, ger det upphov till avdragsrätt. I majoriteten av rättsfallen har utgången i målet antingen resulterat i att hotellverksamhet korrelerar med en avdragsrätt eller att en stadigvarande bostad innebär avdragsförbud och utebliven mervärdesskatteplikt. Avdragsrätt och avdragsförbud har således inte tillämpats samtidigt för kostnader hänförliga till samma bostad. Om praxis följs torde det innebära att i de fall avdragsförbudet blir aktuellt kommer avdragsrätt varken att beviljas för renoveringar, möbler eller förbrukningsvaror.

## 5 Skatteverkets publikationer om mervärdesskatteplikt och avdragsrätt vid uthyrning av privatbostad

### 5.1. Inledning

Frågan om uthyrning av bostad ska anses vara mervärdesskattepliktig hotellverksamhet, har hittills i uppsatsen tolkats utifrån lag, förarbeten eller praxis. Vad som kan anmärkas är att olika instanser har gjort olika tolkningar av när mervärdesskatteplikt och avdragsrätt uppstår. Det återstår att utreda om uthyrning av privatbostad är mervärdesskattepliktig samt när avdragsförbudet för stadigvarande bostad ska tillämpas enligt SKV:s allmänna information, ställningstaganden och rättsliga vägledning.

### 5.2 SKV:s allmänna information klargör att uthyrning av bostäder kan medföra mervärdesskatteplikt

Det är troligt att en privatperson som hyr ut sin bostad först vänder sig till SKV:s hemsida vid frågor kring om uthyrningen är skattepliktig. SKV:s allmänna information *Hyra ut tillgångar som bostad* är riktad till privatpersoner och betecknas inte som rättslig vägledning eller ställningstagande. Det framgår tydligt att mervärdesskatteplikt uppstår för uthyrning om uthyrningen sker tillfälligt och på ett sätt som liknar hotellverksamhet.<sup>173</sup> För att avgöra om så är fallet har SKV ställt upp fyra frågor.<sup>174</sup>

- Hyr du ut en eller flera möblerade bostäder som finns i Sverige i eget namn, det vill säga är det du som är hyresvärd?
- Hyr du ut bostaden under högst fyra månader till varje hyresgäst (tillfällig logi)? Hyr du ut under längre period?
- Marknadsför du din uthyrning till dygnspris, veckopris eller erbjuder du tjänster som till exempel städning, byte av sänglinne och annan gästservice?
- Har bostaden varit uthyrd under sammanlagt mer än 16 veckor, det vill säga minst 113 dagar, och den totala hyran för bostaden är mer än 50 000 kronor exklusive mervärdesskatt (eller 56 000 kronor inklusive mervärdesskatt) under beskattningsåret?

Om svaret på samtliga frågor är jakande, ska uthyraren mervärdesskatteregistrera sig och betala mervärdesskatt på 12 % på hela hyresersättningen från den första kronan.<sup>175</sup> Uthyrningen anses då

---

<sup>173</sup> Skatteverket, *Hyra ut tillgångar som bostad*.

<sup>174</sup> Skatteverket, *Hyra ut tillgångar som bostad*.

<sup>175</sup> Skatteverket, *Hyra ut tillgångar som bostad*.

vara regelbunden, en ekonomisk verksamhet har uppstått och uthyraren anses vara en beskattningsbar person. Ur mervärdesskattesynpunkt ses inte uthyraren längre som privatperson.

### 5.3 SKV:s ställningstagande klargör fyra kriterier som medför mervärdesskatteplikt

SKV anför i sitt ställningstagande *Skatteplikt vid rumsuthyrning i hotellrörelse, mervärdesskatt 131 675099-15/111* att innehållet och syftet i verksamheten är det avgörande för en bedömning av om en uthyrning av möblerade rum ska anses vara skattepliktig rumsuthyrning.<sup>176</sup> Det kan tolkas som att varken karaktären eller användningen av rummet är avgörande, utan snarare innehållet och syftet bakom uthyrningen. Vidare anser SKV att de två kriterierna *tillhandahållande av tillfällig logi och uthyrning inom ramen för hotellrörelse eller liknande verksamhet* måste vara uppfyllda. Det första kriteriet avser uthyrning under kortare tid och att utgångspunkten ska vara tiden i hyresavtalet.<sup>177</sup> SKV anser dock att om uthyrningen syftar till att avse längre tid än fyra månader redan vid ingåendet av avtalet, ska bedömningen av uthyrningens längd inte begränsas till avtalets hyrestid. Uthyrning under en hel termin anses vara skattefri fastighetsupplåtelse. Det andra kriteriet avser att uthyrningen marknadsförs till dygns- eller veckopris, alternativt att det finns en reception eller att tjänster<sup>178</sup> som är typiska för hotell tillhandahålls.<sup>179</sup> Dessutom ska hotellrörelsen inte ske i obetydlig omfattning.

Att en uthyrning kan bedömas avse tillfällig logi under en längre period, beaktas utifrån syftet med ML och mervärdesskattedirektivet. Skillnad ska enligt SKV göras mellan skattepliktig rumsuthyrning och skattefri upplåtelse av bostäder och hänsyn ska tas till om uthyrningen konkurrerar med hotellbranschen. Om uthyrningsperioderna sammanlagt överstiger 16 veckor och omsättningen överstiger 50 000 kronor, anser SKV att uthyrningen betraktas som en hotellrörelse.<sup>180</sup> Den sammanlagda uthyrningstiden till en och samma hyresgäst får dock inte överstiga fyra månader, eftersom det inte längre betraktas som hotellrörelse utan som en skattefri, passiv upplåtelse. Om kriterierna inte uppfylls, är upplåtelsen av fastighet mervärdesskattefri.

---

<sup>176</sup> Skatteplikt vid rumsuthyrning i hotellrörelse, mervärdesskatt 131 675099-15/111; Se även Skatteverkets ställningstagande, Mervärdesskatt vid uthyrning av tillfällig bostad i rum och stugor, 130 735858-04/111; Samt ett ej överklagat förhandsbesked från SRN 1998-06-15.

<sup>177</sup> Skatteverkets ställningstagande, Skatteplikt vid rumsuthyrning i hotellrörelse, mervärdesskatt 131 675099-15/111, med hänvisning till C-346/95 Blasi.

<sup>178</sup> Tjänster i form av exempelvis städservice eller byte av sänglinnen.

<sup>179</sup> Skatteverkets ställningstagande, Skatteplikt vid rumsuthyrning i hotellrörelse, mervärdesskatt 131 675099-15/111.

<sup>180</sup> Skatteverkets ställningstagande, Skatteplikt vid rumsuthyrning i hotellrörelse, mervärdesskatt 131 675099-15/111.

#### 5.4 SKV:s ställningstaganden klargör att avdragsrätt och avdragsförbud är tillämpligt

Enligt ovan anförda ställningstagande föreligger avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till skattepliktig verksamhet om förutsättningarna för avdragsrätt är uppfyllda.<sup>181</sup> Avdragsrätten begränsas vid stadigvarande bostad, men kvarstår om en del av byggnaden som används i verksamhet är anpassad till verksamheten och klart avskild från boendedelen.<sup>182</sup> SKV anför att omständigheter som byggnadens karaktär, verksamhetens avskildhet, omfattning av särskild anpassning och byggnadens användning har särskild betydelse för avgörandet om byggnaden omfattas av avdragsförbudet. SKV anför även att en byggnad som i sin helhet används för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet inte anses vara inrättad för permanent boende och avdragsförbudet för stadigvarande bostad blir inte tillämpligt.<sup>183</sup> SKV:s uppfattning är att avdragsförbudet är tillämpligt om ett möblerat rum inte uteslutande är avsett att användas i skattepliktig verksamhet i form av hotellrörelse och ska gälla när privat användning av rummet eller skattefri uthyrning förekommer. Att avdragsrätt medges i vissa fall ställer ett högre beviskrav på att tillgången används uteslutande i skattepliktig verksamhet.<sup>184</sup> Ett exempel är när en fritidsfastighet delvis hyrs ut och delvis används privat. SKV anför i exempel 1 och 2 i ställningstagandet att avdragsförbudet avseende kostnader för den stadigvarande bostaden ska gälla i de fall en lägenhet eller ett möblerat rum i en privatbostadsfastighet hyrs ut under mer än 16 veckor och för en omsättning överstigande 50 000 kronor.<sup>185</sup> Enligt exemplen föreligger dock avdragsrätt för ingående skatt på övriga kostnader som är hänförliga till den skattepliktiga verksamheten, t.ex. sänglinnen, handdukar och rengöringsmedel om de allmänna förutsättningarna för avdragsrätt är uppfyllda.<sup>186</sup>

SKV anför i den rättsliga vägledningen *Stadigvarande bostad* att det framförallt är byggnadens karaktär som avgör om stadigvarande bostad föreligger.<sup>187</sup> Som regel avser en stadigvarande bostad en fastighet eller del av en fastighet som är inrättad för boende. Hänsyn tas till byggnadens storlek, konstruktion, planlösning och utrustning. Karaktäristiskt är att bostaden är utrustad för tillagning

---

<sup>181</sup> Skatteverkets ställningstagande, Skatteplikt vid rumsuthyrning i hotellrörelse, mervärdesskatt 131 675099-15/111.

<sup>182</sup> Hänvisning till RÅ 2003 ref. 100 I och II.

<sup>183</sup> Skatteverkets ställningstagande, Skatteplikt vid rumsuthyrning i hotellrörelse, mervärdesskatt 131 675099-15/111; Se även förhandsbesked från SRN 2000-10-04; RÅ 2002 ref. 67; RÅ 2002 not. 174-175.

<sup>184</sup> Skatteverkets ställningstagande, Skatteplikt vid rumsuthyrning i hotellrörelse, mervärdesskatt 131 675099-15/111.

<sup>185</sup> Skatteverkets ställningstagande, Skatteplikt vid rumsuthyrning i hotellrörelse, mervärdesskatt 131 675099-15/111 Exempel 1 och 2.

<sup>186</sup> Skatteverkets ställningstagande Skatteplikt vid rumsuthyrning i hotellrörelse, mervärdesskatt 131 675099-15/111 Exempel 1 och 2.

<sup>187</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning, Stadigvarande bostad.

av mat samt tillgång till hygienutrymmen. Byggnadens användning kan i vissa fall ha betydelse för avdragsförbudets tillämplighet. Hänvisning görs bland annat till RÅ 2002 not. 175 och RÅ 2002 ref. 67 där det konstaterades att en byggnad som till sin helhet används i hotellrörelse inte omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad.<sup>188</sup> Hänvisning görs även till RÅ 2003 ref. 100 I och II, om att avdragsrätt kan bli aktuellt för en verksamhet som bedrivs i en avskild del av en stadigvarande bostad som är särskilt anpassad för verksamheten. Efter dessa domar publicerades SKV:s ställningstagande *Tillämpningen av avdragsförbudet för ingående mervärdesskatt avseende stadigvarande bostad 130 594451-04/111*. Ställningstagandet berör inte gränsdragningen mellan stadigvarande bostad och hotellverksamhet, men klargör när anpassning för verksamheten och klart avskild del av fastighet har uppfyllts.<sup>189</sup> SKV menar att avdragsrätt föreligger för en byggnad med bostadskaraktär om en verksamhet bedrivs och om tillräcklig avskildhet och anpassning föreligger.

SKV:s rättsliga vägledning *Stadigvarande bostad* anför att avdragsförbudet inte bara gäller inköp till en byggnad, utan även inköp som har anknytning till en stadigvarande bostad.<sup>190</sup> SKV anser i ställningstagande *Mervärdesskatt, inventarier i stadigvarande bostad* att avdragsförbudet gäller vid anskaffning av lös egendom som är hänförd till bostaden, exempelvis inredning eller inventarier som typiskt sett finns i en bostad.<sup>191</sup> Hit räknas köksutrustning, möbler och kontorsutrustning som används i en verksamhet, om de är placerade i en del av bostaden som omfattas av avdragsförbudet. Med hänvisning till Kammarrättsdomar anser SKV dock att avdragsförbudet inte ska gälla bara på grund av att egendomen är placerad i en byggnad som omfattas av avdragsförbudet.<sup>192</sup> Den lösa egendomens karaktär är inte avgörande, utan snarare byggnadens karaktär och användning. Kammarrättsfallen behandlar avdragsrätt för exempelvis författarverksamhet och kontor, där avdragsförbud gällt för kontorsmöbler som var placerade i en stadigvarande bostad. Verksamheterna betraktades inte som hotellverksamhet och det kan därmed vara svårt att dra likhetstecken mellan den egendom som föranlett avdragsrätt i Kammarrättsdomarna och egendom som används för uthyrning av privatbostad.<sup>193</sup>

---

<sup>188</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning, Stadigvarande bostad, Rättsfall: företagsbostäder.

<sup>189</sup> Skatteverkets ställningstagande, *Tillämpningen av avdragsförbudet för ingående mervärdesskatt avseende stadigvarande bostad 130 594451-04/111*.

<sup>190</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning, Stadigvarande bostad.

<sup>191</sup> Skatteverkets ställningstagande, *Mervärdesskatt, inventarier i stadigvarande bostad 131 602507-10/111*.

<sup>192</sup> KRNG mål nr 5622-5624-09; KRNS mål nr 6982-09 och 7077-09.

<sup>193</sup> KRNG mål nr 5622-5624-09; KRNS mål nr 6982-09 och 7077-09.

## 5.5 Sammanfattning och analys

### 5.5.1 Inledning

Sammanfattningsvis anser SKV att uthyrning av privat bostad kan bli mervärdesskattepliktig om uthyrningen avser ett tillhandhållande av tillfällig logi inom ramen för hotellrörelse eller liknande verksamhet. Innehållet och syftet i verksamheten är avgörande. För en privatperson kan det vara svårt att avgöra om avsikten med uthyrningen av privatbostad är att uppnå en verksamhet som är likställd med en hotellrörelse. SKV har underlättat bedömningen genom att ange fyra kriterier i SKV:s allmänna information och ställningstaganden. Dessa fyra kriterier kan ställas i relation till uppsatsens slutsatser från förarbeten och praxis samt neutralitetsprincipen. SKV klargör även att både avdragsrätt och avdragsförbud kan bli aktuellt för samma uthyrning, vilket kommer att problematiseras i det följande.

### 5.5.2 SKV:s fyra kriterier

Det första kriteriet avgör således vem som blir den beskattningsbara personen, vilket är i enlighet med 4 kap. 1 § ML och problematiseras därför inte vidare. Det andra kriteriet rör att uthyrningsperioden maximalt ska vara i fyra månader. Detta följer av uttalanden i avgörandet C-346/95 Blasi om att en tidsgräns ska vara avgörande. Det kan även kopplas till rättsfallet HFD 2019 ref. 46 och SKV:s ställningstagande 131 675099-15/111, där det framgår att om en enda uthyrning pågår under en längre period än fyra månader, anses det inte längre vara en tillfällig logi utan en mer långvarig uthyrning.<sup>194</sup> För att backa ytterligare till motiven bakom lagstiftningen, kan man anföra att bostadskostnaderna inte ska fördyras av mervärdesskatt. På så vis kan man se att tidsaspekten för en sammanhängande uthyrning på fyra (eller sex månader enligt C-346/95 Blasi) blir avgörande för att bedöma om uthyrningen ska vara mervärdesskattepliktig. Om man följer argumentationen i förarbetsuttalanden om att inte fördyra bostadskostnader torde en privatbostad som hyrs ut i syfte att ersätta en permanent bostad, inte vara mervärdesskattepliktig. Har hyresgästen däremot en annan bostad torde uthyrningen vara mervärdesskattepliktig. Min slutsats är att en uthyrning av privatbostad anses ersätta en permanent bostad om uthyrningsperioden överstiger sex månader enligt EU-domstolens praxis, eller fyra månader om man följer svensk praxis och SKV:s ställningstaganden. Således gäller denna tidsgräns både för uthyrning av privatpersoner och hotellverksamhet, vilket leder till att konkurrensneutralitet upprätthålls då samtliga verksamheter behandlas lika. Precis som i analysen av C-346/95 Blasi kan det framhåvas

---

<sup>194</sup> HFD 2019 ref. 46; Skatteverkets ställningstagande, Skatteplikt vid rumsuthyrning i hotellrörelse, mervärdesskatt 131 675099-15/111.



att en tidsaspekt är ett mätbart och objektivt sätt att eftersträva att lika fall av uthyrning behandlas lika och att konkurrensneutraliteten således upprätthålls.

Det tredje kriteriet kopplas till den hotelliknande verksamheten och vissa tilläggstjänster som erbjuds vid avgörandet om uthyrningen liknas vid hotellverksamhet. Enligt förarbetena ska mervärdesskatteplikt gälla för uthyrning som bedrivs i en rörelse och av SKV:s uttalanden torde verksamhetens utformning vara av betydelse. SKV avser att hänföra en uthyrning av en privatbostad till en hotelliknande rörelse om de tjänster som erbjuds är att likna med tjänster som vanligtvis erbjuds i hotellverksamhet. Detta kriterium kan bytas ut mot att marknadsföringen sker till dygns- eller veckopriser. Att jämföra tjänster och marknadsföring vid uthyrning av privatbostad med hotellrörelse, är troligen ett sätt att avgöra om uthyrningarna konkurrerar genom att erbjuda liknande tjänster. På så vis klargörs även vilka tjänster och vilken marknadsföring som ska beaktas för att olika typer av uthyrning ska betraktas som jämförbara enligt SKV. Det är rimligt att anse att samtlig uthyrning som liknar och konkurrerar med en mervärdesskattepliktig hotellverksamhet ska vara mervärdesskattepliktig för att inte underminera konkurrensneutraliteten. Att SKV har specificerat vilka tjänster som ska jämföras, utesluter sådana tjänster som annars kan anses ingå i exempelvis en hyresrätt i form av nyckelservice och service av vatten och avlopp.

Även om utformningen av uthyrningen liknar hotellverksamhet är det dock inte självklart att uthyrningen faktiskt konkurrerar med en hotellverksamhet. Det fjärde kriteriet avseende tids- och beloppsgränser är således ett mer objektivt kriterium för att avgöra om konkurrens uppstår. SKV anses följa de argument som förts i förarbetena och praxis om upprätthållande av konkurrensneutraliteten genom att klargöra när en konkurrens uppstår, samtidigt som en avvägning har gjorts för att undvika fördyrade levnadskostnader. Det kan dock ifrågasättas om det fjärde kriteriet om tids- och beloppsgräns faktiskt talar för att uthyrningen börjar konkurrera med hotellverksamhet efter just 113 dygn och 50 000 kronor och ska därmed ytterligare ifrågasättas i det följande.

### 5.5.3 Tids- och beloppsgräns

Av SKV:s ställningstagande framgår det inte vilka argument som tids- och beloppsgränserna grundas i. 113 dygn kan anses vara en lämplig avgränsning av exempelvis en sommarsäsong från maj-augusti eller tre månader under sommaren och fyra spridda veckor under resterande delen av

året, exempelvis påsk och jul/nyår. En fast tidsgräns på 113 dygn gör det förutsebart för uthyrare att veta vilken tidsgräns som kan understigas för att undvika mervärdesskatteplikt. Att uthyrningen ska ha en viss omfattning och inte enbart pågå under ett fåtal dygn, kan härledas från 4 kap. 1 § 2 st ML som klargör att ett utnyttjande av tillgångar i syfte att *fortlöpande* vinna intäkter särskilt ska betraktas som ekonomisk verksamhet. Det visar på att uthyrningen måste pågå under en viss tid för att utgöra en ekonomisk verksamhet och därmed kunna konkurrera med hotellverksamhet.

Vad som talar emot en tidsgräns är att flexibiliteten minskar. Då tidsgränsen framstår som definitiv, görs troligen inga undantag för uthyrning som pågår under en tidsperiod strax över eller under 113 dygn. Mervärdesskatteplikt kan troligen undvikas av en uthyrare genom att uthyrningen begränsas till en tidsperiod som understiger 113 dygn, trots att uthyraren egentligen syftar till att bedriva yrkesmässig verksamhet. Särskilt aktuellt kan det vara i sommarstäder med en stor efterfrågan på uthyrning av bostäder och övernattningsmöjligheter, där uthyraren troligen har en möjlighet att styra antalet uthyrningsdygn. Uthyrare av privatbostäder kan således erbjuda samma typ av övernattningsmöjligheter som en hotellverksamhet till ett lägre pris, eftersom hyresgästen inte behöver betala mervärdesskatt. Tidsgränsen kan således tillåta en snedvridning av konkurrensen.

Beloppsgränsen i sin tur är troligen lättare för SKV att kontrollera än hyrestiden, eftersom hyresavtal inte alltid upprättas eller stämmer överens med den faktiska hyrestiden. Någon tydlig argumentation för varför denna gräns har satts till 50 000 kronor är svår att finna i SKV:s publikationer. Ett resonemang kring beloppsgränsen är att SKV har bestämt ett relativt högt belopp för att uthyrare som hyr ut i en mindre omfattning inte ska inkluderas som mervärdesskattepliktiga personer, vilket minskar den administrativa bördan för SKV. Omsättningsbeloppet i 9 d kap. ML, medger skattebefrielse för beskattningsbara personer med en omsättning under 30 000 kronor. Denna beloppsgräns är lagstiftad och torde väga tyngre än den beloppsgräns som SKV ger uttryck för i ställningstaganden. Samtlig hotellrörelse av mindre omfattning blir befriad från mervärdesskatteplikt vid en omsättning på 30 000 kronor, även om övriga kriterier för hotellrörelse är uppfyllda. Tillämpningen av en tidsgräns på 50 000 kronor leder därmed till en olik behandling mellan hotellrörelse och uthyrning av privatbostad, vilket innebär ett avsteg från likabehandling och konkurrensneutralitet. En sådan tolkning och tillämpning av rätten kan dock anses vara motiverad, eftersom det är fördelaktigt för den enskilda uthyraren av privatbostaden. Det kan ifrågasättas om SKV:s omsättningsgräns på 50 000 kronor, är ett uttryck för SKV:s vilja att höja beloppsgränsen i 9 d kap. från 30 000 kronor till 50 000 kronor. I de förarbeten som föranledde

införandet av skattebefrielsen i 9 d kap. förespråkade både SKV och Regeringen att den beloppsgräns som beslutats visserligen är rimlig, men borde höjas inom en snar framtid.<sup>195</sup>

#### 5.5.4 Tillämpning av avdragsrätt och avdragsförbud

Vidare anser SKV att avdragsförbudet gäller för stadigvarande bostad, men att avdragsrätt bör medges för förbrukningsvaror för den som är skyldig att betala mervärdesskatt.<sup>196</sup> Att avdrag tillåts tyder på att SKV anser att en verksamhet som bedrivs i en bostad som har karaktär av en stadigvarande bostad inte omfattas av ett absolut avdragsförbud. En sådan tolkning har dock ännu inte stöd i praxis, eftersom HFD inte fastställde SRN:s resonemang i HFD mål nr 6617-16. Målet gav uttryck för att avdragsförbud kan råda för stadigvarande bostad trots att avdragsrätt föreligger då uthyrningen anses vara mervärdesskattepliktig hotellrörelse. Att avdragsrätt enbart ges för förbrukningsvaror får den praktiska innebörden att enbart relativt små summor är avdragsgilla, samtidigt som hela omsättningen från uthyrningen är mervärdesskattepliktig. Uthyraren har troligtvis ett större intresse av avdragsrätt för förslitningskostnader i form av reparation och inköp av nya möbler, exempelvis sängar, om uthyrningen pågår under en längre period. Enligt SKV:s resonemang är det troligt att avdragsrätt för sådana utgifter endast medges om en privatbostad enbart är föremål för uthyrning och aldrig används som privatbostad för uthyraren. Troligtvis föreligger det svårigheter för en uthyrare att bevisa att denne inte använder bostaden så länge uthyraren själv har en dispositionsrätt till bostaden. Om privatbostaden däremot inte enbart är föremål för uthyrning kan SKV:s resonemang tolkas som att avdragsrätt inte föreligger för renoveringar, reparationer eller möbler till bostäder som hyrs ut, eftersom kostnaderna även kan vara hänförliga till den stadigvarande bostaden. Om privatbostaden hyrs ut under en större del av året är det troligt att sådana kostnader i princip enbart är hänförliga till uthyrningen och inte en privat levnadskostnad, eftersom uthyraren själv inte nyttjar privatbostaden i större utsträckning.

Visserligen försäkras avdragsförbudet för stadigvarande bostad att avdrag inte görs för privat konsumtion. Gränsdragningen mellan kostnader som enbart hänförs till uthyrningsverksamhet och kostnader som typiskt sett är avsedda för bostaden är dock svår. Nästintill all lös egendom som används i en hotellverksamhet kan även vara avsedd för ett hem. Att tillåta avdragsrätt för förbrukningsvaror, men inte för samtliga kostnader som kan påstås vara hänförliga till uthyrningen,

---

<sup>195</sup> Prop. 2016/17:1 s. 394-410.

<sup>196</sup> Skatteverkets ställningstagande, Skatteplikt vid rumsuthyrning i hotellrörelse, mervärdesskatt 131 675099-15/111.

exempelvis för renoveringar och möbler, upprätthåller inte avdragsneutralitet om hela verksamheten är fullt mervärdesskattepliktig. En proportionering av avdragsrätten torde istället kunna göras enligt 8 kap. 13 § ML efter den procentsats som motsvarar andelen veckor på ett år som uthyrningen sker eller efter skälig grund som fördelningsnyckel.

Om den skattskyldige inte får göra avdrag för kostnader för reparation och möbler som är hänförliga till uthyrning, kommer hyran troligtvis att öka för hyresgästen. Då övervältras mervärdesskatten på hyresgästen, vilket leder till så kallad dold mervärdesskatt med kumulativa effekter.<sup>197</sup> Dessa effekter undviks om hyresgästen i sig är skyldig att betala mervärdesskatt och kan göra avdrag för den mervärdesskatt som betalats i samband med hyran. Utgångspunkten i uppsatsen är dock att hyresgästerna som avses i uppsatsen är konsumenter utan egen avdragsrätt. Att avdragsförbudet gäller för renoveringar och inköp av möbler kan även kritiseras utifrån konkurrensneutralitet, eftersom företag som bedriver hotellverksamhet troligtvis får göra avdrag för liknande kostnader. Det blir således problematiskt att samma mervärdesskatteplikt kan gälla för uthyrning av privatbostad och för hotellverksamhet, men inte ge samma möjlighet till avdragsrätt. Avdragsrätten korrelerar inte med mervärdesskatteplikten på ett sätt som kan anses följa av mervärdesskatterättens grundläggande principer om reciprocitet och avdragsneutralitet. Om en uthyrare gör en renovering av sin bostad i syfte att kunna bedriva mervärdesskattepliktig verksamhet under en begränsad period av året, kommer denne troligtvis inte att medges avdragsrätt för samtliga kostnader enligt SKV. Att SKV anser att avdragsrätten kan begränsas genom avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML blir således problematiskt, eftersom praxis snarare ger uttryck för att avdragsrätt eller avdragsförbud ska gälla. Det kan därmed argumenteras för att SKV:s tolkning av hur avdragsrätten ska tillämpas åsidosätter grundläggande principer om avdragsneutralitet, reciprocitet och konkurrensneutralitet.

---

<sup>197</sup> Danberg Nilsson & Westfahl, Mervärdesskattens grunder, s. 137.

## 6 Slutsatser och reflektioner inför framtiden

### 6.1 Inledning – Besvarande av frågeställningar

Vad uppsatsens utredning har resulterat i är att tolkningen av lag, förarbeten och praxis har lett fram till att vissa kriterier har givits en avgörande roll vid bedömningen om när mervärdesskatteplikt och avdragsrätt ska uppstå vid uthyrning av privatbostad. De kriterier som kvarstår att utröna är när en uthyrning anses konkurrera med hotellverksamhet samt hur reglerna kring avdragsrätt och avdragsförbud ska behandlas. SKV har inget bindande mandat att klargöra rättsläget, men SKV:s publikationer har fått stor praktisk betydelse vid bedömningen av om en uthyrning av en privatbostad ska vara mervärdesskattepliktig. Kriterierna som utmejslats har analyserats utifrån neutralitetsprincipen om konkurrens och avdragsrätt.

Utifrån lagstiftningen på området kan det konstateras att omsättning, överlåtelse och upplåtelse av fastigheter är undantagen från mervärdesskatt, vilket dock inte gäller för hotellverksamhet. Eftersom uppsatsen utgår ifrån att hyresgästen inte bedriver någon stadigvarande verksamhet, utan enbart övernattar i privatbostaden, blir en bedömning av frivillig skattskyldighet inte aktuell. Som utgångspunkt torde uthyrning av privatbostad inte vara mervärdesskattepliktig enligt fastighetsundantaget, men något absolut hinder för att sådan uthyrning kan bli mervärdesskattepliktig återfinns inte i lagstiftningen. Avdragsrätten vid uthyrning av fastighet beror på om uthyrningen är mervärdesskattepliktig. Avdragsrätten kan tillämpas proportionellt i förhållande till fastighetens användning eller den verksamhet som bedrivs. Dock gäller ett avdragsförbud för stadigvarande bostad.

Slutsatsen utifrån förarbetena är att kriterierna som avgör om fastighetsuthyrning ska vara mervärdesskattepliktig eller inte, beror på en avvägning mellan att mervärdesskatt inte ska fördyra boendekonsumtion och att uthyrningen anses konkurrera med hotellverksamhet. Dessa argument framförs för att upprätthålla konkurrensneutralitet och att undvika konsumtionssnedvridningar. Det framgår även att behovet av att lagstifta kring uthyrning av en privatbostad som sker i den mån att det konkurrerar med hotellverksamhet inte var lika stort då tidigare mervärdesskattelag<sup>198</sup> och ML infördes. Förarbetena klargör att stadigvarande bostad avser en byggnad som är inrättad för permanent boende och att avdragsförbudet ska träffa privat konsumtion samt kostnader för

---

<sup>198</sup> Lag (1968:430) om mervärdesskatt.

inventarier och reparationer. Förarbetena klargör inte vidare hur en gränsdragning ska göras för kostnader som både kan hänföras till privat bruk och för användning i en verksamhet.

Praxisgenomgången resulterar i att EU-domstolens praxis fastslår att tidskriteriet är avgörande vid en bedömning av mervärdesskatteplikt och att en uthyrning under en tidsperiod som överstiger sex månader inte anses vara mervärdesskattepliktig hotellverksamhet. Bedömningen anses upprätthålla konkurrensneutralitet, då tidsaspekten är ett objektivt och mätbart kriterium att förhålla sig till för att åstadkomma likabehandling. EU-domstolen behandlar inte praxis kring avdragsförbudet för stadigvarande bostad, men framhäver att principen om avdragsneutralitet ska upprätthållas och att avdrag kan beviljas för inköp till en verksamhet som bedrivs i en bostad.

Av svensk praxis framgår att innehållet och syftet med verksamheten är avgörande för om mervärdesskatteplikt uppstår. Min tolkning av praxis leder till slutsatsen att uthyrning av privatbostad kan bli mervärdesskattepliktig om en hyresperiod inte överstiger fyra månader. Genom att tillämpa tidskriteriet kan konkurrensneutralitet anses upprätthållas om mervärdesskatteplikt uppstår, men detta får stå tillbaka i de fall intresset av att inte förhindra tillgänglighet till vård och att inte fördyra bostadskostnader anses väga över. Bostadens inrättning för permanent boende och nyttjande likt bostäder på den allmänna bostadsmarknaden kan då få avgörande betydelse. Om byggnaden uteslutande används för uthyrning betraktas den inte som permanent bostad, vilket ”tar över” bostadens karaktär och ger upphov till mervärdesskatteplikt och full avdragsrätt.

Angående avdragsrätten anses byggnaden ha karaktären stadigvarande bostad beroende på dess inrättning. Det avser en byggnad som kan ersätta en permanent bostad samt nyttjas likt bostäder på den allmänna bostadsmarknaden. En stadigvarande bostad korrelerar med ett avdragsförbud och har i rättsfallen inte givit upphov till mervärdesskatteplikt, särskilt i fall där omsorgsverksamhet är kopplad till bostaden. En avvägning görs således mellan den verksamhet som bedrivs i byggnaden, hur bostaden används och är inrättad. Avdragsrätt tillåts då en avgränsning och anpassning för en verksamhet finns i bostaden, vilket torde följa principen om avdragsneutralitet. Praxis avgör inte om både avdragsrätten och avdragsförbud kan vara tillämpliga för kostnader vid uthyrning av privatbostad.

Den fortsatta analysen utifrån neutralitet vid konkurrens och avdragsrätt, underlättas av ett klagörande kring när konkurrens uppstår mellan en uthyrning av privatbostad och hotellverksamhet samt kring hur avdragsrätt och avdragsförbudet ska hanteras. SKV har angett fyra kriterier om när mervärdesskatteplikt ska uppstå vid uthyrning av bostad. Kriterierna klagör vem som blir en beskattningsbar person vid uthyrning, hur lång en maximal uthyrningsperiod kan vara för att medföra mervärdesskatteplikt, vilken marknadsföring eller vilka tjänster som anses vara att likna med hotellverksamhet samt en tids- och beloppsgräns på 113 dygn och 50 000 kronor. Min analys har utmynnat i att det första kriteriet följer av ML och att det andra kriteriet visar på att tidsaspekten, som har fått betydelse i praxis (C-346/95 Blasi och HFD 2019 ref. 46), blir avgörande för att bedöma mervärdesskatteplikt vid uthyrning av privatbostad. Det kan argumenteras för att tidsaspekten kan upprätthålla konkurrensneutralitet, eftersom tid är ett relativt objektiva och mätbart kriterium som går att tillämpa för samtlig uthyrning. Även en jämförelse mellan marknadsföring och tjänster vid uthyrning av privatbostad och hotellverksamhet blir ett sätt att upprätthålla konkurrensneutralitet, eftersom SKV specificerar vilka tjänster som klagör när uthyrningar konkurrerar. Det fjärde kriteriet avseende tids- och beloppsgräns blir ett ytterligare sätt att avgöra om konkurrens uppstår. Slutsatsen är att gränserna på 113 dygn och 50 000 kronor saknar stöd i lagstiftning och praxis. Analysen i uppsatsen visar även att tids- och beloppsgränsen kan föranleda att konkurrensneutraliteten inte upprätthålls då uthyraren kan göra ett val i att begränsa sin uthyrning för att undvika mervärdesskatteplikt. Slutligen anser SKV att avdragsförbudet för stadigvarande bostad ska gälla samtidigt som avdragsrätt medges för förbrukningsvaror som kan hänföras till uthyrningen. Det innebär att avdragsrätt inte medges för reparationer eller inköp av möbler, trots att dessa kostnader i stort sett helt kan vara hänförlig till uthyrningen. Slutsatsen är att detta sätt att tillämpa avdragsrätten inte har stöd i praxis, samt kan ifrågasättas utifrån principerna om avdragsneutralitet och reciprocitet. Även konkurrensneutralitet åsidosätts då ett företag som enbart bedriver hotellverksamhet får full avdragsrätt. Svårigheten ligger i att de kostnader som uppstår vid en uthyrning är svåra att skilja från privata levnadskostnader, vilka avdragsförbudet är avsett att träffa.

## 6.2 Slutsatsernas betydelse

SKV:s publikationer har fått en avgörande roll i vilka kriterier som ska bedömas och dessa kommer troligen att tillämpas av SKV vid utkrävandet av mervärdesskatt av uthyrare av privatbostäder tills en lagändring sker eller en domstol meddelar ett avgörande i frågan. Innan ett sådant fastställande torde SKV:s publikationers värde som rättskälla beaktas med försiktighet, eftersom SKV:s kriterier och tillämpning av avdragsrätt är svåra att härleda från lag eller praxis. Det kan anses att SKV:s

ställningstagande och allmänna information inte enbart redogör för gällande rätt som går att uttolka ur andra rättskällor, utan anses även ge uttryck för myndighetens egna synpunkter i rättsfrågan. Eftersom utkrävande av skatt kräver stöd i lag, kan det ifrågasättas om inte en sådan tillämpning anses gå emot legalitetsprincipen. För att upprätthålla legalitetsprincipen och likabehandling kan det argumenteras för att reglerna i ML ska gälla för alla typer av uthyrning för övernattnig, särskilt gällande omsättningsgräns och avdragsrätt.

Om SKV:s tolkning av rättsläget inte ifrågasätts, blir den i praktiken en del av konstruerandet av gällande rätt som avgör när mervärdesskatteplikt och avdragsrätt uppstår. En sådan tillämpning upprätthåller inte alltid neutralitet vid konkurrens och avdragsrätt. Neutraliteten är dock relativ och tillämpningen av mervärdesskatterätten torde inte kunna bli helt neutral. Även om SKV:s fyra kriterier kan anses vara problematiska utifrån ett neutralitetsperspektiv, syftar de till att förenkla bedömningen av när konkurrens uppstår mellan uthyrning av privatbostad och hotellverksamhet. Även om utfallet av kriterierna kan problematiseras, kan dessa kriterier vara den mest konkurrensneutrala tillämpningen av den rådande lagstiftningen. Detta gäller även tillämpningen av SKV:s synpunkter kring avdragsförbudet. Fullständig avdragsneutralitet kan inte nås, men en delvis avdragsrätt är troligtvis mer i enlighet med neutralitetsprincipen än om en mervärdesskattepliktig uthyrning inte korrelerar med någon avdragsrätt alls. Genom att omsättningsgränsen för mervärdesskatteplikt är högre för uthyrning av privatbostad enligt SKV:s kriterier än för hotellverksamhet enligt ML, kan det även anses rimligt att avdragsrätten begränsas i motsvarande mån. SKV:s tolkning av rätten som har resulterat i de fyra kriterierna och bedömningen av avdragsrätten kan således anses vara det mest neutrala tillämpningssättet innan en annan tolkning fastställs av lagstiftare eller domstol.

### 6.3 Diskussion för framtiden

Med tanke på att Svenskt Näringsliv har lämnat hemställan och förslag på lagändringar inom hyresbeskattning och slopande av avdragsförbudet, kan uppsatsens slutsatser resultera i ytterligare argument i debatten. Argumenten som framförs av Svenskt Näringsliv är bland annat att en lagändring underlättar för mikroproducenter av el genom solceller samt undanröjer oklarheter vid rättstillämpningen. Diskussionen kring avdragsrätten för solcellsanläggningar på tak till stadigvarande bostäder är högst aktuellt på grund av nyligen avgjorde domar från HFD,<sup>199</sup> men har av utrymmesskäl inte har behandlats i uppsatsen. Framför allt anför uppsatsen att det kan

---

<sup>199</sup> HFD:s avgöranden från den 25 oktober 2019, mål nr 6174-18, 6175-18, 6177-18.



ifrågasättas om inte avdragsneutraliteten snedvrids genom avdragsförbudet för stadigvarande bostad och gör rättstillämpningen svårare än vad den borde vara. Avdragsförbudets fördelar med att undvika avdrag för privata levnadskostnader torde visserligen upprätthållas för att koncentrera mervärdesskatten till att enbart träffa konsumtion. Vid ett eventuellt upphävande av avdragsförbudet för stadigvarande bostad kräver avdragsrätten fortfarande korrelation med en mervärdesskattepliktig verksamhet enligt 8 kap. 3 § ML, men avdragsrätten skulle inte försvåras av att verksamhet bedrivs i en bostad.

Avslutningsvis kan det klargöras att uppsatsen visar en situation där lagstiftningen inte har utvecklats i samma takt som verkligheten. En ökad uthyrning av privatbostäder ger upphov till en diskussion kring om lagstiftningen inte längre träffar de situationer som lagstiftaren tänkt, samt om en del av den nuvarande lagstiftningen ställer till med problem snarare än att göra nytta.

## 7 Källförteckning

### 7.1 Offentligt tryck

#### 7.1.1 Författningar

Författningssamlingsförordning (1976:25)  
Förordning (2003:1106) med instruktion för Skatteverket  
Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform  
Lag (1966:742) om hotell- och pensionatrörelse  
Lag (1968:430) om mervärdesskatt  
Lag (2007:1376) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)  
Lag (2013:954) om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)  
Mervärdesskattelagen (1994:200)

#### 7.1.2 Förarbeten

Prop. 1966:124 med förslag till hotellförordning  
Prop. 1968:100 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdesskatt, m. m.; given Stockholms slott den 22 mars 1968  
Prop. 1973:163 Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ändring i förordningen (1968:430) om mervärdesskatt, m.m.; given den 12 oktober 1973  
Prop. 1989/90:111 om reformerad mervärdesskatt m.m.  
Prop. 1993/94:99 Regeringens proposition om ny mervärdesskattelag  
Prop. 1994/95:57 Mervärdesskatten och EG  
Prop. 2013/14:1 Budgetpropositionen för 2014  
Prop. 2016/17:1 Budgetpropositionen för 2017

#### 7.1.3 Statens offentliga utredningar (SOU)

SOU 1994:88 Mervärdesskatten och EG: slutbetänkande

### 7.2 EU-rätt

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt  
Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt  
Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

### 7.3 Rättsfall

#### 7.3.1 EU-domstolen

C-26/62 Van Gend & Loos  
C-106/77 Simmenthal  
C-14/83 Sabine von Colson  
C-268/83 Rompelman  
C-97/90 Lennartz  
C-62/93 BP Soupergaz  
C-4/94 BLP  
C-230/94 Enkler  
C-346/95 Blasi  
C-98/98 Midland Bank  
C-110/98-C147/98 Gabalfrija m.fl.  
C-408/98 Abbey National  
C-481/98 Kommissionen mot Frankrike

C-76/99 Kommissionen mot Frankrike  
C-497/01 Zita Modes  
C-255/02 Halifax  
C-25/03 HE  
C-169/04 Abbey National  
C-37/05 Ghent Coal  
C-29/08 SKF  
C-335/14 Les Jardins de Jouvence

### 7.3.2 Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1990 not. 423  
RÅ 1993 ref. 30  
RÅ 1999 not. 282  
RÅ 2002 ref. 67  
RÅ 2002 not. 174  
RÅ 2002 not. 175  
RÅ 2003 ref. 100 I och II  
RÅ 2005 ref. 34  
RÅ 2005 not. 78  
RÅ 2010 ref. 43  
HFD 2013 ref. 12  
HFD 2013 ref. 79 I och II  
HFD 2014 ref. 1  
HFD 2015 not. 56  
HFD 2016 not. 3  
HFD mål nr 6617-16  
HFD 2017 ref. 20  
HFD mål nr 6665-17  
HFD mål nr 6174-18  
HFD mål nr 6175-18  
HFD mål nr 6177-18  
HFD 2019 ref. 46

### 7.3.3 Kammarrätten

KRNG mål nr 5622-5624-09  
KRNS mål nr 6982-09  
KRNS mål nr 7077-09

### 7.3.4 Skatterättsnämnden

Förhandsbesked från SRN 1998-06-05  
Förhandsbesked från SRN 1998-06-15  
Förhandsbesked från SRN 2000-10-04

## 7.4 Litteratur

Aldén, Stefan, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten – Med särskild inriktning på förhållandet med dolda vinstöverföringar till utlandet, Nerenius & Santéus förlag, Stockholm, 1998, [cit. Aldén, Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten].

Danberg Nilsson, Anna och Westfahl, Lena, Mervärdesskattens grunder, tredje upplagan, Sanoma utbildning, Stockholm, 2018, [cit. Danberg Nilsson & Westfahl, Mervärdesskattens grunder].

Henkow, Oskar, Mervärdesskatt i teori och tillämpning, tredje upplagan, Gleerups, Falkenberg, 2015, [cit. Henkow, Mervärdesskatt i teori och tillämpning].

Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor och Öberg, Jesper, Mervärdesskatt i teori och praktik, sjätte upplagan, Nordstedts Juridik AB, Visby, 2018, [cit. Kleerup et al, Mervärdesskatt i teori och praktik].

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon-Almendal, Teresa, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt del 1, sextonde upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2017, [cit. Lodin et al, Inkomstskatt del 1].

Nääv, Maria och Zamboni, Mauro, Juridisk metodlära, andra upplagan, Studentlitteratur, Lund, 2018, [cit. Nääv & Zamboni, Juridisk metodlära].

Påhlsson, Robert, Konstitutionell skatterätt, tredje upplagan, Iustus Förlag, Uppsala, 2013, [cit. Påhlsson, Konstitutionell skatterätt].

Påhlsson, Robert, Likhet inför Skattelag, Iustus Förlag, Uppsala, 2007, [cit. Påhlsson, Likhet inför Skattelag].

Rendahl, Pernilla, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies, IBFD, Amsterdam, 2009, [cit. Rendahl, Cross-Border Consumption Taxation of Digital Supplies].

Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – Ämne, material, metod och argumentation, fjärde upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2018, [cit. Sandgren, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare].

Tjernberg, Mats, Skatterättslig tolkning, Iustus förlag, Uppsala, 2018, [cit. Tjernberg, Skatterättslig tolkning].

## 7.5 Tidskriftsartiklar

Jareborg, Nils, Rättsdogmatik som vetenskap, Svensk juristtidning 2004, s. 1-10, [cit. Jareborg, Rättsdogmatik som vetenskap].

Kleerup, Jan och Schiess, Royne, Stadigvarande bostad – ett förlegat begrepp i ML?, Skattenytt 2014:10, s. 802-812, [cit. Kleerup & Schiess, Stadigvarande bostad].

Nilsson, Ulf, Direktivkonform tolkning på mervärdesskattens område, Svensk Skattetidning 2009, s. 1-29, [cit. Nilsson, Direktivkonform tolkning på mervärdesskattens område].

Påhlsson, Robert, Berättigade förväntningar, Svensk skattetidning 2010:3, s. 308-318, [cit. Påhlsson, Berättigade förväntningar].

Påhlsson, Robert, Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen, Skattenytt 2014:7-8, s. 554-570, [cit. Påhlsson, Principer eller regler?].

Påhlsson, Robert, Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten, Skattenytt 2006:7/8, s. 401-418, [cit. Påhlsson, Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten].

Rendahl, Pernilla, EU VAT and Double Taxation: A Fine Line between Interpretation and Application, Intertax 2013:8/9, s. 450-461, [cit. Rendahl, EU VAT and Double Taxation: A Fine Line between Interpretation and Application].

Svensson, Eva-Maria, De lege interpretata – om behovet av metodologisk reflektion, Juridisk Publikation 2014, s. 211–226, [cit. Svensson, De lege interpretata].

## 7.6 Elektroniska källor:

### 7.6.1 Dagens industri

Dagens industri, Skatteverket förlänger granskningen av Airbnb, publicerad 2018-09-06, [cit. Dagens industri, Skatteverket förlänger granskningen av Airbnb].

<https://digital.di.se/artikel/skatteverket-forlanger-granskningen-av-airbnb>. (hämtad 2020-01-18)

### 7.6.2 Official Journal of the European Union

The opinion of the European economic and social committee, Review and update of VAT strategy priorities', Official Journal of the European Union, C112/18, publicerad 2004-04-30.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=OJ:C:2004:112:FULL&from=ES>.

(hämtad 2020-02-01)

### 7.6.3 Skatteverket

Skatteverket, Hyra ut tillgångar som bostad,

<https://www.skatteverket.se/privat/skatter/arbeteochinkomst/inkomster/delningsekonomi/hyrauttilgangarsombostad.4.24321e0c1165ddd612080002033.html>. (hämtad 2020-01-22)

Skatteverket, Om rättslig vägledning,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/585.html>. (hämtad 2020-01-18)

Skatteverket, Regler och ställningstaganden, Allmänna Råd,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/28.html>. (hämtad 2020-02-01)

Skatteverket, Regler och ställningstaganden, Ställningstaganden

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/121.html>. (hämtad 2020-02-02)

Skatteverket, Rättslig vägledning, Stadigvarande bostad,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/323873.html#h-Byggnadens-karakter>. (hämtad 2020-01-18)

Skatteverket, Ställningstagande, Mervärdesskatt, inventarier i stadigvarande bostad 131 602507-

10/111, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/327795.html>. (hämtad 2020-01-20)

Skatteverket, Ställningstagande, Mervärdesskatt vid uthyrning av tillfällig bostad i rum och

stugor 130 735858-04/111, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/29421.html>. (hämtad 2020-01-20)

Skatteverket, Ställningstagande, Skatteplikt vid rumsuthyrning i hotellrörelse, mervärdesskatt 131

675099-15/111, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/350167.html>. (hämtad 2020-02-25)

Skatteverket, Ställningstagande, Tillämpningen av avdragsförbudet för ingående mervärdesskatt avseende stadigvarande bostad 130 594451-04/111.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/30051.html>. (hämtad 2020-02-02)

#### 7.6.4 Svenska dagbladet

Svenska dagbladet, Airbnb-uthyrare under Skatteverkets lupp, publicerad 2018-09-06, [cit. Svenska dagbladet, Airbnb-uthyrare under Skatteverkets lupp].

<https://www.svd.se/airbnb-uthyrare-under-skatteverkets-lupp>. (hämtad 2020-01-18)

#### 7.6.5 Svenskt näringsliv

Andersson, Krister och Sandberg Nilsson, Anna, Slopa avdragsförbudet för stadigvarande bostad och möjliggör frivillig skattskyldighet för vård-, omsorgs- och flyktingboenden, Svenskt Näringsliv 2014, publicerad 2014-05-12, [cit. Andersson & Sandberg Nilsson, Slopa avdragsförbudet för stadigvarande bostad].

[https://www.svensktnaringsliv.se/migration\\_catalog/hemstallan-om-slopat-avdragsforbud-for-stadigvarande-bostad-2014\\_588576.html/BINARY/Hemsta%CC%88llan%20om%20slopat%20avdragsfo%CC%88rbd%20fo%CC%88r%20stadigvarande%20bostad%202014-05-12](https://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/hemstallan-om-slopat-avdragsforbud-for-stadigvarande-bostad-2014_588576.html/BINARY/Hemsta%CC%88llan%20om%20slopat%20avdragsfo%CC%88rbd%20fo%CC%88r%20stadigvarande%20bostad%202014-05-12). (hämtad 2020-01-30)

Rendahl, Pernilla, Är mervärdesskatten en konsumtionskatt eller företagsskatt? En rättsvetenskaplig studie av Mervärdesskattelagens ändamålsenlighet, Svenskt Näringsliv 2015, publicerad 2015-04, [cit. Rendahls, Är mervärdesskatten en konsumtionskatt eller företagsskatt?].

[https://www.svensktnaringsliv.se/migration\\_catalog/Rapporter\\_och\\_opinionsmaterial/Rapporter/momsrapportpdf\\_621754.html/BINARY/Momsrapport.pdf](https://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/Rapporter_och_opinionsmaterial/Rapporter/momsrapportpdf_621754.html/BINARY/Momsrapport.pdf). (hämtad 2020-02-01)

Sandberg Nilsson, Anna och Werkell, Ulla, Modernisera hyresmomsen för verksamhetslokaler, Svenskt Näringsliv 2018, publicerad 2018-10-24, [cit. Sandberg Nilsson & Werkell, Modernisera hyresmomsen för verksamhetslokaler].

[https://www.svensktnaringsliv.se/Bilder\\_och\\_dokument/181024-hemstallan-om-lagandring-modernisera-hyresmomsen-wpdf\\_722655.html/BINARY/181024%20Hemst%C3%A4llan%20om%20lag%C3%A4ndring%20-%20modernisera%20hyresmomsen%20w.pdf](https://www.svensktnaringsliv.se/Bilder_och_dokument/181024-hemstallan-om-lagandring-modernisera-hyresmomsen-wpdf_722655.html/BINARY/181024%20Hemst%C3%A4llan%20om%20lag%C3%A4ndring%20-%20modernisera%20hyresmomsen%20w.pdf). (hämtad 2020-01-30)

#### 7.7 Uppsatser:

Regnander, Malin, Frivillig skattskyldighet vid lokaluthyrning: En mervärdesskatterättslig studie, Uppsala Universitet 2016.

Karlsson, Ingegerd, Frivillig mervärdesskatt, Karlstads Universitet 2008.

Lundgren, Sofie, Is sharing caring? An analysis of the VAT treatment of certain sharing platforms, Lunds Universitet 2018.

Jag, Melina Wykman, registrerades första gången på kursen HRO 800 Examensarbete höstterminen 2019, examineras vid slutet av höstterminen 2019 och har inte varit registrerad på kursen tidigare.