

**Uthyrning av lokaler avsedda att användas som boenderum i gruppboende (I) och i vårdboende (II) har ansetts avse stadigvarande bostad. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.**

Lagrum:

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

I

Av en ansökan från Solnabostäder AB (bolaget) hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. Bolaget genomförde en ombyggnation/hyresgästanpassning av en lokal om 474 kvm i sin fastighet Nordan 20 i Solna stad (kommunen). Lokalen hyrs ut till kommunen för användning som gruppboende för unga vuxna med medfödda funktionshinder. De boende utgörs av personer med utvecklingsstörning, autism eller autismliknande tillstånd, dvs. den personkrets som avses i 1 § 1 lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade, LSS. De boende har beviljats insatser av kommunen i form av bostad med särskild service för vuxna eller annan särskilt anpassad bostad för vuxna med stöd av 9 § 9 LSS. Deras personkretstillhörighet enligt LSS har fastställts efter diagnos av läkare. Personal finns tillgänglig dygnet runt för vård, hjälp och tillsyn av de boende. Omvårdnaden består i hjälp med den dagliga livsföringen, t.ex. att äta, dricka och förflytta sig, att sköta personlig hygien och klä sig, att kommunicera m.m. Vårdbehovet tillgodoses av åtta vårdare och normalt tjänstgör två vårdare samtidigt. Lokalerna består av sju boenderum, gemensamma ytor för matsal och kök samt ett personalrum. Kommunen upplåter boenderummen med hyresrätt till de boende.

Bolaget ställde följande frågor till nämnden.

Fråga 1. Kan bolaget bli frivilligt skattskyldigt för lokaluthyrningen till kommunen?

Fråga 2. Om svaret på fråga 1 är jakande, för vilken eller vilka lokalytor (personalrum, gemensamma lokaler och boenderum) kan bolaget bli frivilligt skattskyldigt?

Fråga 3. Kan avdragsförbudet för stadigvarande bostad bli aktuellt?

Fråga 4. Om svaret på fråga 3 är jakande, för vilken eller vilka lokalytor kan avdragsförbudet bli aktuellt?

*Skatterättsnämnden (2013-02-06, Svanberg, ordförande, Ohlson, Harmsen Hogendoorn, Renström, Wingren) yttrade: Förhandsbesked – Fråga 3 och fråga 4 (delvis) – Den med ansökan avsedda uthyrningen av lokaler för gruppboende utgör till den del den avser boenderummen sådan uthyrning av stadigvarande bostad som, enligt 3 kap. 3 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, inte omfattas av skatteplikt. En tillämpning av avdragsförbudet i 8 kap. 9 § 1 kan därmed komma att aktualiseras. – Beslut – Frågorna 1 och 2 avvisas. Fråga 4 avvisas till den del den avser en bedömning av vilka övriga delar i det aktuella gruppboendet som utgör stadigvarande bostad. – Motivering –*

– Rättsligt – Enligt 8 kap. 3 § första stycket ML får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till bl.a. förvärv i verksamheten. Enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 får, såvitt nu är aktuellt, avdrag inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2003 ref. 100 I och II funnit att Sverige har rätt att i enlighet med artikel 17.6 i dåvarande sjätte direktivet (77/388/EEG) behålla avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Däremot är det inte tillåtet att genom lagstiftning eller ändrad förvaltningspraxis utvidga tillämpningsområdet för detta efter den tidpunkt (den 1 januari 1995) då direktivet för Sveriges del trädde i kraft. Från och med den 1 januari 2007 återfinns bestämmelsen i artikel 176 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). – Enligt 3 kap. 4 § undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör social omsorg. Med social omsorg förstås enligt 3 kap. 7 § offentlig eller privat verksamhet för bl.a. stöd och service till vissa funktionshindrade. – Enligt 3 kap. 2 § första stycket undantas från skatteplikt bl.a. upplåtelse av hyresrätter, bostadsrätter och andra rättigheter till fastigheter. Undantaget enligt 2 § gäller enligt 3 § andra stycket inte när en fastighetsägare för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt vissa i 10 kap. angivna bestämmelser helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet. Uthyrning till bl.a. en kommun är dock skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till bl.a. en kommun om fastigheten vidareuthyrs av kommunen för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än en kommun, staten eller ett kommunalförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad. – Enligt 3 kap. 3 § tredje stycket 3 ska andra stycket även tillämpas när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis ska kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket. Särskilda bestämmelser om skattskyldighet för bl.a. sådan skattepliktig fastighetsuthyrning som anges i 3 kap. 3 § andra stycket finns i 9 kap. (jfr 3 kap. 3 § fjärde stycket). Av 9 kap. 1 § framgår att skyldigheten att betala skatt för skattepliktig fastighetsuthyrning endast gäller om Skatteverket har beslutat om detta efter ansökan (frivillig skattskyldighet). – Den möjlighet för en fastighetsägare som följer av 3 kap. 3 § andra stycket att bli frivilligt skattskyldig för fastighetsuthyrning till en kommun även om fastigheten används i en verksamhet som inte medför skattskyldighet är enligt förarbetena betingad av konkurrensskäl och syftar till att utjämna skillnaderna mellan kommunal verksamhet som bedrivs i egna fastigheter och sådan verksamhet som bedrivs i förhyrda lokaler. Den ingående skatten medför återbetalningsrätt för kommunen i särskild ordning; numera enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, landsting, kommunförbund och samordningsförbund, LEMK. Fastighetsägaren ska dock, vid sidan om vidareuthyrning i vissa fall, inte medges skattskyldighet för uthyrningen om denna avser stadigvarande bostad (prop. 1994/95:57 s. 151 f). – Skatterättsnämndens bedömning –

Frågorna 1 och 2 – Bolaget önskar med de ställda frågorna få besked huruvida det kan medges frivillig skattskyldighet för uthyrningen till kommunen och i så fall i vilken omfattning. – För det fall det föreligger materiella förutsättningar för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning som anges i 3 kap. 3 § andra stycket ML är det enligt 9 kap. 1 § Skatteverket som på ansökan av fastighetsägaren har att fatta beslut om frivillig skattskyldighet. Vad som kan bli föremål för ett förhandsbesked är endast en prövning av om ett eller flera av rekvisiten för en sådan skattepliktig fastighetsuthyrning som anges i 3 kap. 3 § andra stycket är för handen. Med hänsyn härtill finner Skatterättsnämnden att frågorna 1 och 2 inte kan besvaras utan ska avvisas. – Frågorna 3 och 4 – Huvudfrågan i ärendet är om de lokaler som bolaget hyr ut till kommunen till någon del ska anses avse stadigvarande bostad och därmed inte omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 3 § andra stycket ML. – Vid bedömningen utgår Skatterättsnämnden från att begreppet stadigvarande bostad i 3 kap. 3 § andra stycket har samma betydelse som i 8 kap. 9 § första stycket 1. Nämnden utgår vidare från att den verksamhet som bedrivs i lokalerna omfattas av undantag från skatteplikt. – Avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 1 för ingående skatt hänförlig till stadigvarande bostad tillkom för att förhindra att avdrag görs för kostnader som normalt är att anse som privata levnadskostnader som inte bör undantas från beskattning (jfr prop. 1989/90:111 s. 127 och prop. 1993/94:99 s. 212). – Den närmare innebörden av begreppet stadigvarande bostad i ML har utvecklats av Högsta förvaltningsdomstolen i en rad rättsfall. Domstolen har i de tidigare berörda rättsfallen RÅ 2003 ref. 100 I och II konstaterat att problemställningen i samtliga mål varit att de aktuella byggnaderna använts för boende i någon form men att boendet inte har kunnat hänföras till sedvanligt stadigvarande boende. Domstolen har därvid hänvisat till bl.a. RÅ 84 1:69, RÅ 1993 ref. 30, RÅ 1997 not. 245 och RÅ 2002 ref. 67. Av bestämmelsens placering i 8 kap. kan dock enligt domstolen den slutsatsen dras att det inte enbart är boende i form av privat konsumtion som avses. Då hade inte någon särregel behövts eftersom avdragsförbudet skulle ha följt direkt av huvudregeln i 8 kap. 3 § ML. Bestämmelsen i 8 kap. 9 § måste uppfattas som en schablonregel som ska tillämpas oberoende av om huvudregeln skulle medföra rätt till avdrag därför att skatten hänför sig till förvärv i näringsverksamheten. – Högsta förvaltningsdomstolen har beträffande räckvidden av avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad bl.a. funnit – med hänvisning till de i RÅ 2003 ref. 100 I och II uppräknade rättsfallen – att lägenheter och andra bostäder som används på likartat sätt som bostäder i det allmänna bostadsbeståndet kan omfattas av avdragsförbudet, medan motsatsen kan gälla för bostäder med annan användning (se RÅ 2005 ref. 34). Domstolen har vidare uttalat att både utformningen och den faktiska användningen av en byggnad eller byggnadsdel kan tillmätas betydelse (se RÅ 2010 ref. 43). – I avgörandet RÅ 1993 ref. 30 har Högsta förvaltningsdomstolen i ett överklagat förhandsbesked tagit ställning till om servicelägenheter om 1–3 rum och kök och gruppboendestäder för senildementa skulle anses utgöra stadigvarande bostäder i mervärdesskattelhänseende. Servicelägenheterna var handikappanpassade, hade toalett med dusch samt balkong och uteplats. Varje gruppboendestad bestod av ett och ett halvt rum och pentry, hade toalett med dusch samt

uteplats och låg inom en avskild avdelning som hölls låst. På avdelningen, som var bemannad dygnet runt, fanns ett gemensamt kök samt andra utrymmen för samvaro. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fann att såväl servicelägenheterna som gruppboendena fick anses som stadigvarande bostäder för vilka ML:s avdragsförbud gällde. Av Skatterättsnämndens bedömning framgår att kommunen upplät lägenheterna och bostäderna i enlighet med 20 och 21 §§ socialtjänstlagen (1980:620) och sin skyldighet att bereda äldre och handikappade ett boende som i största möjliga utsträckning, med hänsyn till deras särskilda behov, skulle motsvara ett normalt boende. Rummen uppläts med hyresrätt och nyttjades av de boende på samma sätt som lägenheter på den allmänna bostadsmarknaden. Den omständigheten att lägenheterna bl.a. var särskilt handikappanpassade och fördelades med särskilt beaktande av tillsyns- och vårdbehovet skilde dem, såvitt gällde de boendes brukande, inte i något avgörande hänseende från bostäder i det allmänna bostadsbeståndet. Inte heller det förhållandet att, såvitt gällde gruppboendena, den delen av anläggningen av tillsynsskäl hölls låst påverkade bedömningen. Att omvårdnaden i det enskilda fallet kunde vara betydande och utgjorde sådan social omsorg som var undantagen från skatteplikt enligt ML ansågs inte medföra att lägenheterna eller gruppboendena skulle anses utgöra särskilt inrättade vårdplatser i omsorgsverksamheten. De räknades inte som hem för vård eller boende enligt 22 § i den då gällande socialtjänstlagen (1980:620); sistnämnda bestämmelse motsvaras idag av bestämmelser i 6 kap. socialtjänstlagen (2001:453), SoL. – Bolaget har till stöd för att det aktuella gruppboendet inte till någon del ska anses utgöra stadigvarande bostad bl.a. hänvisat till den lagändring som gjordes i LEMK den 1 juli 1998 enligt vilken en kommun fick rätt till ersättning för ingående skatt hänförlig till bl.a. sådana gruppboenden som avses i 9 § 9 LSS. Att lagstiftaren har ansett att kompensation för ingående skatt ska utgå i dessa fall anser bolaget är en direkt indikation på att de privata levnadsomkostnaderna vid sådant boende inte är av samma slag som vid boende i vanliga privatbostäder. Bolaget framhåller vidare att rättsfallet RÅ 1993 ref. 30 avser tid före införandet av LEMK. – Genom ändringen den 1 juli 1998 (SFS 1998:588) fick kommunerna rätt till ersättning enligt LEMK dels för ingående skatt hänförligt till sådana boendeformer som reglerades i dåvarande 20–21 §§ SoL och 9 § 8 och 9 LSS, dvs. ålderdomshem, servicehus, gruppboende och sjukhem, dels särskild ersättning vid hyra av sådana bostäder. Ändringen innebar att den tidigare begränsningen av ersättningsrätten i de fall avdragsförbudet för stadigvarande bostad i 8 kap. ML var tillämpligt slopades för denna typ av boenden. Anledningen var att begreppet stadigvarande bostad hade visat sig svårtolkat när det gällde kommunernas tillhandahållande av bostäder som innefattade ett visst mått av omsorg. Genom ändringen infördes en rätt till ersättning enligt LEMK oavsett om dessa boendeformer var att betrakta som social omsorg eller som stadigvarande bostad. Någon prövning av om det var fråga om stadigvarande boende eller inte behövde således inte göras i dessa fall (prop. 1997/98:153 s. 14). Bestämmelserna, som idag återfinns i 4 och 5 §§ LEMK är, såvitt nu är aktuellt, i sak oförändrade. – Enligt Skatterättsnämndens mening synes syftet med

ändringen i LEMK endast ha varit att förenkla och förtydliga kommunernas ersättningsrätt enligt LEMK. En ändring av ML:s regler om frivillig skattskyldighet övervägdes men avvisades (a. prop. s. 14 f.). Inte heller gjordes någon ändring beträffande räckvidden av ML:s avdragsförbud för stadigvarande bostad. Skatterättsnämnden anser mot den bakgrunden att den av bolaget åberopade ändringen i LEMK inte kan tjäna till vägledning för bedömningen i detta ärende. – Beträffande det aktuella gruppboendet har bolaget upplyst att varje boenderum ytmässigt är en enhet bestående av sovrum, vardagsrum, kapprum och en köksdel. Inga av dessa delar är avskilda från varandra med väggar. Varje boenderum har dessutom ett särskilt sanitetsutrymme. – Kommunen svarar för gruppboendet i enlighet med sin skyldighet i 2 § jämförd med 9 § 9 LSS att lämna enskilda insatser i form av bostäder med särskild service för vuxna eller andra särskilt anpassade bostäder för vuxna. Av förarbetena till LSS framgår att syftet med bostadslägenheten i en gruppboendestad är att den ska vara den enskildes permanenta bostad (prop. 1992/93:159 s. 86). Boenderummen är således inrättade för permanentboende och skiljer sig vad gäller utformning och faktisk användning, såvitt gäller de boendes brukande, inte på något avgörande sätt från vad som gäller för bostäder på den allmänna bostadsmarknaden. Enligt Skatterättsnämndens mening är boenderummen och förhållandena i övrigt så likartade dem som förelåg i RÅ 1993 ref. 30 att det inte finns skäl att göra en annan bedömning. Den omständigheten att omvårdnaden i det enskilda fallet är betydande och att boenderummen inte står till förfogande för alla eller kan nyttjas av den boende på samma sätt som lägenheter på den allmänna bostadsmarknaden är således inte avgörande för bedömningen. – Med hänsyn till det anförda finner Skatterättsnämnden att boenderummen i fråga mervärdesskatterättsligt ska anses som stadigvarande bostäder vilka inte omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 3 § andra stycket ML. En tillämpning av avdragsförbudet i 8 kap. 9 § 1 kan därmed komma att aktualiseras. – Bolaget har upplyst att det även finns gemensamma utrymmen i form av kök i kombination med matsal och ett samvarorum. Vidare finns ett personalrum för vila och omklädning. Bolagets fråga 4, till den del den avser en bedömning av vilka övriga delar av det aktuella gruppboendet som avser stadigvarande bostad, är av sådan utredningskaraktär som inte lämpar sig att besvara inom ramen för ett förhandsbesked. – Till den del ansökan inte har besvarats genom förhandsbeskedet finner nämnden att förhandsbesked inte bör meddelas. Ansökan ska därför avvisas i den delen.

Ledamöterna *Fored* och *Sandberg Nilsson* var skiljaktiga och anförde följande. Till skillnad från majoriteten anser vi att den av bolaget aktuella lokaluthyrningen till kommunen i sin helhet utgör en skattepliktig omsättning. – Fastighetsägaren hyr ut lokal till en kommunal verksamhet som i sin helhet utgör mervärdesskattefri social omsorg. Uthyrningen omfattas således av skatteplikt enligt 3 kap. 3 § andra stycket ML. Kommunen nyttjar inte lokalen i en verksamhet som avser stadigvarande bostad i kommunal verksamhet. – Kommunen bedriver i lokalerna en verksamhet som i sin helhet utgör social omsorg. En, efter biståndsbedömning, beviljad insats benämnd särskild boendeform utgör ett sådant

institutionellt boende som enligt dåvarande Riksskatteverket och nuvarande Skatteverket i sin helhet utgör social omsorg. I Skatteverkets Handledning för mervärdesskatt 2012, del II på sidan 977 anges att ”omvårdnad av äldre och vissa funktionshindrade vid institutionellt boende, t.ex. vid ålderdomshem, eller vid gruppboende, bör i sin helhet betraktas som social omsorg”. – I RSV S 1996:7 anges följande. ”Vård vid institutionellt boende, t.ex. vid ålderdomshem, och gruppboende, bör i sin helhet betraktas som social omsorg. Tjänster som tillhandahålls vid ett servicehus bör däremot inte generellt ses som social omsorg.” Det bör noteras att RÅ 1993 ref. 30 avsåg servicelägenheter och att domen inte inneburit någon ändrad uppfattning i frågan om att institutionellt boende i sin helhet utgör social omsorg. – Att särskilda boenden inte anses utgöra stadigvarande bostäder följer också av den, i förtydligande syfte, införda regleringen i 5 § LEMK. Rätt till momsersättning föreligger enligt 5 § LEMK för ”boendeformer som anges i 5 kap. 5 § andra stycket och 5 kap. 7 § tredje stycket socialtjänstlagen (2001:453) samt 9 § 8 och 9 lagen (1993:387) om stöd och service till vissa funktionshindrade.” Syftet med regleringen är att tydliggöra att angivna vårdboenden inte omfattas av ML:s begrepp stadigvarande bostad. – För att en enskild ska beviljas boende i särskild boendeform krävs att denne har ett omfattande behov av vård- och omsorgsinsatser. Med omfattande vård- och omsorgsinsatser menas kontinuerliga insatser som behöver ges dygnet runt för att tillgodose behov av personlig omvårdnad, tillsyn, skydd och sjukvård. Det är således ett omvårdnadsbehov kopplat till en ständig tillsyn som är utmärkande för de beviljade insatserna i form av individuella boendeplaceringar. – I ”Nya sociallagarna – med kommentarer, lagar och förordningar som de lyder den 1 januari 2011” av Carl Norström och Anders Thunved anges på sidan 529 följande vad avser boendeformer enligt 9 § 8 och 9 LSS. ”Åttonde punkten... För vissa barn eller ungdomar är bostad med särskild service en mer lämplig insats. Det är i första hand omvårdnadsbehovet som föranleder valet av denna boendeform. Det är ofta fråga om att tillgodose komplicerade omvårdnadsbehov.” – ”Nionde punkten. I denna punkt regleras vuxnas rätt till bostad med särskild service eller annan särskilt anpassad bostad. En bostad enligt denna punkt kan utformas på olika sätt. Tre huvudformer kan urskiljas.../Gruppboende fanns som särskild omsorg enligt omsorgslagen. I en gruppboende skall det finnas behövlig fast kollektiv bemanning som i huvudsak skall täcka de boendes hela stödbehov. Syftet med denna boendeform är att vuxna funktionshindrade som inte klarar eget boende eller boende i servicebostad ändå skall ha möjlighet att lämna föräldrahemmet och skapa sig ett eget hem. Gruppboendet ska också ersätta bl.a. vårdhemsboende. Den är tänkt att vara ett bostadsalternativ för dem som har ett så omfattande tillsyns- och omvårdnadsbehov att mer eller mindre kontinuerlig närvaro av personal är nödvändig.” – De i ärendet omfrågade uthyrningarna till en av kommunen bedriven verksamhet inom vård och omsorg är, enligt vår mening, inte en

uthyrning som avser stadigvarande bostad. Uthyrningen sker till kommunen för en vård- och omsorgsverksamhet som inte medför skattskyldighet. – Det följer således av ordalydelsen i 3 kap. 3 § andra stycket ML att fastighetsägarens uthyrning omfattas av skatteplikt.

Bolaget överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen med ändring av förhandsbeskedet skulle förklara att lokaluthyrningen skulle omfattas av skatteplikt samt att en tillämpning av avdragsförbudet rörande stadigvarande bostad inte kan komma att aktualiseras. Bolaget yrkade vidare att förhandsavgörande skulle inhämtas från EU-domstolen avseende avdragsförbudets förenlighet med EU-rättsliga principer. Bolaget anförde bl.a. följande. Den verksamhet som Solna kommun bedriver i gruppboendena utgör sådan social omsorg som avses i 3 kap. 7 § ML, alternativt sådan sjukvård som avses i 3 kap. 4 och 5 §§. Boenderummen är avsedda för personer med särskilda behov. Det är inte möjligt för andra att komma i åtnjutande av rummen och de kan därför inte jämföras med bostäder på den allmänna marknaden. Personalen måste komma in i de enskilda boenderummen för att utöva vård och tillsyn och detta är något som skiljer sig från ett ordinärt boende. Användningen av samtliga ytor i gruppboendena avser vård och omsorg, vilket gör att begreppet stadigvarande bostad inte kan appliceras på gruppboendet. Då det saknas valfrihet för individerna utgör boendet en så integrerad och underordnad del av vården och omsorgen att detta inte kan brytas ut och ses som en självständig funktion.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och ansåg att förhandsbeskedet skulle fastställas. Skatteverket anförde bl.a. följande. De aktuella boenderummen används som stadigvarande bostad av vårdtagarna. Varje bostad har sovrum/vardagsrum, köksdel och kapprum. Bostäderna skiljer sig inte från bostäder i det allmänna bostadsbeståndet.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2013-12-04, Sandström, Dexe, Hamberg, Knutsson, Rynning) yttrade:*

#### *Skälen för avgörandet*

I målet aktualiseras frågan om uthyrning av lokaler avsedda att användas som boenderum i gruppboendena utgör sådan upplåtelse av rätt till fastighet som, efter ansökan och särskilt beslut, är skattepliktig enligt reglerna i 3 kap. 3 § andra stycket jämfört med 9 kap. 1 § första stycket ML. EU-domstolen har redan tolkat de bestämmelser i EU-rätten som avser medlemsstaternas möjligheter att medge beskattningsbara personer valfrihet i beskattningen vid utarrendering och uthyrning av fast egendom (se bl.a. mål C-246/04 Turn- und Sportunion Waldburg). Det saknas därför anledning att inhämta förhandsavgörande med anknytning till skattepliktsfrågan. Frågor om tolkning av EU-rätten och det svenska avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad kan aktualiseras först om uthyrningen är skattepliktig.

I sak delar Högsta förvaltningsdomstolen Skatterättsnämndens bedömning att bolagets uthyrning av lokaler avsedda att användas som boenderum utgör sådan uthyrning av stadigvarande bostad som enligt 3 kap. 3 § andra stycket ML inte omfattas av skatteplikt. Då bolagets verksamhet i den delen således inte medför skattskyldighet följer redan av de allmänna reglerna i 8 kap. 3 § att avdrag för den ingående skatten inte får göras.

### *Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

## II

Av en ansökan från Varvsholmens Trygghets- och Vårdbostäder AB (bolaget) hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. Bolaget avser att bebygga en fastighet på Varvsholmen i Kalmar kommun (kommunen) med bl.a. lokaler för vårdboende om sammanlagt 3 310 kvm. Bolaget avser att hyra ut lokalerna till kommunen som där ska bedriva vårdverksamhet. De boende kommer att beviljas plats på vårdboendet som socialt bistånd enligt socialtjänstlagen (2001:453), SoL. Vårdboendet är avsett för vårdtagare i livets slutskede med ett omfattande vårdbehov dygnet runt. Under ett arbetspass dag- respektive kvällstid kommer det att tjänstgöra 16–24 personer och under nattetid 8 personer. Personalen ska utgöras av undersköterskor och en ansvarig sjuksköterska kommer att finnas tillgänglig varje dag. Dygnet runt kommer det att finnas tillgång till en ambulerande sjuksköterska. En särskild enhetschef kommer att ansvara för hela vårdanläggningen. Lokalerna, som är belägna på tre våningsplan, kommer att bestå av 38 vådrum fördelade på två våningsplan med 19 rum per plan. Lokalerna kommer i övrigt att bestå av personalutrymmen och gemensamhetsutrymmen (dvs. ytor som används av både personal och de boende).

Bolaget ställde följande frågor till nämnden.

Fråga 1. Är bolagets aktuella blockuthyrning till kommunen fullt ut av skattepliktig natur, under förutsättning att bolaget ansöker om frivillig skattskyldighet?

Fråga 2. Om svaret på första frågan är nekande, i vilka delar anser nämnden att bolagets blockuthyrning avser stadigvarande bostad?

*Skatterättsnämnden (2013-02-06, Svanberg, ordförande, Ohlson, Harmsen Hogendoorn, Renström, Wingren) yttrade: Förhandsbesked – Fråga 1 och fråga 2 (delvis) – Den med ansökan avsedda uthyrningen av lokaler för vårdboende utgör till den del den avser de boendes vådrum sådan uthyrning av stadigvarande bostad som, enligt 3 kap. 3 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, inte omfattas av*



skatteplikt. – *Beslut* – Fråga 2 avvisas till den del den avser en bedömning av vilka övriga delar i det aktuella vårdboendet som avser stadigvarande bostad. – *Motivering* – – – Rättsligt – Enligt 8 kap. 3 § – – – (se under motsvarande rubrik i Skatterättsnämndens motivering i referatets del I) – – – (prop. 1994/95:57 s. 151 f). – Skatterättsnämndens bedömning – Frågorna 1 och 2 – Huvudfrågan i ärendet är om de lokaler som bolaget avser att hyra ut till kommunen till någon del ska anses avse stadigvarande bostad och därmed inte omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 3 § andra stycket ML. – Vid bedömningen utgår Skatterättsnämnden från att begreppet stadigvarande bostad i 3 kap. 3 § andra stycket har samma betydelse som i 8 kap. 9 § första stycket 1. Nämnden utgår vidare från att den verksamhet som ska bedrivas i lokalerna omfattas av undantag från skatteplikt. – Avdragsförbudet i 8 kap. – – – (se femte – åttonde styckena under rubriken Skatterättsnämndens bedömning i referatets del I) – – – socialtjänstlagen (2001:453), SoL. – Beträffande det i ärendet aktuella vårdboendet framgår att varje vådrum kommer att bestå av hall, kapprum, pentry, allrum inklusive sovplats, badrum och förråd. De vårdboende kommer att få ha sina egna möbler i vådrummet även om utrymmet för detta begränsas av den fullt utrustade sjukhussäng som kommer att finnas där. Det kommer också att finnas en taklift vid sängen för förflyttning av den vårdboende och fritt utrymme för transporter med takliften mellan sängen och badrummet. Vidare kommer rummen att vara utrustade med en liten bänkinredning – s.k. trinett – med diskho, vattenkran, ett litet kylskåp och mikrovågsugn samt eluttag. Det kommer inte att finnas spis, kokplatta eller frys. Badrummet, som ska vara handikappanpassat, kommer att ha skjutbara dörrar och vara utrustat med toalett, handfat och dusch samt tvättpelare. – Bolaget har uppgett att vårdboendet är avsett för vårdtagare som beviljats detta boende som socialt bistånd med stöd av SoL. Vårdtagaren kommer att ha ett omfattande vårdbehov dygnet runt och vårdboendet kommer i stor utsträckning att vara inriktat på vård i livets slutskede. De flesta kommer att vara rullstolsbundna eller i vissa fall kunna gå med hjälpmedel. Flertalet kommer att lida av demenssjukdomar. Skatterättsnämnden utgår mot den bakgrunden från förutsättningen att den uthyrning som är i fråga i ärendet avser boenden som kommunen upplåter i enlighet med sin skyldighet enligt 5 kap. 5 § andra stycket SoL att inrätta särskilda boendeformer för service och omvårdnad för äldre människor som behöver särskilt stöd. Nämnden utesluter dock inte att fråga också kan vara om boenden som kommunen upplåter i enlighet med sin skyldighet enligt 5 kap. 7 tredje stycket SoL att inrätta bostäder med särskild service för människor med sådana olika funktionshinder som avses i paragrafens första stycke. Dessa bestämmelser motsvaras av 20 och 21 §§ i den tidigare socialtjänstlagen (1980:620) i paragrafernas lydelse vid tidpunkten för Skatterättsnämndens avgörande i rättsfallet RÅ 1993 ref. 30. Vårdrummen i ärendet är inrättade för permanentboende och skiljer sig vad gäller utformning och faktisk användning, såvitt gäller de boendes brukande, inte på något avgörande sätt från vad som gäller för bostäder på den allmänna bostadsmarknaden. Enligt Skatterättsnämndens mening är vårdrummen och förhållandena även i övrigt så likartade dem som förelåg i RÅ 1993 ref. 30 att det inte finns skäl att göra en annan

bedömning. Den omständigheten att omvårdnaden i det enskilda fallet kan vara betydande och att de boende inte fullt ut och inte på egen hand kan nyttja rummets utrustning är således inte avgörande för bedömningen. Med hänsyn till det anförda finner Skatterättsnämnden att vårdrummen mervärdesskatterättsligt ska anses som stadigvarande bostäder vilka inte omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 3 § andra stycket ML. – Bolaget har upplyst att det även kommer att finnas gemensamma ytor i form av entré och träffpunktslokal, till vilka både personal, boende och allmänhet har tillträde. Det kommer också att finnas personalutrymmen och gemensamma ytor i form av korridorer och kök med sittplatser, till vilka både personal och boende har tillträde. – Bolagets fråga 2 till den del den avser en bedömning av vilka övriga delar av det aktuella vårdboendet som avser stadigvarande bostad är av sådan utredningskaraktär som inte lämpar sig att besvara inom ramen för ett förhandsbesked. – Till den del ansökan inte har besvarats genom förhandsbeskedet finner nämnden att förhandsbesked inte bör meddelas. Ansökan ska därför avvisas i den delen.

Ledamöterna *Fored* och *Sandberg Nilsson* var skiljaktiga och anförde följande. Till skillnad från – – – (se första – sjätte styckena i ledamöterna *Foreds* och *Sandberg Nilssons* skiljaktiga mening i referatets del I) – – – av individuella boendeplaceringar. – I 5 kap. SoL beskrivs kommunens ansvar och uppgifter inom ett antal områden. Ett av dessa ansvarsområden är att enligt 5 kap. 5 och 7 §§ SoL inrätta särskilda boendeformer för de personer som behöver särskilt stöd och service. En ansökan om bostad i en särskild boendeform prövas som bistånd enligt 4 kap. 1 § SoL. Vid beviljandet av sådan särskild boendeform ansvarar kommunen enligt 18 § hälso- och sjukvårdslagen (1982:763) även för att erbjuda de boende en god hälso- och sjukvård. Detta innebär således ett särskilt hälso- och sjukvårdsansvar för kommunen. – I ”Nya sociallagarna - med kommentarer, lagar och förordningar som de lyder den 1 januari 2011” av Carl Norström och Anders Thunved framgår på sidan 157 följande. – ”Till de särskilda boendeformerna för service och omvårdnad hör inte bara ålderdomshem och andra servicehus utan även gruppboende för äldre samt de sjukhem eller motsvarande som fördes över till kommunerna enligt Ädelreformen. När det gäller boendeformer för åldersdementa innebar ändringen att kommunerna övertog det ansvar som till huvudsaklig del legat på landstingen.” – De i ärendet omfrågade uthyrningarna till en av kommunen bedriven verksamhet inom vård och omsorg är, enligt vår mening, inte en uthyrning som avser stadigvarande bostad. Uthyrningen sker till kommunen för en vård- och omsorgsverksamhet som inte medför skattskyldighet. – Det följer således av ordalydelsen i 3 kap. 3 § andra stycket ML att fastighetsägarens uthyrning omfattas av skatteplikt.

Bolaget överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra förhandsbeskedet och

förklara att lokaluthyrningen skulle omfattas av skatteplikt samt att en tillämpning av avdragsförbudet rörande stadigvarande bostad inte kan komma att aktualiseras. Bolaget yrkade vidare att förhandsavgörande skulle inhämtas från EU-domstolen avseende avdragsförbudets förenlighet med EU-rättsliga principer. Bolaget anförde bl.a. följande. Vårdboendet utgör en mycket resurskrävande form av socialt bistånd enligt socialtjänstlagen då omsorgsverksamheten primärt avser vårdtagare som befinner sig i livets slutskede. Lokalerna består av enskilda utrymmen för vårdtagarna respektive vårdpersonalen och gemensamma utrymmen. Vårdpersonalen har full och oinskränkt tillgång till hela den yta som används i och för verksamheten. För det fall den uppfattning som företräds av Skatterättsnämndens majoritet är korrekt uppkommer ett avdragsförbud avseende stadigvarande bostad ”insprängd” i den bedrivna sociala omsorgsverksamheten. Även om syftet med avdragsförbudet är att begränsa rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt på privata levnadskostnader blir effekten synnerligen märklig i detta fall.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och ansåg att Skatterättsnämndens förhandsbesked skulle fastställas. Skatteverket anförde bl.a. följande. Vårdrummen kommer att användas av vårdtagarna som stadigvarande bostad även om det i vissa fall kan bli kortvarigt. Rummen är utformade och utrustade samt kommer att användas av vårdtagarna på ett sätt som inte på något avgörande vis skiljer sig från vad som gäller för bostäder på den allmänna bostadsmarknaden. Att det ges vård i bostaden hindrar inte att vårdtagaren använder den som stadigvarande bostad.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2013-12-04, Sandström, Dexe, Hamberg, Knutsson, Rynning) yttrade:*

#### *Skälen för avgörandet*

Av bolagets ansökan om förhandsbesked framgår att det planerade vårdboendet är avsett för vårdtagare med ett mycket omfattande vårdbehov, vilka beviljas detta boende som socialt bistånd med stöd av socialtjänstlagen. Verksamheten uppges i stor utsträckning vara inriktad på vård i livets slutskede. Vistelsetiden för de vårdboende beräknas dock uppgå till i genomsnitt två år.

I målet aktualiseras frågan om uthyrningen av de lokaler som är avsedda att användas som boenderum utgör sådan upplåtelse av rätt till fastighet som, efter ansökan och särskilt beslut, är skattepliktig enligt reglerna i 3 kap. 3 § andra stycket jämfört med 9 kap. 1 § första stycket ML. EU-domstolen har redan tolkat de bestämmelser i EU-rätten som avser medlemsstaternas möjligheter att medge beskattningsbara personer valfrihet i beskattningen vid utarrendering och uthyrning av fast egendom (se bl.a. mål C 246/04, Turn- und Sportunion Waldburg). Det saknas därför anledning att inhämta förhandsavgörande med anknytning till skattepliktsfrågan. Frågor om tolkning av EU-rätten och det svenska

avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad kan aktualiseras först om uthyrningen är skattepliktig.

I sak delar Högsta förvaltningsdomstolen Skatterättsnämndens bedömning att bolagets uthyrning av lokaler avsedda att användas som boenderum utgör sådan uthyrning av stadigvarande bostad som enligt 3 kap. 3 § andra stycket ML inte omfattas av skatteplikt. Då bolagets verksamhet i den delen således inte medför skattskyldighet följer redan av de allmänna reglerna i 8 kap. 3 § att avdrag för den ingående skatten inte får göras.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Mål nr 1989-13 (I) och 2105-13 (II), föredragande Engsbråten

*Rättsfall:* RÅ 1993 ref. 30; RÅ 2005 not. 78; EU-domstolens dom i mål C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg.