

HFD 2016 ref. 51

En del av en fastighet i ett gruppboende som nyttjas av såväl de boende som av personalen och är möjlig att hyra ut separat har ansetts kunna bli föremål för frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt.

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

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 28 juni 2016 följande dom (mål nr 1113-15).

Bakgrund

Lejonfastigheter AB ansökte hos Skatteverket om skattskyldighet för mervärdesskatt under uppförande av byggnad (frivillig skattskyldighet) på fastigheten Gällstad 1:18. Bolaget ska hyra ut byggnaden till Linköpings kommun, som i sin tur kommer att tillhandahålla boende med särskild service för personer med särskilda behov i form av ett s.k. gruppboende.

Frivillig skattskyldighet kan enligt regleringen i mervärdesskattelagen, inte medges om en fastighet hyrs ut som stadigvarande bostad.

Ansökan om skattskyldighet för mervärdesskatt omfattade 152 kvm (av totalt 484 kvm i byggnaden) och innefattade kök med matplats, allrum, tv-rum, personalutrymmen, tvättstuga, städförråd och soprum samt 33,7 % av en yta om 48 kvm avseende teknikrum, fastighetsförråd och entréer. Lägenheterna för vårdtagarna om 300 kvm omfattades inte av ansökan och inte heller den andel av de gemensamma ytorna som bolaget ansåg vara hänförliga till dessa.

Skatteverket beviljade Lejonfastigheter skattskyldighet för 54 kvm, vari innefattades alla utrymmen som omfattades av ansökan förutom kök med matplats, allrum, tv-rum och entréer. För teknikrum och fastighetsförråd medgavs skattskyldighet för hela ytan, dvs. inte endast en procentuell andel. Som skäl för beslutet anförde Skatteverket att som uthyrning avseende stadigvarande bostad räknas även annan yta än själva bostadsytan, såsom yta där de boende vistas, och att frivillig skattskyldighet därför endast kunde beviljas för den del av byggnaden där enbart personalen vistades. En gemensam yta som används både i omsorgsverksamheten och av de boende kan inte omfattas av frivillig skattskyldighet.

Bolaget överklagade beslutet till förvaltningsrätten som fann att även de gemensamma ytorna utgjorde stadigvarande bostad och avslog överklagandet.

I den nu överklagade domen biföll kammarrätten bolagets överklagande och fann att de gemensamma ytorna inte var inrättade för stadigvarande boende utan skilde sig på ett avgörande sätt från vad som gäller på den allmänna bostadsmarknaden.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ändrar kammarrättens dom och fastställer Skatteverkets beslut att inte medge Lejonfastigheter frivillig skattskyldighet för uthyrning av gemensamma ytor. Skatteverket anför bl.a. följande.

I den mån en byggnad eller en byggnadsdel har anpassats för verksamheten och är klart avskild från bostadsdelen kan frivillig skattskyldighet medges (RÅ 2003 ref. 100 I och II). De gemensamma ytorna, dvs. kök med matplats, allrum, tv-rum, entréer och korridorer, kommer att användas av de boende i vardagslivet och utgöra basen för gemenskap och samvaro. De utgör därför en del av stadigvarande bostad. Det förhållandet att det även bedrivs vård i dessa utrymmen ändrar inte ytornas beskaffenhet eftersom vårdytorna inte är klart avskilda från boendeytorna. Då vårdytorna sålunda inte kan bestämmas till storlek och läge kan de inte omfattas av frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt.

Lejonfastigheter motsätter sig bifall till överklagandet och yrkar ersättning för kostnader i målet i Högsta förvaltningsdomstolen med 52 000 kr. Lejonfastigheter anför bl.a. följande. Aktuella lokaler är primärt avsedda för kommunens vårdverksamhet och bemannade av kommunens vårdpersonal. Lokalerna omfattas över huvud taget inte av kommunens kontrakt med de boende, utan endast av bolagets kontrakt med kommunen.

Skälen för avgörandet

Vad målet gäller

Frågan i målet är om kök med matplats, allrum, tv-rum och entréer, som nyttjas av såväl de boende som av personal på ett vård- och omsorgsboende, utgör stadigvarande bostad i mervärdesskattelagens mening.

Rättslig reglering m.m.

Enligt 3 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) omfattas upplåtelse av hyresrätter av undantag från skatteplikt.

Av 3 kap. 3 § andra stycket framgår att undantaget inte gäller när fastigheten hyrs ut för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet. Av bestämmelsen framgår vidare att uthyrning till bl.a. en kommun är skattepliktig även om

uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning, exempelvis social omsorg. Om uthyrningen avser stadigvarande bostad är den dock undantagen från skatteplikt.

En fastighetsägare är emellertid skyldig att betala skatt för skattepliktig uthyrning endast om denne väljer att bli skattskyldig i enlighet med bestämmelserna i 9 kap. mervärdeskattelagen. Frivillig skattskyldighet kan förekomma även när en byggnad uppförs om syftet är att den helt eller delvis ska hyras ut för sådan verksamhet som avses i 3 kap. 3 § andra stycket.

Möjligheten för en fastighetsägare 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 (prop. 1989/90:111 s. 184 och prop. 1994/95:57 s. 151).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Högsta förvaltningsdomstolen har tidigare bedömt att lägenheter i gruppboende och till dem hörande utrymmen utgjort stadigvarande bostad (RÅ 1997 not. 245). I domen hänvisades till RÅ 1993 ref. 30 som gällde servicelägenheter och gruppboendestäder för dementa där bostäderna nyttjades av de boende på samma sätt som är normalt för lägenheter på den allmänna bostadsmarknaden. Det förhållandet att en omfattande omvårdnad skedde i de boendes lägenheter ansågs inte medföra att uthyrningen inte skulle anses avse stadigvarande bostad.

Det kan inledningsvis konstateras att frivillig skattskyldighet endast kan medges för en viss fastighet eller en viss del av en fastighet (lokal). Det är därför inte möjligt att medge sådan skattskyldighet endast för en procentuell andel av en och samma yta. Om det i en avgränsad del av en fastighet bedrivs verksamhet som endast till viss del är skattepliktig kan däremot frivillig skattskyldighet medges för hela den delen av fastigheten.

I nu aktuellt mål står det klart att uthyrningen av den yta där bostäderna är belägna är att anse som uthyrning som avser stadigvarande bostad för vilken frivillig skattskyldighet inte kan medges. Det som här är i fråga är om andra ytor i byggnaden än denna kan bli föremål för sådan uthyrning.

Vad gäller de utrymmen som utgör entréer är sådana utrymmen, liksom t.ex. trapphus och korridorer, gemensamma för alla lägenheter och lokaler i en fastighet i det allmänna bostadsbeståndet. Som Skatteverket anmärkt är utrymmen av detta slag normalt sett inte uthyrningsbara. De är snarare att se som nödvändiga biutrymmen till bostäder eller till lokaler där verksamhet bedrivs. I

bostads- och lokalhyresgästernas hyra ingår även ersättning för biutrymmena. Detta innebär att frivillig skattskyldighet inte kan medges för sådana utrymmen separat.

Även i ett fall då en hyresgäst i en byggnad bedriver två olika slag av verksamheter, en som är skattepliktig och en som är undantagen från skatteplikt, i lokaler som är avgränsade från varandra måste fastighetsägaren dela upp hyran i två delar, en del med mervärdesskatt och en del utan. Också då ingår ersättning för biutrymmen som inte kan hyras ut separat i hyresgästens hyra för respektive del. Mot bakgrund härav saknas skäl att behandla denna situation annorlunda än det fall då flera hyresgäster hyr lokaler i samma fastighet. Bolaget ska därför inte beviljas frivillig skattskyldighet för entréerna.

När det däremot gäller kök med matplats, allrum och tv-rum är det inte fråga om nödvändiga biutrymmen utan lokaler som i och för sig skulle kunna hyras ut för annan verksamhet. För den bedömningen är det därför avgörande om de ska ses som gemensamma ytor för två verksamheter, där den ena verksamheten är skattepliktig och den andra är undantagen från skatteplikt, eller om de ska anses höra till enbart en av verksamheterna.

Uthyrning till en kommun är skattepliktig om kommunen i fastigheten bedriver från skatteplikt undantagen omsorgsverksamhet, medan det motsatta gäller om lokalerna ska anses tillhöra de av kommunen vidareuthyrda delarna som avser stadigvarande bostad. Det som först bör prövas i denna del är därför om kök med matplats, allrum och tv-rum ska anses tillhöra endast en av verksamheterna.

De boendes egna lägenheter innehåller alla de faciliteter som är normalt för en lägenhet i det allmänna bostadsbeståndet. De innehåller köksdel, vardagsrum, sovrum och hygienutrymmen. Skälet till att de boende vistas i de gemensamma utrymmen som har motsvarande faciliteter är således inte att den utrustning som finns där saknas i deras egna lägenheter. De gemensamma ytorna är därför inte i detta avseende ett komplement till lägenheterna.

Av utredningen i målet framgår vidare att personal alltid finns på plats i de gemensamma utrymmena och att det krävs omfattande insatser av personalen när de boende befinner sig där. Att den omständigheten saknade betydelse för bedömningen av stadigvarande bostad i RÅ 1993 ref. 30 medför inte att den också saknar betydelse i detta mål. Det är här inte fråga om omsorg i stor omfattning i de boendes egna lägenheter, utan i utrymmen där de boende visserligen ofta befinner sig men som är inrymda i en annan klart avgränsad del av byggnaden.

Det som anförts talar sammantaget för att uthyrningen av kök med matplats, allrum och tv-rum inte ska anses avse stadigvarande bostad utan utrymmen där kommunen bedriver omsorgsverksamhet. Frivillig skattskyldighet ska därför medges för dessa ytor.

Förutom den yta om 54 kvm som beviljats av Skatteverket ska även kök med matplats, allrum och tv-rum med en sammanlagd yta om 96 kvm ingå i den frivilliga skattskyldigheten som därefter alltså kommer att uppgå till totalt 150 kvm.

Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det finns därför förutsättningar för att bevilja Lejonfastigheter ersättning för kostnader enligt skatteförordningen (2011:1244). Ersättningen för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen bör beviljas med skäliga 25 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet delvis och förklarar att bolaget ska medges frivillig skattskyldighet för uthyrning till Linköpings kommun avseende en omsorgsyta om 150 kvm i fastigheten Gällstad 1:18.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Lejonfastigheter AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 25 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Nord, Askersjö, Baran* och *Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Cecilia Nermark Torgils.

Förvaltningsrätten i Linköping (2013-03-04, ordförande Fredén):

Bolaget yrkar att det ska medges frivillig skattskyldighet för de så kallade gemensamma ytorna i fastigheten. Till stöd för detta har bolaget anfört att tillhandahållandet av den i målet aktuella fastigheten inte kvalificerar som från skatteplikt undantagen uthyrning av fast egendom i EU-rättslig mening, eftersom kommunen först och främst erbjuder en vårdplats. Om förvaltningsrätten inte delar bolagets uppfattning i denna del anför bolaget att uthyrningen inte avser stadigvarande boende utan tillhandahållande av vård och omsorg.

Uthyrning av fast egendom

För att det i EU-rättslig mening ska föreligga uthyrning av fast egendom ska en hyresvärd, för en avtalad tidsperiod och mot ersättning, till en hyresgäst upplåta rätten att nyttja en fastighet såsom ägare av den. Denna rätt ska inte kunna åtnjutas av någon annan. Krav på hyrestid ställs för att särskilja fastighetsuthyrning, vilket utgör en förhållandevis passiv verksamhet som har samband med att tid förflyter, från andra aktiviteter som bättre kännetecknas av att en tjänst tillhandahålls.

Bolaget låter uppföra aktuell byggnad efter ett kommunalt anbudsförfarande, enligt vilket det har uppställts specifika krav på byggnadens karaktär och användningsområde. Byggnaden ska hyras ut i sin helhet till Linköpings kommun som ska använda byggnaden till bostäder med sär-

skild service för personer med funktionsnedsättning. Bolaget har uppgett att hyresavtalet ger kommunen exklusiv dispositionsrätt i förhållande till bolaget. Det har i målet inte framkommit annat än att byggnaden tillhandahålls mot ersättning och under en avtalad tidsperiod.

Uppförandet av byggnaden är visserligen anpassad efter kommunens krav, men det har i målet inte framkommit att bolaget erbjuder kommunen andra aktiviteter utöver själva tillhandahållandet av fastigheten som skulle innebära att uthyrningen bättre kännetecknas som tillhandahållande av tjänst (jfr ovan refererad EU-rättslig praxis). Förhållandet mellan bolaget och kommunen får därför anses karaktäriseras av själva tillhandahållandet av byggnaden.

Mot denna bakgrund bedömer förvaltningsrätten att bolagets uthyrning av aktuell fastighet utgör uthyrning av fast egendom i EU-rättslig mening. Vad bolaget anfört i denna del förändrar inte förvaltningsrättens bedömning.

Stadigvarande boende

Av 3 kap. 3 § andra stycket mervärdesskattelagen framgår att uthyrning av fastighet till en kommun normalt är skattepliktig (dvs. inte omfattas av det i 2 § stadgade undantaget). Det framgår emellertid vidare att i det fall uthyrningen avser stadigvarande bostad föreligger inte skatteplikt. Fråga är därför om aktuell uthyrning avser stadigvarande boende eller tillhandahållande av vård och omsorg.

I likhet med förhållandena i RÅ 1993 ref. 30, är det i aktuellt mål fråga om en gruppboende där bostäderna är handikappanpassade och tilldelas efter prövning av den enskildes behov av omsorg. De boende betalar hyra och kan ansöka om bostadsbidrag. De gemensamma ytorna utgör områden där de boende kan vistas dagligen och utgör basen för gemenskap och samvaro. Inget annat har framkommit i målet än att de boende utnyttjar bostäderna på samma sätt som lägenheter på den allmänna bostadsmarknaden. Att det finns ett betydande inslag av omvårdnad i boendeformen bör, i enlighet med 1993 års rättsfall, inte medföra att gruppboendena ska anses utgöra särskilt inrättade vårdplatser. Någon skillnad på lägenheterna och de gemensamma ytorna gjordes inte i 1993 års rättsfall. I målet aktuella gemensamma ytor bör därmed vara att bedöma som stadigvarande bostad.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolen kan avdrag för ingående mervärdesskatt medges även om byggnaden till sin karaktär är en bostad, om byggnaden anpassats för verksamheten och den del där verksamheten bedrivs är klart avskild från bostadsdelen (jfr RÅ 2003 ref. 100 I och II). I förevarande fall har byggnaden anpassats för kommunens verksamhet. Av utredningen framgår dock att de gemensamma ytorna inte enbart ska användas för vård och omsorg utan även utgör ytor där de boende vistas dagtid och att vården även bedrivs i de boendes lägenheter. Förvaltningsrätten bedömer att den verksamhet som kommunen bedriver inte kan anses vara klart avskild från bostadsdelen.

Mot denna bakgrund gör förvaltningsrätten bedömningen att i målet aktuella bostäder inklusive gemenskapsutrymmen får anses utgöra stadigvarande bostad. Vad bolaget har anfört i denna del förändrar inte förvaltningsrättens bedömning. Skatteverket har således haft fog för sitt beslut. Överklagandet ska därmed avslås.

Ersättning för ombudskostnader

[text här utelämnad]

Då bolaget inte har vunnit bifall till sitt överklagande och målet inte avser någon fråga som kan anses vara av betydelse för rättstillämpningen samt att det inte heller i övrigt finns synnerliga skäl att bevilja bolaget ersättning för kostnader i målet ska yrkandet härom avslås. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet samt yrkandet om ersättning för ombudskostnader i målet.

Kammarrätten i Jönköping (2015-01-12, Forkman, Krönmark och Uddenfeldt):

Frivillig skattskyldighet

Bolaget har ansökt om frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt under uppförande av byggnad på fastigheten Gällstad 1:18 i Linköping. Byggnaden ska hyras ut till kommunen som i sin tur ska använda byggnaden till att öppna ett gruppboende för personer med behov av särskild service. Ansökan omfattar endast gruppboendets gemensamma ytor.

Av 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen följer att upplåtelse av bl.a. hyresrätter undantas från skatteplikt. För det fall att vissa materiella förutsättningar är uppfyllda enligt 3 kap. 3 § andra stycket mervärdesskattelagen kan en fastighetsuthyrning ändå komma att anses som skattepliktig. Skatteverket ska i sådana fall enligt 9 kap. 1 § mervärdesskattelagen på begäran av fastighetsägaren fatta beslut om frivillig skattskyldighet.

Av 3 kap. 3 § andra stycket mervärdesskattelagen (i lydelse före den 1 januari 2014) följer att undantaget enligt 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen inte gäller uthyrning till en kommun. Sådan uthyrning är alltså som regel att anse som skattepliktig.

Av samma lagrum framgår dock att skatteplikt inte föreligger för uthyrning till en kommun i följande fall:

- a) om fastigheten vidareuthyrs av kommunen för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt vissa bestämmelser i 10 kap. mervärdesskattelagen eller
- b) om uthyrningen avser stadigvarande bostad.

Bolagets uthyrning till kommunen är att anse som skattepliktig om inget av de undantag som redovisats i föregående stycke är tillämpligt. Vad bolaget har anfört om att avtalsförhållandet mellan kommunen och de boende inte avser uthyrning av fastighet saknar enligt kammarrättens uppfattning betydelse i detta sammanhang.

Det är i målet ostridigt att bolaget hyr ut den aktuella fastigheten till kommunen och att kommunen bedriver vård- och omsorgsverksamhet på denna i form av ett gruppboende. Eftersom kommunen inte vidareuthyr fastigheten för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än en sådan offentlig aktör som nämns i 3 kap. 3 § andra stycket mervärdesskattelagen, är det första undantaget (a) inte tillämpligt. Frivillig skattskyldighet kan således inte nekas på den grunden.

Den avgörande frågan i målet är då om bolagets uthyrning av de i målet aktuella ytorna ska anses avse stadigvarande bostad och därmed

inte omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 3 § andra stycket mervärdesskattelagen, vilket i så fall medför att det andra undantaget (b) blir tillämpligt och att frivillig skattskyldighet inte kan medges.

Bolagets ansökan omfattar inte bostadslägenheterna, vilket överensstämmer med Högsta förvaltningsdomstolens praxis i mål om avdragsrätt och frivillig skattskyldighet. När det gäller gemensamma utrymmen har Skatterättsnämnden i rättsfallet HFD 2013 ref. 79 I och II uttalat att bedömningen av vilka delar som avser stadigvarande bostad är av sådan utredningskaraktär att den inte lämpar sig att besvara inom ramen för ett förhandsbesked.

Syftet med det i målet aktuella gruppboendet måste i första hand vara att ge enskilda med omfattande vård- och omsorgsbehov ett permanent boende. Att boendet är utformat så att de enskilda kan få den omvårdnad de är i behov av är en förutsättning för boendet. De gemensamma utrymmena är till sin yta klart avskilda från bostadslägenheterna och frågan blir då om det stadigvarande boendet för den enskilde stannar vid lägenheten.

De aktuella ytorna består av matplats med kök, allrum, TV-rum och andelar av entréytor. Av utredningen framgår att ytorna kan användas av samtliga boende i gruppboendet och att de är avsedda att ge möjlighet till samvaro för boende och personal. I direkt anslutning till de gemensamma ytorna ligger de boendes lägenheter och av inskickat andrahandskontrakt mellan kommunen och den enskilde framgår att kontraktet endast omfattar uthyrning av bostadslägenhet.

Det som talar för att även de gemensamma utrymmena ska anses vara stadigvarande boende är att utformningen av dessa lokaler är gjorda för att efterlikna ett vanligt hem med bl.a. kök och TV-rum. Bostadslägenheterna innehåller dock redan dessa funktioner och kommunens hyreskontrakt med de boende omfattar endast ytan för lägenheterna. Vidare har den enskilde inte möjlighet att påverka vilka andra personer som kan vistas på de gemensamma utrymmena.

Sammantaget gör kammarrätten bedömningen att de gemensamma utrymmena inte är inrättade för stadigvarande boende. Utrymmena skiljer sig på ett avgörande sätt från vad som gäller på den allmänna bostadsmarknaden, vad gäller utformning och faktisk användning för de boende. De i målet aktuella ytorna ska därför mervärdesskatterättsligt inte anses som stadigvarande bostad. Bolagets uthyrning av dessa ytor till kommunen är därmed skattepliktig i enlighet med 3 kap. 3 § andra stycket mervärdesskattelagen.

Vad Skatteverket har anfört att frivillig skattskyldighet inte kan medges eftersom ytorna används av både vårdpersonal och boende föranleder inte någon annan bedömning.

Kammarrätten finner således att förutsättningarna för att medge bolaget frivillig skattskyldighet enligt ansökan är uppfyllda. Bolagets överklagande ska därför bifallas.

Ersättning för kostnader

Bolaget har vunnit bifall till sitt överklagande och är därmed berättigat till ersättning för sådana kostnader som skäligen behövts för att tillvarata dess rätt i målet. Kammarrätten finner att ersättning bör beviljas för kostnader i förvaltningsrätten med skäliga 30 000 kr och i kammarrätten med skäliga 20 000 kr. – Kammarrätten ändrar förvaltningsrättens dom och

bestämmer dels att frivillig skattskyldighet ska medges i enlighet med Lejonfastigheter AB:s ansökan, dels att Lejonfastigheter AB medges ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten med 30 000 kr, exklusive mervärdesskatt. – Kammarrätten medger Lejonfastigheter AB ersättning för ombudskostnader i kammarrätten med 20 000 kr, exklusive mervärdesskatt.