

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1113-15

meddelad i Stockholm den 28 juni 2016

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Lejonfastigheter AB, 556477-7851

Ombud: AA
Svalner Skatt & Transaktion KB
Smålandsgatan 16
111 46 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Jönköpings dom den 12 januari 2015 i mål nr 1276-13

SAKEN

Mervärdesskatt

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.

Dok.Id 170969

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

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, städ förråd 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. mervärdesskattelagen. 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 enligt 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 skatteförfarandelagen (2011:1244). Ersättningen för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen bör beviljas med skäliga 25 000 kr.

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Eskil Nord, Inga-Lill Askersjö, Mahmut Baran och Mari Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Cecilia Nermark Torgils.