



KLAGANDE

Lejonfastigheter AB, 556477-7851
Box 1943
581 18 Linköping

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

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Linköpings dom den 4 mars 2013 i mål nr 7460-11,
se bilaga A

SAKEN

Frivillig skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML
Ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden
och mål om skatt m.m.

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. 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.
2. Kammarrätten medger Lejonfastigheter AB ersättning för ombudskostnader i kammarrätten med 20 000 kr, exklusive mervärdesskatt.

Klaganden/ombudet
 Motparten/ombudet
 Försäkringskassan
 Förvaltningsrätten
 Socialstyrelsen

För kännedom
 För åtgärd
 För delgivning

YRKANDEN M.M.

Lejonfastigheter AB (bolaget) yrkar att kammarrätten medger bolaget frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt, i enlighet med ingiven ansökan hos Skatteverket. Bolaget yrkar också ersättning för sina kostnader i förvaltningsrätten med 31 620 kr, exklusive mervärdesskatt och i kammarrätten med 36 925 kr, exklusive mervärdesskatt.

Skatteverket motsätter sig bifall till överklagandet och ersättningsyrkandet. Skatteverket har inget att erinra mot den nedlagda tiden som sådan men anser att timersättningen ska begränsas till ett belopp enligt rättshjälpsnormens timtaxa.

VAD PARTERNA ANFÖR

Bolaget

Det är två frågor som kan komma att behöva besvaras i målet för att frågan om bolagets rätt till frivillig skattskyldighet ska kunna avgöras. Först ska det avgöras om Linköpings kommuns (kommunen) tillhandahållande till de enskilda kvalificerar som uthyrning av fastighet. Endast om denna fråga besvaras jakande aktualiseras frågan om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Förhållandet mellan bolaget och kommunen är inte föremål för bedömning i detta mål. Att det föreligger ett avtal om lokaluthyrning mellan bolaget och kommunen är en förutsättning för att bolaget ska kunna medges frivillig skattskyldighet och detta förhållande är ostridigt. Det är avseende avtalsförhållandet mellan kommunen och de enskilda som bolaget anser att det inte är fråga om uthyrning av fastighet, utan tillhandahållande av vård och omsorg.

Enligt EU-domstolens praxis kvalificerar inte kommunens tillhandahållande till vårdtagarna som från skatteplikt undantagen uthyrning av fastighet. Detta eftersom kommunen först och främst erbjuder en vårdplats. I prak-

tiken har inte den enskilde ensamrätt till de gemensamma ytorna och dessa ytor omfattas inte heller av kommunens kontrakt med den enskilde. Kommunens hyresförhållande gentemot de enskilda innefattar endast boenderummen, vilka inte är föremål för bolagets ansökan om frivillig skattskyldighet. Därmed saknar Skatteverkets resonemang, om att det kan vara fråga om uthyrning av fastighet trots att kommunen som hyresvärd har tillgång till vissa delar av fastigheten, betydelse för bedömningen av om det är fråga om uthyrning av fastighet i ledet mellan kommunen och den enskilde.

Bolaget delar vidare inte Skatteverkets uppfattning om att domstolarna i praxis sett det som självklart att det varit fråga om uthyrning av fastighet i ledet mellan kommunen och den enskilde. Detta eftersom domstolarna är skyldiga att pröva samtliga rättsfrågor som är föremål för en process även om svaret på någon av frågorna kan framstå som självklart. Bolaget gör bedömningen att domstolarna i tidigare avgöranden funnit att det inte varit relevant i bedömningen och därför direkt avgjort om tillhandahållandet innefattat stadigvarande bostad. I förevarande fall är det fråga om uthyrning av lokaler till kommunen som i sin tur tillhandahåller vård och omsorg till de enskilda. Frågan om stadigvarande bostad behöver således inte närmare utredas och det saknas skäl för att neka bolaget frivillig skattskyldighet i enlighet med ingiven ansökan.

För det fall kammarrätten inte delar bolagets uppfattning i frågan om uthyrning av fastighet, anser bolaget att de gemensamma ytorna inte utgör stadigvarande bostad. Förvaltningsrätten har med skrivningen "i målet aktuella bostäder inklusive gemenskapsutrymmen" lagt vikt vid de enskildas rum vid bedömningen av om de gemensamma utrymmena utgör stadigvarande bostad. Det är dock endast fråga om de gemensamma utrymmena utgör stadigvarande bostad i den mening som avses i 3 kap. 3 § andra stycket ML.

Vid bedömningen av om det är fråga om stadigvarande bostad framgår av rättspraxis att vikt ska läggas vid både byggnadens användning och karaktär. Syftet med de i målet aktuella utrymmena är att dessa ska användas för att bedriva vård- och omsorgsverksamhet. Det har aldrig funnits ett syfte att använda dem som stadigvarande bostad. Lokalerna har dock getts en utformning som påminner om en normal bostad för att skapa trevnad för vårdtagare, personal och anhöriga som kommer på besök. Dessa gemensamma utrymmen är storleksmässigt avskiljbara då det annars inte hade gått att beräkna ytan för ansökan om frivillig skattskyldighet. Dessutom omfattas dessa utrymmen av bolagets hyreskontrakt med kommunen, dvs. utrymmena används av hyresgästen i dennes vård- och omsorgsverksamhet. Omständigheten att kommunens vårdpersonal vistas i de gemensamma utrymmena utgör inte ett hinder för att bevilja bolaget frivillig skattskyldighet enligt ansökan. Bolaget åberopar i detta avseende EU-domstolens avgörande i mål C-284/03, Belgiska staten mot Temco Europe SA och Kammarrätten i Stockholms avgörande i mål nr 3727-07.

Bolaget förstår inte Skatteverkets resonemang om att det bedrivs blandad verksamhet i de aktuella lokalerna och hur detta skulle påverka rätten att omfattas av reglerna om frivillig skattskyldighet. Av ordalydelsen i 3 kap. 3 § andra stycket ML framgår att även blandad verksamhet omfattas. Om kommunen måste kunna disponera över de gemensamma ytorna till 100 procent för att bolaget ska kunna medges frivillig skattskyldighet leder det till att vårdtagarna inte kan vistas i lokalerna. Av ingivet andrahandskontrakt mellan kommunen och den enskilde framgår att det inte är ett hyreskontrakt i vanlig bemärkelse som kan omsättas på den allmänna hyresmarknaden. Av kontraktet framgår att båda parterna är medvetna om att boendet enbart är avsett för personer med särskilda behov enligt kommunalt myndighetsbeslut.

Sammantaget kan inte omsorgsboendets gemensamma ytor jämföras med boende på den allmänna bostadsmarknaden, såsom sedvanlig hyreslägenhet

eller boende i ett servicehus. De gemensamma ytorna utgör således inte stadigvarande bostad, varför det saknas skäl att inte medge bolaget frivillig skattskyldighet i enlighet med ingiven ansökan.

Skatteverket

I rättspraxis har domstolarna, i mål om frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fastighet till kommun som tillhandahållit omsorgs verksamhet, inte berört frågan om det förelegat uthyrning av fastighet i ledet mellan kommunen och den enskilde. Av detta följer att domstolarna troligen ansett det självklart att det varit fråga om uthyrning i mervärdesskattehänseende. För det fall kammarrätten accepterar bolagets argumentation om att domstolen först har att avgöra om kommunens tillhandahållande till de enskilda kvalificerar som fastighetsuthyrning, bör kommunen ses som en hyresvärd. Av EU-domstolens praxis framgår att hyresvärden får förbehålla sig rätten att regelbundet besöka den uthyrda fastigheten. Ett hyresavtal kan avse vissa delar av en fastighet som används av andra. Att kommunen som hyresvärd har tillgång till delar av fastigheten och att vissa delar av gruppboenden används av de boende och personal tillsammans utgör således inte hinder för att se det som uthyrning i mervärdesskatterättsligt hänseende även vid en prövning av ledet mellan kommunen och den enskilde.

Frivillig skattskyldighet kan avse uthyrning av en del av en byggnad, t.ex. en lokal. Även en byggnadstekniskt ej klart avskild yta anses kunna hänföras till lokal under förutsättning att den uthyrda ytan är klart avskild till läge och storlek. För att frivillig skattskyldighet ska kunna medges måste emellertid de gemensamma ytorna på något sätt vara avgränsade. För att lokalen ska kunna registreras som s.k. uthyrningsbar yta, och därmed frivillig skattskyldighet beviljas, krävs vidare att den stadigvarande används i en verksamhet som medför skattskyldighet. Det är i nu aktuellt fall fråga om blandad verksamhet i form av såväl vård som stadigvarande bostad. Frågan om skatteplikt måste därför prövas för respektive yta i byggnaden på fastigheten. Frivillig skattskyldighet kan inte medges avseende de gemen-

samma ytorna som ska användas av både vårdpersonal och boende. Detta eftersom det inte är möjligt att avskilja den yta som enbart de boende kan utnyttja från den yta som även används av vårdpersonalen i verksamheten och det därmed inte är en sådan storleks- och lägesmässigt klart avskiljbar yta för vilken frivillig skattskyldighet kan medges. För att frivillig skattskyldighet ska kunna medges krävs det att kommunen disponerar de i frågavarande ytorna till 100 procent, dvs. på samma sätt som exempelvis personallokalerna. Eftersom de i målet aktuella ytorna består av bland annat matsal och allrum, kommer de att användas av de boende i deras vardagsliv och utgöra basen för gemenskap och samvaro. De gemensamma ytorna måste därför anses utgöra stadigvarande bostad. I andrahandskontraktet mellan den enskilde och kommunen anges dessutom att lägenheten uthyres för att användas som bostad.

Omständigheten att frivillig skattskyldighet inte omfattar de gemensamma ytorna innebär inte att fastighetsägaren helt saknar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt avseende de gemensamma ytorna. Den andel av de gemensamma ytorna som kan anses hänförlig till bedriven vård får anses underordnad den skattepliktiga uthyrningen av vårdlokaler och den andel som kan hänföras till stadigvarande bostad får anses underordnad den från skatteplikt undantagna uthyrningen av stadigvarande bostad. Avdragsrätt föreligger för den del som kan anses hänförlig till bedriven vård.

SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET

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 § ML 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 ML kan en fastighetsuthyrning ändå komma att anses som skattepliktig. Skatteverket ska i sådana fall enligt 9 kap. 1 § ML på begäran av fastighetsägaren fatta beslut om frivillig skattskyldighet.

Av 3 kap. 3 § andra stycket ML (i lydelse före den 1 januari 2014) följer att undantaget enligt 3 kap. 2 § ML 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. ML 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 ML, 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 ML, 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 (HFD) 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 i mervärdeskatterettsligt inte anses som stadigvarande bostad. Bolagets uthyrning av dessa ytor till kommunen är därmed skattepliktig i enlighet med 3 kap. 3 § andra stycket ML.

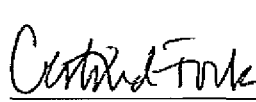
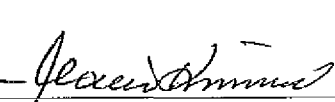

Vad Skatteverket har anfört att frivillig skattskyldighet inte kan medges eftersom ytorna används av både vårdpersonal och boende föranleder inte någon annan bedömning.

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 skäligen 30 000 kr och i kammarrätten med skäligen 20 000 kr.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bifoga B (formulär 3).

		
Gertrud Forkman	Maria Krönmark	Maria Uddenfeldt referent

Föredragande: Jasmina Hasanbegovic *JH*