

## **HFD 2016 ref. 50**

**En kommuns upplåtelse av rum till missbrukare har inte ansetts avse stadigvarande bostad. Fastighetsägaren har medgetts frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt.**

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

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 28 juni 2016 följande dom (mål nr 6743-15).

### **Bakgrund**

Botrygg Förvaltningsfastigheter AB ansökte hos Skatteverket om skattskyldighet för mervärdesskatt (frivillig skattskyldighet) avseende uthyrning till Norrköpings kommun av en 1 751 kvm stor lokal i fastigheten Ruddammen 5. I lokalen, kallad Gränden, bedriver kommunen olika verksamheter i form av boende och stöd för personer i aktivt missbruk, öppenvård för missbrukare samt stödsamordning för personer med samsjuklighet av psykisk sjukdom och missbruk.

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

Skatteverket medgav bolaget skattskyldighet för vårdytor och personalutrymmen och hälften av en matsal som var gemensam för vården och boendet. Skatteverket avtog ansökan för boenderum, andra ytor som var gemensamma för vården och boendet samt ett fläktrum. Som skäl för beslutet anförde verket att syftet med uthyrningen av boenderummen var att ge missbrukare och hemlösa en bostad varför uthyrningen avsåg från skatteplikt undantagen uthyrning av stadigvarande bostad.

Bolaget överklagade beslutet till förvaltningsrätten som avtog överklagandet. Bolaget fullföljde sin talan till kammarrätten utom såvitt avsåg fläktrummet. Kammarrätten medgav bolaget frivillig skattskyldighet för matsalen i dess helhet, men avtog överklagandet i övrigt. Kammarrätten noterade att matsalen bestod av ett rum med bord och stolar för trettio personer och ansåg att den skiljde sig såväl till utformning som till användning från rum inrättade för stadigvarande boende.

### **Yrkanden m.m.**

*Bolaget* yrkar i första hand att Högsta förvaltningsdomstolen ska bevilja bolaget frivillig skattskyldighet för 1 711 kvm yta enligt ansökan med undantag för fläktrummet. Bolaget yrkar i andra

hand att skattskyldighet ska medges för de ytor som Skatteverket betecknat som gemensamma ytor med undantag för fläktrummet. Bolaget begär ersättning för kostnader för målets handläggning i Högsta förvaltningsdomstolen med 49 800 kr samt anför bl.a. följande.

Kommunen bedriver social omsorg alternativt vårdverksamhet i hela fastigheten. När en person kommer till verksamheten vid Gränden görs en prövning enligt socialtjänstlagen. Kommunen erbjuder brukarna tak över huvudet för natten, frukost, middag samt vård.

Om kommunens nyttjande av övernattningsrummen inte ska anses utgöra social omsorg får kommunen, utöver vårdverksamhet, anses bedriva en form av vandrarsverksamhet i lokalerna. Rummen är inredda på liknande sätt som enklare vandrarshem. Kommunen tillhandahåller sänglinne, städning samt frukost och middag. Priset för tillhandahållandet är 140 kr/natt inklusive frukost och middag.

Brukaren är inte garanterad att få stanna längre än en natt, har inget hyresavtal och ingen egen nyckel. Brukaren får inte lämna några tillhörigheter på rummet och får inte ta emot besök. När brukaren lämnar rummet låses dörren och brukaren vet inte om han får tillgång till rummet igen. Det finns tre jourrum som används vid akuta behov och endast är tillgängliga mellan kl. 20-09. Brukarna är män från 21 års ålder vilka kan ha sitt egentliga boende exempelvis hemma hos sina föräldrar eller hos en partner eller på ett boende som kräver drogfrihet. De kan även vara hemlösa eller vara i så påverkat tillstånd att de inte hittar hem.

*Skatteverket* yrkar att bolaget inte ska medges frivillig skattskyldighet för uthyrning av matsal samt motsätter sig bifall till bolagets överklagande. Skatteverket anför bl.a. följande.

Verksamheten i lokalerna omfattar dels boende, dels möjligheter till vård. Endast en mindre del av de boende deltar i vårdaktiviteterna. Syftet med bostadsrummen är att ge de hemlösa en bostad, från vilken de sedan kan gå vidare till annat boende. De boende saknar tillgång till annat hem eller boende. Bostäderna ska därmed inte användas som tillfälliga boenden för att ersätta ett permanent boende. Att bostäderna är enkla eller att de disponeras per natt medför inte att de förlorar sin karaktär av stadigvarande bostad för dem som nyttjar dem. Det är sålunda inte möjligt att medge skattskyldighet avseende själva rummen som används för stadigvarande bostad (RÅ 2005 not. 78 och HFD 2015 not. 56).

Även utrymmen som får anses höra till rummen och som används för boendet utgör stadigvarande bostad (RÅ 1997 not. 245). Byggnaden är utrustad med gemensamma ytor där de enskilda vistas. Det har inte anförts att dessa ytor har inrättats för, uteslutande har karaktär av eller uteslutande används i öppenvård (RÅ

2003 ref. 100 I och II). De gemensamma ytorna är en del av det stadigvarande boendet.

### **Skälen för avgörandet**

#### *Vad målet gäller*

Frågan i målet gäller om uthyrning av en fastighet till en kommun som använder den för att tillhandahålla personer i aktivt missbruk boende och stöd avser stadigvarande bostad.

#### *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 sådan skattepliktig uthyrning som avses i 3 kap. 3 § andra stycket endast om denne frivilligt väljer att bli skattskyldig i enlighet med bestämmelserna i 9 kap. mervärdesskattelagen.

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

Både utformningen och den faktiska användningen av en byggnad eller byggnadsdel kan tillmätas betydelse vid tolkningen av om uthyrningen avser stadigvarande bostad (RÅ 2010 ref. 43). Lägenheter och andra bostäder som används på ett likartat sätt som bostäder i det allmänna bostadsbeståndet omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad, medan motsatsen kan gälla för bostäder med annan användning (RÅ 2005 ref. 34).

I RÅ 2005 not. 78 ansågs uthyrning av bostadsmoduler avse stadigvarande bostäder. Bostadsmodulerna hade tre olika utföranden och skulle användas för ett temporärt tröskelboende för hemlösa i syfte att anpassa dem till ett normalt boende. I varje modul ökade självständigheten i boendet genom att fler funktioner tillfördes den enskildes boendeyta. Bostäderna användes för ett mer

eller mindre permanent boende där inslaget av omsorg ansågs begränsat.

Även boenderum i hem för vård och boende, s.k. HVB-hem, har i HFD 2015 not. 56 ansetts utgöra stadigvarande bostäder. Rummen var 10 respektive 12 kvm stora och saknade kokmöjligheter samt egen toalett och dusch. Syftet med verksamheten vid hemmet var att erbjuda ett boende som kunde tillgodose ungdomars grundläggande fysiska och psykiska behov och hjälpa dem till en bra start på vuxenlivet. Under vistelsetiden, som kunde vara upp till sex år, hade ungdomarna inte tillgång till något annat hem eller boende i Sverige. Boenderummen användes på ett likartat sätt som bostäder i det allmänna bostadsbeståndet. Det förhållandet att utformningen av rummen avvek från vad som normalt gäller för bostäder i det allmänna bostadsbeståndet ansågs inte avgörande.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

Vid bedömningen av om en uthyrning ska anses avse stadigvarande bostad ska både utformningen av byggnaden och den faktiska användningen tillmätas betydelse. Om både utformningen och användningen liknar vad som gäller för bostäder i det allmänna bostadsbeståndet talar detta starkt för att det är fråga om uthyrning som avser stadigvarande bostad. I flera rättsfall har dessutom uthyrning ansetts avse stadigvarande bostad även om endast utformningen av byggnaden eller den faktiska användningen liknar den i det allmänna bostadsbeståndet.

Syftet med verksamheten vid Gränden är dels att erbjuda män med missbruksproblem en tillfällig vistelse i avvaktan på att boendefrågan ska kunna lösas på ett mer permanent sätt, dels att erbjuda öppenvård för personer som vill delta i aktiviteter i en drogfri miljö. Den del av verksamheten som är inriktad på boendet uppvisar stora likheter med avgörandet i RÅ 2005 not. 78 som rörde ett s.k. tröskelboende för hemlösa.

Bostadsrummen i tröskelboendet var utformade med olika utrustning i varje modul. Den första modulen bestod av sovrum utan eget hygienutrymme eller kök, den andra hade rum med hygienutrymme och trinettkök och den sista bestod av små lägenheter med hygienutrymme och trinettkök. Syftet var att den enskilde skulle genomgå samtliga steg i boendet för att sedan kunna slussas ut i ett boende på den allmänna bostadsmarknaden.

Grändens boenderum har en utrustning som motsvarar ett melanting mellan modulerna ett och två i tröskelboendet. De består av ett rum med hygienutrymme, men saknar kök. Såvitt framgår av utredningen finns inte heller i byggnaden något annat kök där de boende ges möjlighet att tillaga mat. Det som erbjuds är måltider från ett kök bemannat med personal. Det kan konstateras att utformningen av byggnaden därigenom skiljer sig i ett väsentligt

avseende från bostäder i det allmänna bostadsbeståndet. Det är emellertid inte ensamt avgörande för bedömningen (jfr HFD 2015 not. 56).

Frågan är också om användningen av byggnaden skiljer sig från vad som gäller i det allmänna bostadsbeståndet.

Såväl den faktiska användningen av bostadsrummen som det uttalade syftet med boendet i tröskelboendet skilde sig i flera avseenden mot boendet i Gränden. I tröskelboendet var syftet att genom olika steg i modulerna ge hemlösa möjlighet att anpassa sig till ett normalt boende. Den sista av modulerna bestod av fullt ut inrättade lägenheter som helt motsvarade lägenheter i det allmänna bostadsbeståndet. Den enskilde skrevs in för tre månader åt gången, men vistelsetiden kunde variera mellan en vecka och ett par år.

Grändens verksamhet är primärt inte anpassad för att stödja hemlösa personer, utan personer med missbruksproblem. All verksamhet, inklusive boendeverksamheten, är inriktad för att ge hjälp och stöd till missbrukare och personer med samsjuklighet. De boende kan ha en annan bostad som de – på grund av missbruket – inte kan utnyttja.

Det längre perspektiv som fanns i fråga om tröskelboendet – och som naturligt kan sägas ligga i begreppet stadigvarande bostad – saknas för boendet på Gränden. I Gränden får de boende endast tillgång till rummet en natt i taget, de får inte någon nyckel och är inte garanterade att få behålla samma rum om de stannar ytterligare någon natt. Den omständigheten att de boendes tillgång till rummen på Gränden är begränsad när det gäller tillgänglighet, möjlighet att inreda och ta emot besök talar emot att boendet fyller en funktion som motsvarar ett boende på den allmänna bostadsmarknaden.

Bostadsrummen i Gränden är således varken utformade eller används på ett sätt som är normalt för bostäder i det allmänna bostadsbeståndet. Uthyrningen av bostadsrummen är därför inte att anse som en uthyrning som avser stadigvarande bostad. Av detta följer att inte heller övrig yta i byggnaden avser sådan uthyrning.

I enlighet med bolagets yrkande ska därför uthyrningen av en yta om 1 711 kvm i fastigheten Ruddammen 5 anses omfattas av skatteplikt enligt 3 kap. 3 § andra stycket mervärdesskattelagen.

Bolagets överklagande ska således bifallas och Skatteverkets överklagande avslås.

Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det finns därför förutsättningar för att bevilja Botrygg Förvaltningsfastigheter AB ersättning för kostnader enligt skatteförfarandelagen (2011:1244). Ersättningen för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen bör bestämmas till skäliga 35 000 kr.

## Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller Botrygg Förvaltningsfastigheter AB:s överklagande och förklarar att bolaget ska medges frivillig skattskyldighet för uthyrning till Norrköpings kommun avseende de utrymmen som omfattas av bolagets yrkande.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår Skatteverkets överklagande.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Botrygg Förvaltningsfastigheter AB ersättning för kostnader i domstolen med 35 000 kr.

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

---

### *Förvaltningsrätten i Linköping (2014-10-24, ordförande Fredén):*

Förvaltningsrätten har i målet att ta ställning till två frågor. Dels om de rum i Gränden som används för övernattningsrum är att betrakta som stadigvarande bostäder utifrån mervärdesskattelagstiftningen, dels om det fläktrum som hyrts ut tillsammans med övriga ytor ska anses utgöra sådan yta för vilket frivillig registrering för mervärdesskatt kan medges.

Vad gäller frågan om bedömningen av de rum som används för övernattningsrum konstaterar förvaltningsrätten inledningsvis att Gränden används i såväl vård- som boendesyfte. Norrköpings kommuns informationsblad beskriver Gränden som en plats där människor som tillhör målgruppen erbjuds hjälp inom flera olika livsområden. Gränden erbjuder som en del av socialkontorets boendeverksamhet boende för personer i aktivt missbruk samtidigt som stöd ges åt ökad nykterhet och drogfrihet. Huset rymmer fem mindre avdelningar med totalt tjugosex bostadsrum. Varje avdelning har ett eget allrum och varje bostadsrum har egen toalett och dusch. På Gränden bedrivs även öppenvård och arbete med att stärka motivationen till nykterhet och drogfrihet. Mot denna bakgrund och med beaktande av vad parterna anfört, bedömer förvaltningsrätten att det får anses stå klart att Gränden har en dubbel funktion som boende och plats för öppenvård.

Bolaget har som en anledning till varför rummen på Gränden inte är att betrakta som stadigvarande bostäder gjort gällande att vården skulle vara överordnad boendet. Av rättspraxis framgår att även om vården som tillhandahålls är betydande så medför det inte i sig att rummen ska betraktas som vårdplatser (jfr RÅ 1993 ref. 30). Förvaltningsrätten bedömer att det inte framkommit omständigheter som föranleder bedömningen att boendet skulle varit underordnat vården eller att det av denna anledning inte går att kategorisera rummen som stadigvarande bostäder.

Bolaget har som sin främsta invändning mot Skatteverkets tillämpning av RÅ 1993 ref. 30 och RÅ 1997 not. 245 gjort gällande att bristen på kokmöjligheter skulle medföra att rummen inte är att betrakta som stadigvarande bostäder. Till stöd för sin inställning har bolaget hänvisat till rättspraxis från Kammarrätten i Göteborg. Skatteverket har å sin sida hänvisat till RÅ 2005 not. 78. Bolaget motsätter sig denna doms tillämplighet och menar att omständigheterna som ligger till grund för avgörandet skiljer sig från de som nu är för handen.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2005 not. 78 fastställt Skatterättsnämndens förhandsbesked genom vilket samtliga rum i Librobäck ansågs utgöra stadigvarande bostäder. Rummen i Librobäck hade tre olika utföranden och utgjorde ett s.k. tröskelboende för hemlösa. Av ansökan som låg till grund för avgörandet framgår att vissa rum saknade såväl hygienutrymmen som kök. Även om Librobäck och Gränden skiljer sig på en rad punkter, bl.a. i det att Librobäck även omfattade andra rum med mer omfattande boendefunktioner, anser förvaltningsrätten att det finns stora likheter vad gäller rummen i Gränden och de enklare rummen i Librobäck. Mot denna bakgrund bedömer förvaltningsrätten att frånvaron av kokmöjligheter i sig inte medför att rummen i Gränden inte ska betraktas som stadigvarande bostäder i mervärdesskattehänseende.

Förvaltningsrätten finner, mot bakgrund av det angivna syftet med lokalerna och med beaktande av vad som i övrigt framkommit i målet, att Skatteverket haft fog för att bedöma rummen i Gränden som stadigvarande bostäder i mervärdesskattehänseende. De omständigheter genom vilka boendet i Gränden skiljer sig från vad som är att förvänta av ett boende på den öppna bostadsmarknaden ändrar inte denna bedömning.

Förvaltningsrätten har vidare att ta ställning till om den yta som utgörs av fläktrum ska bedömas som en sådan yta för vilken frivillig registrering för mervärdesskatt kan medges. Förvaltningsrätten delar Skatteverkets bedömning att sådana lokaler som används för service, drift eller underhåll av övriga lokaler i en fastighet inte ska anses utgöra en uthyrningsbar yta. Den omständigheten att avtalet mellan bolaget och Norrköpings kommun inbegriper det aktuella fläktrummet ändrar inte denna bedömning. Skatteverket får därigenom anses haft fog för sitt beslut att neka bolaget registrering av den aktuella ytan.

Med anledning av det ovan anförda ska överklagandet avslås. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

***Kammarrätten i Jönköping (2015-10-06, Krönmark och Toivainen):***

Vid bedömningen av huruvida nu aktuella rum kan betraktas som stadigvarande bostad så ska en bedömning göras av rummens karaktär och användning. Med stadigvarande bostad avses byggnad eller del av byggnad som är inrättad för permanent boende. I avgörandet RÅ 2005 not. 78 fann Högsta förvaltningsdomstolen i likhet med Skatterättsnämnden att rum utan tillgång till köks- och hygienutrymme i ett tröskelboende var att anse som stadigvarande bostad. Syftet med boendet var att anpassa hemlösa personer till ett boende i det allmänna bostadsbeståndet. Av ansökan till förhandsbeskedet framgick bl.a. att vissa rum saknade egna hygienutrymmen och kök och att vistelsetiden för den enskilde kunde variera från en vecka till ett par år. Mot bakgrund av vad som framkommit i målet så

anser kammarrätten att nu aktuella rum och omständigheter i allt väsentligt är likartade de som förelåg i RÅ 2005 not. 78 och därför ska rummen anses utgöra stadigvarande bostad för vilka frivillig skattskyldighet inte kan medges. Att vårdbehovet i det enskilda fallet kan vara betydande föranleder ingen annan bedömning (jfr RÅ 1993 ref. 30 och HFD 2013 ref. 79). Bolagets överklagande ska därför avslås i denna del.

När det gäller yrkandet om frivillig skattskyldighet för del av den gemensamma ytan avser det del av en matsal om 43 kvadratmeter. Skatteverket har bedömt 21 kvadratmeter som en del av vård delen av anläggningen och resterande del som hänförlig till bostadsdelen. Enligt en ritning som bifogats bolagets ansökan utgörs matsalen av ett rum med bord och stolar för 30 personer. Rummet skiljer sig såväl till utformning som till användning från rum inrättade för stadigvarande boende. Överklagandet ska därför bifallas i den delen. – Kammarrätten ändrar förvaltningsrättens dom på så sätt att frivillig skattskyldighet medges för hela matsalen. I övrigt avslås överklagandet.

Kammarrättsrådet *Sjöö* var skiljaktig och anförde:

Av utredningen framgår att Gränden är ett härbärke som inte är avsett för stadigvarande boende. Rummen ersätter inte personernas normala stadigvarande bostäder och de som använder rummen gör detta tillfälligt.

De brukare som beviljas uppehälle på härbärg betalar övernattningen per dygn. Rummen kan bara förfogas över några timmar per natt för att sova och personerna tilldelas endast övernattningsrum natt efter natt. Det finns inga garantier för att vid behov kunna sova där ytterligare nätter. Detta avgörs från dag till dag. Hyresavtal tecknas inte eftersom övernattningarna ska vara tillfälliga.

Utrymmena skiljer sig på ett avgörande sätt från vad som gäller på den allmänna bostadsmarknaden beträffande utformning och faktisk användning för de boende. Användningen kan jämföras med rumsuthyrning på kort tid men de personer som använder härbärgets rum har inte tillgång till nyckel, varken in till härbärg eller till de enskilda rummen utan blir insläppta först efter att ha bett personalen om detta.

Privata besök får inte tas emot vare sig på rummet eller på annan plats i huset. Ingen övernattande person har privata möbler eller andra tillhörigheter än kläder med sig. Lakan och dylikt tillhandahålls av verksamheten. Rummen är inte utrustade med kök eller andra kokmöjligheter

Förutsättningarna i detta mål och de som prövades i RÅ 2005 not.78 - och som majoriteten liksom Skatteverket åberopat till stöd för sin uppfattning - skiljer sig åt på flera sätt. Av angivet rättsfall framgår bl.a. att vistelsetiden för den enskilde varierar mellan en vecka och ett par år beroende på den enskildes förutsättningar och att det primära i den verksamheten är att erbjuda hemlösa bostäder och att dessa bostäder används för ett mer eller mindre permanent boende. Jag delar därför bolagets bedömning att utgången i RÅ 2005 not. 78 inte mekaniskt kan tillämpas i detta fall.

I Skatterättsnämndens överklagade förhandsbesked den 29 september 2014 (dnr 42-12/I), i vilket uthyrning av stadigvarande bostad ansågs föreligga, kunde vistelsetiden vara upp till sex år och boenderummen användas på ett likartat sätt som bostäder i det allmänna bostadsbeståndet. Utmärkande för detta boende var att personerna inte hade tillgång till



annat hem eller boende. Också omständigheterna i förhandsbeskedet och detta mål skiljer sig således åt.

Sammantaget anser jag att bolaget gjort sannolikt att aktuella övernattningsrum inte kan anses rymmas inom begreppet ”stadigvarande bostad” enligt lagtextens lydelse. Min uppfattning är därför att överklagandet ska bifallas och att frivillig skattskyldighet medges för verksamhetens rumsenheter.