



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
5329-22

meddelad i Stockholm den 5 maj 2023

KLAGANDE

Växjö Fastighetsförvaltning AB, 556087-6038
(som genom fusion övertagit Videum AB, 556292-3366)

Ombud: Henrik Jonsson
KPMG AB
Box 382
101 27 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Jönköpings dom den 9 juni 2022 i mål nr 206-21

SAKEN

Mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att den fråga som varit föremål för domstolens prövning ska besvaras på följande sätt. Kravet på stadigvarande användning i 3 kap. 3 § andra stycket mervärdesskattelagen innebär inte att frivillig skattskyldighet för lokaluthyrning inte kan beviljas enbart av det skälet att lokalen disponeras av flera hyresgäster utan att någon av dem har ensamrätt till en specifik yta.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelar prövningstillstånd i den del av målet som förklarats vilande och visar målet åter till Kammarrätten i Jönköping för fortsatt prövning i enlighet med vad som anges i domskälen.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Växjö Fastighetsförvaltning AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 70 000 kr.

BAKGRUND

1. Upplåtelser av fastigheter är undantagna från skatteplikt till mervärdesskatt. En fastighetsägare som hyr ut lokaler till en hyresgäst som för stadigvarande användning nyttjar lokalerna i en verksamhet som medför skattskyldighet kan emellertid enligt 3 kap. 3 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, välja att bli beskattad för uthyrningen (frivillig skattskyldighet). Även om hyresgästen inte bedriver verksamhet som medför skattskyldighet kan frivillig skattskyldighet medges vid uthyrning till vissa aktörer inom den offentliga sektorn.
2. Den som hyr lokal i första eller andra hand kan bli frivilligt skattskyldig för uthyrning i andra respektive tredje hand. Uthyrning i senare led än andrahandshyresgästens uthyrning kan dock inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.
3. Videum AB, som efter fusion uppgått i Växjö Fastighetsförvaltning AB, har låtit uppföra ett hus på en fastighet i Växjö kommun. Bolaget har hyrt ut hela fastigheten enligt ett tioårigt hyresavtal till den ekonomiska föreningen Teknikens hus (förstahandshyresgästen). Teknikens hus har i sin tur ingått ett hyresavtal med Växjö kommun och Linnéuniversitetet (andrahandshyresgästerna). Enligt sistnämnda avtal ska förstahandshyresgästen och andrahandshyresgästerna använda fastigheten gemensamt. Kostnaden för

användningen av fastigheten fördelas mellan de tre hyresgästerna utifrån respektive parts uppskattade utnyttjande av lokalytan.

4. Videum gjorde avdrag för den ingående mervärdesskatt som var hänförlig till byggnationen. Skatteverket beslutade att neka avdrag för den ingående mervärdesskatten med motiveringen att uthyrningen inte uppfyller villkoren för frivillig skattskyldighet. Enligt Skatteverket innebar det förhållandet att flera hyresgäster använder samma yta att fastigheten inte hyrs ut för stadigvarande användning i en verksamhet som kvalificerar för frivillig skattskyldighet.
5. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Växjö. Förvaltningsrätten ansåg att kravet på stadigvarande användning var uppfyllt trots att flera hyresgäster nyttjar byggnaden gemensamt. Domstolen biföll därför överklagandet och förklarade att bolaget uppfyller kraven för frivillig skattskyldighet.
6. Skatteverket överklagade till Kammarrätten i Jönköping som upphävde förvaltningsrättens dom och fastställde Skatteverkets beslut. Enligt kammarrätten var en upplåtelse av en och samma lokalyta till flera hyresgäster oförenlig med kravet på stadigvarande användning.

YRKANDEN M.M.

7. *Växjö Fastighetsförvaltning AB* yrkar att bolaget ska medges yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt. Bolaget anför att kravet på stadigvarande användning bör anses uppfyllt oavsett om det är en hyresgäst som ensam använder lokalen eller om det är flera hyresgäster som använder lokalen gemensamt. Bolaget yrkar även ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 115 000 kr.

8. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås. Skatteverket anför att kravet på stadigvarande användning innebär att fastighetsägaren kontinuerligt ska hyra ut en bestämd lokalyta till en hyresgäst som ska disponera ytan med ensamrätt samt att detta även gäller vid uthyrning i andra och tredje hand.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

9. Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd avseende prejudikatfrågan om kravet på stadigvarande användning i 3 kap. 3 § andra stycket ML innebär att frivillig skattskyldighet inte kan beviljas för lokaluthyrning när lokalen disponeras av flera hyresgäster utan att någon av dem har ensamrätt till en specifik yta.
10. Högsta förvaltningsdomstolen har beslutat att inte bevilja prövningstillstånd i den del av målet som avser ersättning för kostnader i underinstanserna. Frågan om meddelande av prövningstillstånd rörande målet i övrigt har förklarats vilande.

Rättslig reglering m.m.

11. Enligt 3 kap. 2 § ML undantas upplåtelse av hyresrätt till fastighet från skatteplikt. Av 3 § andra stycket framgår dock att en fastighetsägare som för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad som utgör fastighet kan välja att bli beskattad för denna uthyrning. Detta gäller enligt tredje stycket 1 även vid uthyrning i andra och tredje hand.

12. Av 3 kap. 3 § andra stycket ML följer vidare att uthyrning till bl.a. stat och kommun kan kvalificera för frivillig skattskyldighet även om uthyrningen inte sker för en verksamhet som medför skattskyldighet.
13. Bestämmelserna i 3 kap. 3 § andra stycket ML har ingen direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). I direktivets artikel 137.1 anges dock att medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av vissa typer av transaktioner, bl.a. utarrendering och uthyrning av fast egendom (punkten d). Av artikel 137.2 framgår att medlemsstaterna ska fastställa de närmare villkoren för utövande av rätten till valfrihet samt att medlemsstaterna får inskränka räckvidden av den rätten.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Prejudikatfrågan

14. EU-domstolen har uttalat att medlemsstater som använder sig av möjligheten enligt artikel 137.1 i mervärdesskattedirektivet att anta nationella regler som ger skattskyldiga rätt att välja om uthyrning av fast egendom ska beskattas har stort utrymme att bestämma reglernas tillämpningsområde. Medlemsstaterna ska dock särskilt beakta principen om skatteneutralitet och kravet på en riktig, enkel och enhetlig tillämpning av undantagen från skatteplikt. Neutralitetsprincipen utgör hinder för att likartade och därmed konkurrerande tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (EU-domstolens dom i mål C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg, EU:C:2006:22, punkterna 27–33 och där gjorda hänvisningar).
15. Syftet med frivillig skattskyldighet är att undvika kumulativa skatteeffekter när en lokal används i en skattepliktig verksamhet. Om fastighetsägaren väljer att

bli skattskyldig för upplåtelsen kan neutralitet uppnås mellan skattskyldiga som bedriver verksamhet i egna respektive hyrda lokaler (prop. 1978/79:141 s. 67 ff.).

16. Inledningsvis konstaterar Högsta förvaltningsdomstolen att innebörden av rekvisitet stadigvarande användning inte är helt klar. När det infördes uttalades i förarbetena att syftet var att undvika situationer där skattskyldigheten ideligen förändras. Vidare framhölls att kravet på stadigvarande användning bör bedömas med utgångspunkt i fastighetsägarens avsikt med uthyrningen (prop. 1985/86:47 s. 40).
17. Högsta förvaltningsdomstolen har tidigare prövat dessa reglers tillämplighet och har då konstaterat att bestämmelserna om frivillig skattskyldighet kan vara tillämpliga även när fastighetsägaren har för avsikt att kontinuerligt men under flera kortvariga hyresperioder upplåta lokaler för användning i skattepliktig verksamhet (HFD 2015 ref. 62). Däremot har domstolen konstaterat att frivillig skattskyldighet endast kan medges för en viss fastighet eller viss del av en fastighet (lokal) och att det därför inte är möjligt att medge sådan skattskyldighet för en procentuell andel av en och samma yta (HFD 2016 ref. 51).
18. Den fråga som nu är aktuell är om frivillig skattskyldighet kan vägras enbart av den anledningen att flera hyresgäster disponerar samma lokalyta, trots att samtliga hyresgäster antingen bedriver skattepliktig verksamhet eller är offentliga aktörer.
19. Den omständigheten att hyresgästerna kommer att disponera samma lokalyta innebär inte i sig att användningen inte skulle kunna vara stadigvarande i den mening som avses i 3 kap. 3 § andra stycket ML. Även i denna situation bör det avgörande – för bedömningen av om uthyrningen är stadigvarande eller inte – vara fastighetsägarens avsikt med uthyrningen.

20. Mot denna bakgrund ska prejudikatfrågan besvaras enligt följande. Kravet på stadigvarande användning i 3 kap. 3 § andra stycket ML innebär inte att frivillig skattskyldighet för lokaluthyrning inte kan beviljas enbart av det skälet att lokalen disponeras av flera hyresgäster utan att någon av dem har ensamrätt till en specifik yta.

Målets fortsatta handläggning

21. Med hänsyn till svaret på prejudikatfrågan bör prövningstillstånd meddelas i den del av målet som förklarats vilande. Frågan om samtliga förutsättningar för avdragsrätt är uppfyllda bör dock av instansordningsskäl inte prövas av Högsta förvaltningsdomstolen. Den del av målet som tidigare förklarats vilande ska därför visas åter till kammarrätten för fortsatt prövning.

Ersättning för kostnader

22. Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget har därför rätt till skälig ersättning för sina ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.
23. Bolaget har yrkat ersättning för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 115 000 kr exklusive mervärdesskatt. Det yrkade beloppet avser totalt 33 timmars arbete till en timkostnad på 3 500 kr.
24. Eftersom målet aktualiserar komplicerade rättsfrågor anser Högsta förvaltningsdomstolen att den angivna timkostnaden kan godtas. Mot bakgrund av omfattningen av och innehållet i skriftväxlingen kan en skälig tidsåtgång

uppskattas till 20 timmar. Bolaget ska därför beviljas ersättning för processen i Högsta förvaltningsdomstolen med 70 000 kr.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Thomas Bull, Linda Haggren och Martin Nilsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Jonas Ljungberg.