

Ref 24

Att flera hyresgäster disponerar samma lokal utan ensamrätt till en specifik yta hindrar inte i sig att frivillig skattskyldighet beviljas.

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

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 5 maj 2023 följande dom (mål nr 5329-22).

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. Bo-

laget ska därför beviljas ersättning för processen i Högsta förvaltningsdomstolen med 70 000 kr.

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.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Knutsson*, *Bull*, *Haggren* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Jonas Ljungberg.

Förvaltningsrätten i Växjö (2020-11-20, ordförande Hansson):

Skatteverket har i sin argumentation invänt mot det faktum att förstahandshyresgästen samnyttjar fastigheten med två andrahandshyresgäster. Därmed skulle kravet på stadigvarande användning inte uppfyllas eftersom när en lokalyta upplåts ska hyresgästen enligt Skatteverket med ensamrätt och uteslutande av andra disponera en till läge och storlek klart avgränsad yta. Förvaltningsrätten anser emellertid att även om flera hyresgäster kan nyttja en gemensam lokal, i detta fallet en hel byggnad, medför inte detta att kravet på exklusivitet inte är uppfyllt. Exklusiviteten ska istället vara i förhållande till andra som inte enligt lag eller avtal kan göra någon rätt till den förhyrda egendomen (C-284/03 Temco Europé SA; Westberg, Mervärdesskattedirektivet, en kommentar, sid 428, Kammarrätten i Jönköpings dom den 28 juni 2018 mål nr 2008-17). Med bakgrund av hyres- och samarbetsavtalen och vad bolaget anfört i övrigt anser förvaltningsrätten att kraven på att uthyrningen ska vara stadigvarande är uppfyllt. Vad gäller förutsättningarna för frivillig skattskyldighet i övrigt för byggnaden har Skatteverket inte invänt mot bolagets uppgifter att förutsättningarna är uppfyllda. Förvaltningsrätten finner inte heller skäl att

ifrågasätta att bolaget i övrigt uppfyller förutsättningarna för frivillig skattskyldighet. Förvaltningsrätten bifaller därför överklagandet och förklarar med ändring av Skatteverkets beslut att bolaget uppfyller kraven för frivillig skattskyldighet.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och förklarar med ändring av Skatteverkets beslut att Videum AB uppfyller kraven för frivillig skattskyldighet.

Förvaltningsrätten beviljar Videum AB ersättning för kostnader med skäliga 48 000 kr, exklusive mervärdesskatt, för målet vid förvaltningsrätten.

Kammarrätten i Jönköping (2022-06-09, Gavelin, Hallböök och Höglund):

Av förarbetena framgår att kravet på stadigvarande användning syftar till att undvika ständiga förändringar i skattskyldigheten samt att ett slopande av kravet skulle kunna leda till svårigheter att bedöma en fastighetsägares avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som avser investeringar i delar av en byggnad som hyrs ut till fler hyresgäster och för gemensamma ytor som avser sådan uthyrning, t.ex. entréer (prop. 2013/14:1 s. 474 och 475).

Enligt kammarrättens mening talar bl.a. dessa uttalanden för att en upplåtelse av en och samma lokalyta till parallella hyresgäster är oförenlig med kravet på stadigvarande användning i den mening som avses i 3 kap. 3 § andra stycket mervärdesskattelagen. Vad bolaget anför ändrar inte den bedömningen. Utgången i Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2021 ref. 6 påverkar inte bolagets rätt till frivillig skattskyldighet. Mot denna bakgrund och då annat inte heller i övrigt har framkommit som talar däremot ska Skatteverkets överklagande bifallas i denna del. Förvaltningsrättens dom ska därför upphävas och Skatteverkets omprövningsbeslut den 31 januari 2019 fastställas.

Bolaget har förlorat målet i kammarrätten och det saknas därmed skäl att bevilja ersättning på den grunden. Det finns i övrigt inte några andra skäl att bevilja ersättning för bolagets kostnader i förvaltningsrätten eller i kammarrätten. Skatteverkets överklagande i den del det avser ersättning för kostnader i förvaltningsrätten ska därför bifallas och bolagets yrkande om ersättning för kostnader i kammarrätten avslås.

– Kammarrätten upphäver förvaltningsrättens dom och beslut att bevilja ersättning för kostnader och fastställer Skatteverkets omprövningsbeslut den 31 januari 2019 på så sätt att avdrag för ingående mervärdesskatt medges med 876 287 kr.

Kammarrätten avslår Videum AB:s yrkande om ersättning för kostnader i kammarrätten.