

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
6665-17

meddelad i Stockholm den 21 maj 2018

## **KLAGANDE**

Botrygg Förvaltningsfastigheter AB, 556730-2905  
Box 335  
581 03 Linköping

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 30 oktober 2017 i ärende dnr 35-16/I

## **SAKEN**

Förhandsbesked om mervärdesskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

## **BAKGRUND**

Uthyrning av fastigheter ska som huvudregel inte beläggas med mervärdesskatt, vilket innebär att fastighetsägaren inte heller får göra avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till uthyrningen. En fastighetsägare kan emellertid frivilligt bli skattskyldig för uthyrningen, och därmed också få rätt att dra av den ingående skatten. Detta förutsätter bl.a. att uthyrningen inte avser stadigvarande bostad.

Dok.Id 193494

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00

**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se  
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00–16:30

Mål nr  
6665-17

Botrygg Förvaltningsfastigheter AB hyr ut lokaler till Linköpings kommun som i dessa driver ett äldreboende och tillhandahåller vård och omsorg. Vårdbostäderna i äldreboendet är enskilda bostäder för permanent boende. I lokalerna finns också gemensamma utrymmen, personalutrymmen och övriga funktioner för boendet.

Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om uthyrningen av lokalerna ska ses som en enda odelbar tjänst som i sin helhet kan omfattas av frivillig skattskyldighet eller om tjänsten ska delas upp och de äldres lägenheter anses utgöra en separat del som inte kan omfattas av sådan skattskyldighet.

Skatterättsnämnden fann att uthyrningen, till den del den avsåg de äldres vård- bostäder, utgjorde sådan uthyrning av stadigvarande bostad som inte kan omfattas av frivillig skattskyldighet.

#### **YRKANDEN M.M.**

*Botrygg Förvaltningsfastigheter AB* överklagar Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att bolaget kan vara frivilligt skattskyldigt för uthyrningen i dess helhet, dvs. även för den del av uthyrningen som avser de enskilda bostäderna. Bolaget anför bl.a. följande.

Enligt nationell praxis har enskilda boendeytor i vårdboenden betraktats som utbrytbara i förhållande till övriga ytor. Uthyrningen av boendeytorna har ansetts utgöra uthyrning av stadigvarande bostäder. Rättsläget har emellertid ändrats i och med att EU-domstolen har slagit fast att tillhandahållande av lägenheter jämte andra tjänster i ett servicehem utgör tillhandahållande av social omsorg.

Kommunens tillhandahållande ska därför i sin helhet anses utgöra social omsorg. Det är lika konstlat att dela upp bolagets tillhandahållande av lokalerna till kommunens omsorgsverksamhet, som det är att dela upp kommunens omsorgs- verksamhet i olika element.

*Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

**SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET****Frågan i målet**

Frågan i målet är om uthyrning av fastighet till den del den avser enskilda bostäder i ett äldreboende är en sådan uthyrning av stadigvarande bostad som inte kan omfattas av frivillig skattskyldighet till mervärdesskatt.

**Rättslig reglering m.m.**

Enligt 3 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantas upplåtelse av hyresrätter från skatteplikt.

Av 3 kap. 3 § andra stycket ML framgår att undantaget inte gäller när en fastighet 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, exempelvis social omsorg. I bestämmelsen föreskrivs dock också att skatteplikt inte gäller om uthyrningen avser stadigvarande bostad.

Av 9 kap. 1 § första stycket ML följer att skyldigheten att betala skatt för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning som anges i 3 kap. 3 § andra stycket endast gäller för fastighetsägare som väljer att ta ut skatt på uthyrningen (frivillig skattskyldighet).

Regleringen om frivillig skattskyldighet för fastighetsuthyrning har stöd i artikel 137.1 d i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), som föreskriver att medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av uthyrning av fast egendom. Medlemsstaterna ska enligt artikel 137.2 fastställa de närmare villkoren för utövande av rätten till valfrihet och får då inskränka räckvidden av den rätten.

Mål nr  
6665-17

Av fast praxis framgår att det förhållandet att en omfattande omvårdnad sker i t.ex. servicelägenheter och gruppboendestäder inte medför att dessa inte ska betraktas som stadigvarande bostäder. En fastighetsägare kan därför inte bli frivilligt skattskyldig för uthyrning av sådana bostäder. Om bostäderna är inrymda i ett vårdboende som förutom de enskilda lägenheterna också innefattar ytor som kan omfattas av frivillig skattskyldighet ska en uppdelning göras och skattskyldighet medges endast för den del av ytan som inte avser stadigvarande bostad (se t.ex. RÅ 1993 ref. 30, HFD 2013 ref. 79 I och II samt HFD 2016 ref. 51).

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

En del av bolagets fastighetsuthyrning för äldreboendet omfattar enskilda bostäder för permanent boende. Uthyrningen i den delen utgör sådan uthyrning av stadigvarande bostad som fastighetsägaren enligt praxis inte kan bli frivilligt skattskyldig för.

Bolaget har emellertid gjort gällande att EU-domstolens dom i *Les Jardins de Jouvence* (C-335/14, EU:C:2016:36) påverkar rättsläget rörande en fastighetsägares möjlighet att bli frivilligt skattskyldig vid uthyrning av vårdboendestäder. Målet gällde bestämmelsen om undantag från skatteplikt för tillhandahållande av socialt bistånd i artikel 13 A.1 g i det tidigare sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), vilken motsvaras av artikel 132.1 g i det nuvarande mervärdesskattedirektivet. I domen prövade EU-domstolen om vissa tjänster som tillhandahölls av ett servicehem kunde omfattas av undantaget. Domstolen fann att servicehemmets tillhandahållande av bostäder särskilt anpassade för äldre personer var en sådan tjänst som kunde omfattas.

Den direktivbestämmelse som prövades i målet motsvaras i mervärdesskattelagen av undantaget för social omsorg. Bolaget menar att det av EU-domstolens dom följer att kommunens tillhandahållande av äldreboendet i sin helhet utgör social omsorg, och att bolagets uthyrning till kommunen därför också måste betraktas som en enda odelbar tjänst som kan bli föremål för frivillig skattskyldighet.

Mål nr  
6665-17

Som framgått rörde EU-domstolens dom frågan om vilka tjänster som kan omfattas av ett i direktivet särskilt föreskrivet undantag från beskattning. Den bestämmelsen saknar helt samband med de bestämmelser i direktivet som gäller möjligheten för medlemsstaterna att medge frivillig skattskyldighet för uthyrning av fast egendom. I artikel 137.2 i direktivet anges vidare uttryckligen att medlemsstaterna får inskränka räckvidden av den frivilliga skattskyldigheten. Den inskränkning i rätten till frivillig skattskyldighet för uthyrning som avser stadigvarande bostad som följer av svensk lagstiftning och praxis har således stöd i direktivet. Något stöd för synsättet att en medlemsstat vid tillämpningen av en sådan inskränkning är skyldig att beakta hur den uthyrda egendomen behandlas mervärdesskatterättsligt hos hyrestagaren finns däremot inte i direktivet.

Vid bedömningen av om bolaget kan bli frivilligt skattskyldigt saknar det alltså betydelse om de bostäder som hyrs ut används inom ramen för kommunens sociala omsorgsverksamhet. I enlighet med tidigare praxis ska bolagets tillhandahållande således delas upp och skattskyldighet inte medges för den del av uthyrningen som avser vårbostäderna. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

---

---

---

---

---

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Inga-Lill Askersjö, Mahmut Baran och Mari Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Cecilia Nermark Torgils.