

Målnummer:	7411-09	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2010-05-28		
Rubrik:	Avdragsförbudet för ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad har tillämpats vid uthyrning av bostäder till en statlig myndighet som avser att vidareuthyra bostäderna. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2002 ref. 67• RÅ 2003 ref. 100 I och II• RÅ 2005 ref. 34• RÅ 2007 not. 139		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Stiftelsen X bl.a. följande. Stiftelsen har enligt sina stadgar från 1988 som huvudsakligt verksamhetsföremål att främja vetenskaplig forskning och undervisning vid Y Universitet (universitetet) genom att på gynnsamma villkor hyra ut bostäder till forskare vid universitetet, företrädesvis utländska gästforskare. Enligt stadgarna skall upplåtelsen ske under begränsad tid vilket i praktiken har inneburit att hyrestiderna varierat mellan en månad och 1,5 år med en termin eller ca sex månader som normal hyresperiod. - Byggnaden är ursprungligen en donation till stiftelsen som sedan länge har status av kulturminne. Fastigheten inrymmer 14 stycken små gästforskarbostäder. Stiftelsen äger dessutom, genom en donation, ytterligare en fastighet vilken enligt de särskilda donationsvillkoren under begränsad tid skall kunna disponeras av gästforskare vid universitetet och av personer med anknytning till vissa angivna kretsar. Sistnämnda fastighet utnyttjas dock endast sporadiskt. - Universitetet har nu ett ökat behov av att kunna erbjuda gästforskare billiga bostäder i närheten av universitetsområdet och har med anledning härav undertecknat en avsiktsförklaring 2008-02-07 om förhyrning av stiftelsens samtliga nu existerande och planerade gästforskarbostäder. Stiftelsen har därför inom ramen för sitt ändamål och i anslutning till befintlig byggnad planerat för en nybyggnation av 24 stycken gästforskarbostäder, vars storlek varierar mellan 31 och 56 kvadratmeter, med planerad byggstart under våren 2009. Frågan om stiftelsen skall kunna medges s.k. frivillig skattskyldighet vid sin uthyrning till universitetet har varit föremål för Skatteverkets bedömning. Att frivillig skattskyldighet kan medges är ostridigt. Dock har Skatteverket gett uttryck för en uppfattning, som den måste förstås, innebärande att avdragsförbudet för ingående skatt vid uthyrning av stadigvarande bostad i 8 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, skall tillämpas även i de fall staten genom universitetet är förstahandshyresgäst och i andra hand svarar för uthyrningen av gästforskarbostäderna. Skatteverket har i kontakter med stiftelsen bl.a. hänvisat till möjligheten att söka förhandsbesked. - För att genomföra det aktuella byggprojektet måste stiftelsen vara säker på att man över tiden har en sådan beläggning i gästforskarbostäderna att projektet kan finansieras med influtna hyror. Stiftelsen har därför valt att hyra ut såväl befintliga som planerade gästforskarbostäder till universitetet varefter universitetet genom en vidareupplåtelse fördelar lägenheterna bland gästforskarna. - Den fråga som underställs Skatterättsnämnden för prövning är om ingående skatt, förutsatt att stiftelsen erhållit beslut om frivillig skattskyldighet för den aktuella uthyrningen, hänförlig till kostnader för stiftelsens uthyrning av gästforskarbostäderna till universitetet omfattas av avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML.

Skatterättsnämnden (2009-11-10, Svanberg, ordförande, Ohlson, Harmsen Hogendoorn, Odéen, Peterson, Rabe, Wingren) yttrade: Förhandsbesked - Under förutsättning att stiftelsen förklaras frivilligt skattskyldig för den ifrågavarande uthyrningen ska, vid bedömningen av avdragsrätten, ingående skatt som hänför sig till sådana kostnader som avses med ansökan, inte omfattas av avdragsförbudet för ingående skatt hänförlig till stadigvarande bostad i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML. - Motivering - - - Stiftelsen frågar om den ingående skatt som är hänförlig till kostnader för stiftelsens uthyrning av lägenheterna till universitetet omfattas av avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML, förutsatt att stiftelsen efter beslut av Skatteverket förklaras frivilligt skattskyldig till mervärdesskatt för den aktuella uthyrningen. - Skatteverket anser att avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML omfattar den ingående skatt som hänför sig till stiftelsens kostnader för uthyrning av gästforskarbostäder till staten även om frivillig skattskyldighet medgetts för uthyrningen. - Enligt 8 kap. 3 § första stycket ML får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till bl.a. förvärv i verksamheten. Enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 ML får, med ett nu inte aktuellt undantag, avdrag inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad. - Bestämmelser om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser finns i 9 kap. ML. Skatteverket kan efter ansökan besluta om frivillig skattskyldighet bl.a. för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 ML (9 kap. 1 § första stycket ML). En fastighetsägare som omfattas av frivillig skattskyldighet har rätt att göra avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 kap. ML (9 kap. 8 § första stycket ML). - Enligt 3 kap. 2 § första stycket ML undantas från skatteplikt bl.a. upplåtelse av hyresrätter, bostadsrätter och andra rättigheter till fastigheter. Undantaget enligt 2 § gäller enligt 3 § andra stycket inte när, såvitt nu är i fråga, en fastighetsägare för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt vissa i 10 kap. angivna bestämmelser helt eller delvis hyr ut fastigheten. Uthyrning till staten, en kommun eller ett kommunalförbund är dock skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Sistnämnda bestämmelse syftar till att säkerställa konkurrensneutralitet vid kommunernas eller statens val mellan verksamhet på egna respektive upplåtna fastigheter (prop. 1989/90:111 s. 184). Staten kompenseras i särskild ordning för den ingående skatt som kan belasta förhyrningen under förutsättning att skatten inte omfattas av någon avdragsbegränsning, exempelvis hänförlig till stadigvarande bostad, se förordningen (2002:831) om myndigheters rätt till kompensation för ingående mervärdesskatt. Motsvarande gäller även för kommuner som huvudregel, se lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting. - Den 1 januari 1995 slopades genom SFS 1994:1798 möjligheten till frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fastigheter till en kommun om fastigheten vidareuthyrts av kommunen för användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad. - Vad gäller skälen för lagändringen anfördes i förarbetena, prop. 1994/95:57 s. 151 f. och 1994/95:SkU7 s. 82, bl.a. följande. Uthyrning av en fastighet till en kommun kan ligga till grund för frivillig skattskyldighet även om fastigheten används i en icke mervärdesskattepliktig verksamhet. Regeln, som tillkommit av konkurrensneutralitetsskäl föreslås inte ändrad, däremot har regeln en vidare tillämpning än som är önskvärt dels genom att möjligheten till skattskyldighet kvarstår, även om kommunen i sin tur hyr ut fastigheten till en icke mervärdesskattepliktig verksamhet, dels genom att frivilligt inträde är möjligt också när byggnaden används som stadigvarande bostad. När det gäller fastigheter som en kommun vidareuthyr bör därför förutsättningarna för fastighetsägarens skattskyldighet vara desamma som vid annan vidareuthyrning. Det innebär att vidareuthyrningen ska ske för en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt för att fastighetsägaren ska kunna medges skattskyldighet för sin uthyrning. Vidare bör fastighetsägaren

inte kunna medges skattskyldighet för uthyrningen om denna avser stadigvarande bostad. - För att motverka konkurrensnedvridning infördes senare genom SFS 2007:1376 (jfr prop. 1994/95:57 s. 150 f.) en möjlighet för en fastighetsägare att ansöka om frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fastigheter till en kommun som i sin tur vidareuthyr fastigheten till staten eller en annan kommun för användning i skattefri verksamhet. - I fråga om rättspraxis är RÅ 2007 not. 139 av intresse i ärendet. Målet gällde ett försäkringsbolags rätt till återbetalning av ingående skatt hänförlig till skadereglering. Regeringsrätten fann att den i rättsfallet aktuella skaderegleringen, vilken innebar att försäkringsbolaget ersatte försäkringstagarens skada genom bl.a. förvärv av nya varor eller tjänster, omfattades av begreppet försäkringstjänster i 3 kap. 10 § ML. Rätt till återbetalning enligt bestämmelserna i 10 kap. 11 § första och andra styckena ML - i den lydelse bestämmelserna hade under den aktuella tidsperioden - av ingående skatt hänförlig till skaderegleringen förelåg därmed. Den fråga som skulle bedömas var emellertid om avdragsförbudet för stadigvarande bostad kunde bli tillämpligt i det aktuella fallet.1 denna del yttrade Regeringsrätten. "Bolaget använder inte de bostäder som är föremål för skadereglering i verksamheten eller för privat bruk. Den omständigheten att förvärven i skaderegleringsverksamheten skulle ha varit att hänföra till privat konsumtion av stadigvarande bostad om försäkringstagarna hade gjort dessa förvärv innebär inte att de för bolagets del i dess verksamhet skall anses hänförliga till stadigvarande bostad. Avdragsförbudet utgör därmed inget hinder mot återbetalning av denna del av mervärdesskatten." - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Med hänsyn till att staten utgör ett enda skattesubjekt enligt ML är tillhandahållanden av varor och tjänster inom staten inte att anse som omsättningar i ML:s mening. En förutsättning i ärendet är således att den av universitetet (staten) bildade stiftelsen genom sin koppling till universitet inte också ska anses utgöra staten. Med uttrycket staten förstås enligt ML statliga myndigheter med den innebörd som begreppet statlig myndighet har i grundlagarna och förvaltningslagen (1986:223), dvs. som statliga myndigheter anses alla organ som tillhör den offentligrättsliga statliga organisationen. Hit räknas inte de statliga affärsverken och inte heller organ som är organiserade i privaträttsliga former, t.ex. statliga aktiebolag, stiftelser eller liknande (jfr prop. 1989/90:111 s. 187). Av handlingarna i ärendet framgår inte annat än att stiftelsen är ett privaträttsligt organ. Stiftelsen tillhör därmed inte den offentligrättsliga statliga organisationen. - En förutsättning för ansökan är att stiftelsens uthyrning till universitetet är skattepliktig enligt 3 kap. 3 § andra stycket ML och att stiftelsen efter beslut av Skatteverket blir skattskyldig för uthyrningen enligt 9 kap. 1 § första stycket ML. En fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig för en fastighetsuthyrning har enligt 9 kap. 8 § första stycket ML rätt att göra avdrag för ingående skatt i den omfattning och med de begränsningar som anges i 8 kap. ML. En sådan begränsning är förbudet i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML om avdrag för ingående skatt som hänförs till stadigvarande bostad. - Enligt parternas samstämmiga uppfattning i ärendet är de aktuella bostäderna till sin karaktär stadigvarande bostäder. Bostäderna kommer även att användas på detta sätt av de gästforskare som ska bo i dem. Skatterättsnämnden finner inte skäl att göra någon annan bedömning än parterna i fråga om bostädernas karaktär. Den transaktion som ska bedömas i ärendet är emellertid inte universitetets uthyrning av stadigvarande bostäder till gästforskare utan stiftelsens upplåtelse av bostäderna till universitetet. - Som framgått av innehållet i de tidigare behandlade förarbetena infördes den genom SFS 1994:1798 aktuella ändringen av 3 kap. 3 § andra stycket ML mot bakgrund av att bestämmelsen hade fått en vidare tillämpning än vad som ansågs önskvärt. En fastighetsägare kunde nämligen medges frivillig skattskyldighet för uthyrning till en kommun även om kommunen vidareuthyrde fastigheten för användning i en verksamhet som inte medförde skattskyldighet. Ändringen innebar att skatteplikt inte längre skulle föreligga i sådana fall. Samtidigt infördes bestämmelsen som innebar att skatteplikt inte heller skulle föreligga när fastigheten användes som stadigvarande bostad. Sistnämnda bestämmelse kan enligt nämndens mening inte uppfattas på annat sätt än att den tillkommit för att förhindra att sådan uthyrning skulle medföra

frivillig skattskyldighet och därmed även bli föremål för avdragsrätt. Någon motsvarande inskränkning av bestämmelserna genomfördes emellertid inte vid uthyrning av bostäder till staten, bostäder vilka av staten kan vidareuthyras för att användas som stadigvarande bostad. - Innebörden av avdragsförbudet för ingående skatt hänförlig till stadigvarande bostad är att om en fastighetsägare hyr ut en fastighet för att användas som stadigvarande bostad av förhyraren, kan fastighetsägaren inte få avdrag för ingående skatt hänförlig till fastigheten. Avdragsförbudet har införts för att säkerställa att avdrag inte görs för sådan ingående skatt som avser kostnader som normalt är att anse som privata levnadskostnader (jfr prop. 1989/90:111 s. 127). Av det tidigare berörda rättsfallet RÅ 2007 not. 139 framgår att det för att avdragsförbudet ska aktualiseras krävs att aktuella bostäder ska användas i den skattskyldiges verksamhet eller för privat bruk. Så kan enligt nämndens mening inte anses vara fallet i en situation som den nu aktuella där stiftelsen i egenskap av fastighetsägare hyr ut fastigheterna till universitetet som i sin tur vidareuthyr fastigheterna att användas som bostäder. Universitetet använder således inte för egen del bostäderna som stadigvarande bostad i sin verksamhet eller privat utan snarare används bostäderna i den uthyrningsverksamhet som universitetet bedriver när det vidareuthyr bostäderna till gästforskare. -

Sammanfattningsvis är avdragsförbudet för stadigvarande bostad enligt nämndens bedömning inte tillämpligt på sådan ingående skatt som avses med ansökan.

Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, förklarade att stiftelsen inte hade rätt till avdrag för den ingående skatt som avsågs i stiftelsens ansökan. Skatteverket anförde bl.a. följande. Det är inte ifrågasatt i målet att de aktuella gästforskarbostäderna såväl med avseende på deras karaktär som på användningen är att anse som stadigvarande bostäder i den mening som avses i ML. Det förhållandet att frivillig skattskyldighet kan medges vid uthyrning till staten innebär inte att bestämmelserna i 8 kap. ML inte ska tillämpas. Därför måste en prövning göras om det särskilda avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML är tillämpligt. Avdragsförbudet är enligt dess ordalydelse tillämpligt på den ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad även om fastighetsägaren inte själv hyr ut bostaden direkt till de boende utan genom ett mellanled. Regeringsrättens avgörande i RÅ 2005 not. 78 innebär att rum och lägenheter enligt 3 kap. 3 § andra stycket ML är att betrakta som stadigvarande bostäder redan hos fastighetsägaren när rummen och lägenheterna upplåts av denne till en hyresgäst som vidareuthyr rummen och lägenheterna till de boende.

Stiftelsen ansåg att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet. Stiftelsen hänvisade till vad den anförde i Skatterättsnämnden och tillade bl.a. följande. Det framgår klart av rättsfallet RÅ 2005 not. 78 att kommunen i det fallet inte vidareuthyrde bostäderna utan använde dessa i sin egen verksamhet för att användas av hemlösa för boende. Utgången i rättsfallet är således inte tillämplig på det transaktionsled som ska bedömas i detta mål. Det är den som använder fastigheten för stadigvarande boende som avdragsförbudet avser, inte tidigare led i en transaktionskedja. Det är stiftelsens hyresgäst som upplåter lägenheter som stadigvarande bostad och det är därför endast hyresgästen som ska träffas av avdragsförbudet.

Regeringsrätten (2010-05-28, Almgren, Kindlund, Hamberg, Knutsson, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 ML får avdrag inte göras för sådan ingående mervärdesskatt som hänför sig till stadigvarande bostad.

Stiftelsen avser att uppföra två byggnader med 24 gästforskarbostäder. Byggnaderna ska hyras ut till universitetet som i sin tur ska hyra ut bostäderna till gästforskare vid universitetet. Frågan i målet är om de bostäder som stiftelsen avser att hyra ut till universitetet utgör stadigvarande bostäder i den

mening som avses i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML och om avdragsförbudet ska tillämpas.

Avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad har enligt förarbetena till lagstiftningen införts för att säkerställa att avdrag för ingående mervärdesskatt inte görs för kostnader som normalt är att anse som privata levnadskostnader (jfr prop. 1989/90:111 s. 127 och prop. 1993/94:99 s. 212). Regeringsrätten har funnit att avdragsförbudet måste uppfattas som en schablonregel som ska tillämpas oberoende av om huvudregeln i 8 kap. 3 § första stycket ML skulle medföra rätt till avdrag därför att skatten hänförs till förvärv i näringsverksamheten (RÅ 2003 ref. 100 I och II). När det gäller räckvidden för avdragsförbudet har Regeringsrätten funnit att både utformningen och den faktiska användningen av en byggnad eller byggnadsdel kan tillmätas betydelse (se exempelvis RÅ 2003 ref. 100 I och II samt RÅ 2005 ref. 34).

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Stiftelsen avser, till skillnad mot vad som var fallet i den situation som aktualiserades i det av Skatterättsnämnden nämnda notisfallet RÅ 2007 not. 139, att förvärva bostäder för användning i stiftelsens yrkesmässiga verksamhet. Förhållandena är därmed sådana att det schabloniserade avdragsförbudet för ingående mervärdesskatt hänförlig till stadigvarande bostad i princip är tillämpligt. Bostäderna skiljer sig när det gäller utformning inte från bostadslägenheter i det allmänna bostadsbeståndet. Stiftelsens hyresgäst, universitetet, ska inte vidareupplåta bostäderna under sådana förhållanden att verksamheten för universitetets del kommer att innebära rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande (jfr RÅ 2002 ref. 67). Inte bara utformningen utan också användningen av stiftelsens bostäder får därför anses vara sådan att de ska betraktas som stadigvarande bostäder i den mening som avses i ML. Det förhållandet att stiftelsens uthyrning sker till universitetet och inte direkt till de boende kan inte föranleda att avdragsförbudet inte ska tillämpas för stiftelsens del. Avsaknaden i 3 kap. 3 § andra stycket och 9 kap. ML av begränsningar i möjligheten till frivillig skattskyldighet vid uthyrning av fastigheter till staten innebär inte heller att avdragsförbudet inskränks.

Stiftelsen får således inte göra avdrag för den ingående skatt som hänförs till de förvärv som görs för uthyrningen av bostäderna.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att avdragsförbudet avseende ingående mervärdesskatt som hänförs till stadigvarande bostad ska tillämpas på de förvärv som avses i ansökan.

Föredraget 2010-05-05, föredragande Hanson, målnummer 7411-09

Sökord: Förhandsbesked, skatter, mervärdesskatt; Mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 1989/90:111 s. 127; prop. 1993/94:99 s. 212
