

HEMSTÄLLAN

Datum
2008-05-26Dnr
131 165532-08/113

Finansdepartementet

103 33 Stockholm


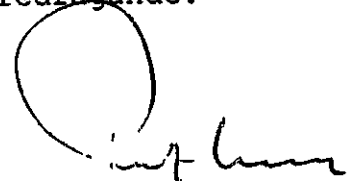
Fin.
Ink. 2008-07
Dnr Fi 2008/3669

Ändringar i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Skatteverket hemställer härmed om ändringar i fastighetstaxeringslagen (1979:1152) med avseende på definitionen av byggnadstypen specialbyggnad, vårdbyggnad, i 2 kap. 2 §. Begreppet "åldringsvård" bör utgå ur definitionen i syfte att exkludera byggnader som används för enbart äldreboende. För de fall byggnaderna inhyser äldre korttidspatienter (rehabilitering, avlastning för anhöriga etc.) innebär förslaget ingen förändring eftersom det i dessa fall inte är fråga boende utan om vård.

Motivet till förslaget är att den praxis som tidigare fastslagits av Regeringsrätten numera frångås av vissa kammarrätter. Detta leder till att samma typ av byggnader taxeras olika beroende på vilken i del av landet de är belägna.

Beslut i detta ärende har fattats av undertecknad överdirektör. Vid den slutliga handläggningen har även närvarit skattedirektörerna Andersson och Strömberg samt rättsliga experten Neikter, föredragande.


Katrin Westling Palm
Torbjörn Neikter

BILAGA

Datum
2008-05-26

Förslag till ändringar i fastighetstaxeringslagen
(1979:1152) med avseende på definitionen av byggnadsty-
pen specialbyggnad, vårdbyggnad i 2 kap. 2 §.

BILAGA

Datum
2008-05-26

Innehållsförteckning

- | | |
|----------|-----------------------------------|
| 1 | Sammanfattning |
| 2 | Författningsförslag |
| 3 | Bakgrund |
| 4 | Skatteverkets förslag |
| 5 | Särskilt om mervärdesskatt |

BILAGA

Datum

2008-05-26

1 Sammanfattning

Frågan om byggnader vilka inrymmer s.k. servicehus, eller äldreboende, ska indelas som specialbyggnad, vårdbyggnad, eller hyreshus har prövades av Regeringsrätten ett antal gånger, senast i RÅ 1995 ref. 25, då rätten funnit att servicehus ska indelas som hyreshus. Regeringsrättens ställningstagande innebar således att s.k. servicehus inte kan anses använt för sådan institutionell vård eller tillsyn som anges i 2 kap. 2 § FTL.

Trots att ett antal kammarrätter under 2005 och 2006 beslutat att frångå denna av Regeringsrätten fastslagna praxis, har Regeringsrätten vid ett antal tillfällen beslutat att inte meddela prövningstillstånd. Detta får därmed uppfattas som att tidigare meddelad praxis i denna fråga står fast.

Vissa kammarrätter har dock härefter fortsatt att meddela beslut innebärande att byggnader med s.k. äldreboende indelats som vårdbyggnad. Av detta följer att kammarrätternas praxis kraftigt går isär vilket innebär ett avsteg från det i regeringsformen 1 kap. 9 § grundlagsfästa kravet på likformighet.

Då det är angeläget att nå en likformig fastighetstaxering, utifrån det materiella resultat som Regeringsrättens domar uttrycker, föreslår Skatteverket i denna promemoria att begreppet "åldringsvård" stryks ur definitionen av specialbyggnaden vårdbyggnad i 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) (FTL). I förtydligande syfte föreslås vidare att det direkt av lagtexten framgår att byggnad som används för äldreboende alltid ska indelas i byggnadstypen hyreshus.

För de fall då byggnaderna inhyser äldre korttidspatienter som ett led i rehabilitering, avlastning för an-

BILAGA

Datum

2008-05-26

höriga etc, innebär förslaget ingen förändring eftersom det i dessa fall inte är fråga boende utan om vård.

2 Författningsförslag

Förlag till lag om ändring i fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

Härigenom förskrivs i fråga om fastighetstaxeringslagen (1979:1152)

att 2 kap. 2 § skall ha följande lydelse.

2 kap.**2 §****Nuvarande lydelse**

Byggnader skall indelas i de byggnadstyper som anges i det följande.

Vårdbyggnad

Byggnad som används för sjukvård, missbrukarvård, omsorger om barn och ungdom, kriminalvård, åldringsvård eller omsorger om psykiskt utvecklingsstörda. Annan byggnad än som nu har nämnts skall utgöra vårdbyggnad, om den används som hem åt personer som behöver institutionell vård eller tillsyn.

Föreslagen lydelse

Byggnader skall indelas i de byggnadstyper som anges i det följande.

Vårdbyggnad

Byggnad som används för sjukvård, missbrukarvård, omsorger om barn och ungdom, kriminalvård eller omsorger om psykiskt utvecklingsstörda. Annan byggnad än som nu har nämnts skall utgöra vårdbyggnad, om den används som hem åt personer som behöver institutionell vård eller tillsyn.

Till vårdbyggnad skall dock inte räknas byggnad som används för äldreboende.

BILAGA

Datum

2008-05-26

3 Bakgrund

Av 2 kap. 2 § FTL framgår bl.a. att med hyreshus avses byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre familjer eller till kontor, butik, hotell, restaurang och liknande. Enligt samma lagrum avses med specialbyggnaden vårdbyggnad byggnad som används för sjukvård, missbrukarvård, omsorger om barn och ungdom, kriminalvård, åldringsvård eller omsorger om psykiskt utvecklingsstörda. Annan byggnad än som nu har nämnts ska utgöra vårdbyggnad, om den används som hem åt personer som behöver institutionell vård eller tillsyn.

I fråga om byggnader för omsorger om barn och ungdom, åldringsvård och övrig socialvård framgår av förarbetena (prop. 1979/80:40 s 74) att det bedömts vara uppenbart att barnavård (uttrycket numera ersatt med omsorg om barn och ungdom) och åldringsvård m.m. är sådana samhällsnyttiga verksamheter vilka bör vara skattebefriade, oavsett vem som äger byggnaderna.

Frågan om byggnader vilka inrymmer s.k. servicehus, eller äldreboende, ska indelas som specialbyggnad, vårdbyggnad, eller hyreshus prövades av Regeringsrätten första gången i RÅ 85 1:91 I och II då den fann att servicehus ska indelas som hyreshus. Regeringsrätten har därefter i RÅ 1995 ref. 25 slagit fast att de författningsändringar som därefter genomförts på socialtjänstens område inte ger anledning att göra en annan principiell bedömning än vad som framgår av RÅ 1985 1:91 I och II. Regeringsrättens ställningstagande innebar således återigen att s.k. servicehus primärt är inrättade för boende och inte till övervägande del använda för sådan institutionell vård eller tillsyn som anges i 2 kap. 2 § FTL.

Såvitt avser specialbyggnad har som nämnts byggnadens användningssätt enligt 2 kap. 2 § FTL företräde framför byggnadens inrättande vid klassificeringen av byggnaden. Grunden för Regeringsrättens ställningstagande i nämnda domar är att de aktuella byggnaderna, enligt Regeringsrätten, primärt är avsedda för bostadsändamål. Även om en viss vård får anses förekomma inom byggnaden, anser Regeringsrätten att den huvudsakliga använd-

BILAGA

Datum

2008-05-26

ningen av byggnaden (jfr. den s.k. övervägandepincipen enligt 2 kap. 3 § FTL) utgörs av ett boende eftersom detta (liksom de boendes vistelse där) varit den primära avsikten med hur byggnaden är inrättad.

Regeringsrätten avslutar med att konstatera att även om servicehuset i viss utsträckning används som hem åt personer som behöver institutionell vård eller tillsyn, får utredningen i målet anses ge vid handen att byggnaden primärt är avsedd för bostadsändamål. Regeringsrättens uppfattning är därmed, såsom nämnts, att formen av boende i servicehus inbegriper och förutsätter vård och tillsyn. Även om en viss del av de personer som är bosatta i servicehuset kan vara mer vårdberoende än de övriga, får dock utformningen av och avsikten med dessa byggnader i första hand förutsätta ett användande för boende. Detta boende får dock, enligt Skatteverkets uppfattning, förutsätta att varje hyresgäst tecknar eget hyreskontrakt med fastighetsägaren, vilket också var fallet i 1985 års mål. Det förhållandet att en del av hyran kan vara avsedd att täcka annat än själva boendet saknar härvid betydelse. Vid vissa servicehus tecknas inte heller hyreskontrakt för samtliga "lägenheter", då man vill hålla en beredskap för eventuella korttidspatienter (rehabilitering, avlastning för anhöriga etc.). I dessa senare fall är det därmed inte fråga om boende utan om vård. Klassificeringen av byggnaden blir dock även här beroende av den s.k. övervägandepincipen, se ovan.

I detta sammanhang bör vidare uppmärksammas Regeringsrättens underrättelse av den 10 juni 2005 (mål nr 2991 resp 2992-04). Härigenom beslutade Regeringsrätten att inte meddela Uddevalla kommun prövningstillstånd i de mål Kammarrätten i Göteborg meddelat dom den 1 mars 2004 (mål nr 4728 resp. 4729-02). I dessa mål avslog kammarrätten Uddevalla kommuns överklagande av två länsrättsdomar vilka innebar att en byggnad, i vilka äldreomsorg bedrevs, skulle indelas som hyreshus.

Regeringsrätten har därefter den 6 september 2007, mål nr 6892-05, beslutat att inte meddela Skatteverket prövningstillstånd i det mål Kammarrätten i Stockholm meddelat dom den 29 september 2005 (mål nr 980-03). I

BILAGA

Datum

2008-05-26

detta mål biföll kammarrätten fastighetsägarens överklagande av en dom meddelad av Länsrätten i Södermanlands län. Denna dom innebar att en byggnad, i vilka äldreomsorg bedrevs, skulle indelas som hyreshus. Länsrätten grundade härvid sitt beslut på tidigare praxis från regeringsrätten (RÅ85 1:91, RÅ 1995 ref.25 samt RÅ 2003 not. 214). Samma dag har Regeringsrätten även beslutat att inte meddela prövningstillstånd för äldreboenden vilka vid allmän fastighetstaxering år 2000 indelats som hyreshus. Domarna har målnummer 4333-4337-06 avseende äldreboenden i Värnamo kommun, ägda av Finnvedsbostäder AB, och målnummer 4880-05, 4882-4884-05, 4886-05, 4888-4890-05 avseende äldreboenden belägna i och ägda av Mjölby kommun.

Då Regeringsrätten nu vid ett antal tillfällen beslutat att inte meddela prövningstillstånd i mål som avser frågan om äldreboende, servicehus, ska indelas i byggnadstypen hyreshus eller specialbyggnad/vårdbyggnad, får detta uppfattas som att tidigare meddelad praxis i denna fråga står fast.

4 Skatteverkets förslag

Efter Regeringsrättens beslut att inte meddela prövningstillstånd i de nyss nämnda målen har vissa kammarrätter, i strid med Regeringsrättens domar, fortsatt att meddela beslut innebärande att byggnader med s.k. äldreboende indelats som vårdbyggnad. Av detta följer att kammarrätternas praxis kraftigt divergerar. Det förhållandet innebär ett avsteg från det i regeringsformen 1 kap. 9 § grundlagsfästa kravet på likformighet. Bedömningen av huruvida en byggnad ska indelas som vårdbyggnad eller hyreshus ska inte bero på var i landet fastigheten är belägen utan den ska ske utifrån de rekvisit som uppställs i FTL och som utbildats av praxis. För att råda bot på denna nu rådande olikformighet och för att nå det materiella resultat som Regeringsrättens domar uttrycker, anser Skatteverket att mycket starka skäl talar för en ändring i FTL. I syfte att erhålla en klar och förutsägbar gräns mellan byggnadstyperna hyreshus och specialbyggnad/vårdbyggnad föreslår Skatteverket att begreppet "äldringsvård" stryks ur definitionen av specialbyggnaden vårdbyggnad i 2 kap. 2 § FTL. I förtydligande syfte bör härvid ett

BILAGA

Datum

2008-05-26

tillägg göras som anger att till vårdbyggnad skall dock inte räknas byggnad som används för äldreboende.

För de fall då byggnaderna till övervägande del inhyser äldre korttidspatienter (rehabilitering, avlastning för anhöriga etc, se ovan) innebär förslaget ingen förändring eftersom det i dessa fall inte är fråga boende utan om vård.

Ibland kan ett "servicehus" vara uppdelat på två byggnader varav den ena byggnaden enbart innehåller en s.k. dagcentral med reception, samlingssal, restaurang, cafeteria, bibliotek, hobbylokaler, motionshall samt lokaler för hår- och fotvård. I de fall en byggnad används delvis för specialändamål och delvis för ett annat ändamål är som nämnts övervägandeprincipen avgörande för valet av byggnadstyp. Om en dagcentralens ytor bedöms till övervägande del användna för vårdändamål, formen av boende i servicehus inbegriper och förutsätter vård och tillsyn, bör denna byggnad således kunna indelas som vårdbyggnad.

Det kan härvid tilläggas att den aktuella frågan har väsentlig ekonomisk betydelse såväl för fastighetsägaren som för staten, då den dels är avgörande för om skattefrihet för kommunal fastighetsavgift/fastighets-skatt ska medges eller inte, dels då ägare till specialbyggnad kan erhålla viss inkomst skattefritt enligt inkomstskattelagen (1999:1229) 7 kap. 21 §. Mot denna bakgrund har Skatteverket vid ett antal tillfällen uppvaktats av intresseorganisationer för att komma till ett avgörande.

5 Särskilt om mervärdesskatt

Möjlighet finns att bli frivilligt skattskyldig vid uthyrning av en vårdlokal till en kommun, jfr 3 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200) (ML). Den som till en kommun hyr ut något som utgör stadigvarande bostad enligt ML kan dock inte bli frivilligt skattskyldig till mervärdesskatt. Avgörande för vad som utgör stadigvarande bostad enligt ML är bl.a. byggnadens karaktär och standard.

BILAGA

Datum

2008-05-26

I RÅ 1993 ref. 30 fastställde Regeringsrätten ett förhandsbesked där en servicelägenheter och gruppboendestäder bedömts som stadigvarande bostad. De aktuella bostäderna uppläts med hyresrätt och nyttjades av de boende på samma sätt som lägenheter på den allmänna bostadsmarknaden och bedömdes därför som stadigvarande bostad. Som skäl till sitt beslut angav skatterättsnämnden bl.a. följande.

"Kommunen upplåter ifrågavarande lägenheter och bostäder i enlighet med sin skyldighet att bereda äldre och handikappade ett boende som i största möjliga utsträckning, med hänsyn till deras särskilda behov, skall motsvara ett normalt boende (jfr 20 och 21 §§ socialtjänstlagen). Bostäderna upplåtes med hyresrätt och nyttjas av de boende på samma sätt som lägenheter på den allmänna bostadsmarknaden. Den omständigheten att lägenheterna bl.a. är särskilt handikappanpassade och fördelas med särskilt beaktande av tillsyns- och vårdbehovet skiljer dem, såvitt gäller de boendes brukande, inte i något avgörande hänseende från bostäder i det allmänna bostadsbeståndet. Inte heller det förhållandet att, såvitt gäller gruppboendestäderna, denna del av anläggningen av tillsynsskäl hålles låst påverkar denna bedömning. - I den uppförda anläggningen kan kommunen bedriva omsorgsverksamheten på ett mer ändamålsenligt sätt än om de vårdbehövande bott för sig i andra bostäder i kommunen. Att denna omvårdnad i det enskilda fallet kan vara betydande och utgör sådan social omsorg som är undantagen från skatteplikt enligt ML medför enligt nämndens bedömning emellertid inte att lägenheterna och gruppboendestäderna skall anses utgöra särskilt inrättade vårdplatser i omsorgsverksamheten. De räknas inte som hem för vård eller boende enligt 22 § socialtjänstlagen (jfr 6 § tredje stycket socialtjänstförordningen 1981:750, och även Riksskatteverkets meddelanden RSV Im 1991:1 avsnitt 4.1.1). Med hänsyn till det anförda finner nämnden att såväl servicelägenheterna som gruppboendestäderna får anses som stadigvarande bostäder för vilka det ovan nämnda avdragsförbudet gäller."

Regeringsrätten har även bedömt en ombyggnad av ett ålderdomshem till lägenheter (RÅ 1997 not. 245). Ett antal lägenheter skulle användas för s.k. korttids- och växelboende. Skatterättsnämnden ansåg att samtliga lägenheter var stadigvarande bostad. Lägenheterna var likartade de som bedömts i RÅ 1993 ref. 30 och de bostäder som skulle användas för korttidsboende var inrättade på samma sätt som de som skulle användas för mer permanent boende. Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet.

BILAGA

Datum
2008-05-26

Bedömningarna av om något utgör stadigvarande bostad enligt ML sker utifrån nämnda praxis på området och i anslutning till äldreboende därmed främst utifrån byggnadens karaktär och standard. Någon koppling till bestämmelser i FTL görs inte. En ändring av reglerna i FTL torde inte påverka bedömningarna av vad som utgör stadigvarande bostad enligt ML.

Enligt lag om ersättning för viss mervärdesskatt till kommuner och landsting (2005:807) har kommunerna rätt till ersättning för ingående moms på sina anskaffningar om de saknar rätt till avdrag för den ingående momsen enligt ML. Rätt till ersättning föreligger inte för förvärv som avser stadigvarande bostad enligt ML. Rätt till ersättning föreligger dock för ingående skatt som avser sådana boendeformer som avses i 5 kap. 5 och 7 §§ Socialtjänstlagen, SOL, samt 8 kap. 8 och 9 §§ lag om stöd och service till vissa funktionshindrade. I 5 kap. 5 § SOL regleras boende till äldre. Där anges att kommuner ska inrätta särskilda boendeformer för service och omvårdnad för äldre människor som behöver särskilt stöd. När rätten till ersättning utvidgades till att avse även sådana boendeformer angavs att det inte skulle behöva göras någon prövning av vad som utgör stadigvarande bostad i sådana fall (prop. 1997/98:153 s. 10).

Avgörande för om rätt till ersättning för ingående skatt föreligger vid boende för äldre är således reglerna i SOL 5 kap. 5 §. Den föreslagna förändringen av reglerna i FTL torde därför inte påverka kommunernas rätt till ersättning.