

Ingvar Johansson  
Stockholms läns landsting  
Box 22550  
104 22 Stockholm

2003-12-11

## **KOMPLETTERING AV PROMEMORIA DEN 14 NOVEMBER 2003 OMAVBOLAGISERING AV HUDDINGE SJUKHUS**

### *Bakgrund*

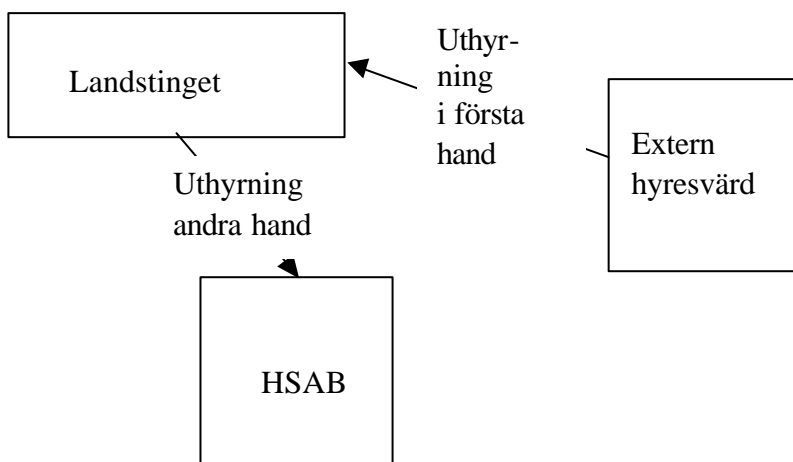
I Deloitte's promemoria om mervärdesskatteeffekter av avbolagiseringen av Huddinge sjukhus anges överst på sidan 14 att det kan finnas olika lösningar på frågan om upphörande av den frivilliga skattskyldigheten för uthyrning, när verksamheten övergick till att bedrivas av ett aktiebolag. Deloitte har ombetts att närmare kommentera de lämnade uppgifterna.

Frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal kan medges en fastighetsägare som hyr ut lokaler till en kommun. Inskränkningar finns dock när det gäller uthyrning till ett stadigvarande boende. Dessutom kan inte en fastighetsägare bli frivilligt skattskyldig vid uthyrning till en kommun (varmed förstås såväl primärkommun som landstingskommun) om kommunen vidareuthyr hyrd lokal för ett mervärdesskattefritt ändamål.

När det gäller verksamheten vid Huddinge sjukhus har Deloitte erfarit att Stockholms läns landsting (Landstinget) fortfarande har en del hyreskontrakt med externa fastighetsägare, som hyr ut lokaler där Huddinge sjukhus AB (HSAB) bedriver sin verksamhet. Fråga har då uppkommit om den externa fastighetsägaren måste upphöra med sin frivilliga skattskyldighet p.g.a. att HSAB bedriver en mervärdesskattefri verksamhet. I rubricerad promemoria har nämligen Deloitte utgått från att den frivilliga skattskyldigheten har upphört att gälla för de externa hyresvärdarna vid tidpunkten för bolagiseringen av sjukhusverksamheten i HSAB. Skälet till detta är att HSAB, i vart fall huvudsakligen, bedriver en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt till mervärdesskatt.

Vid antagandet om att de externa hyresvärdarna varit tvungna att upphöra med sin frivilliga skattskyldighet har skälet till detta varit den att Landstinget betingat sig en hyra från HSAB antingen direkt eller på annat sätt. Landstinget har således som förstahandshyresgäst erlagt hyra till externa hyresvärdar och sedan har Landstinget hyrt ut i andra hand till HSAB.

Strukturen har då följande utseende.



### *Rättsavgörande*

Kammarrätten i Sundsvall har i mål nr. 2817-1998 haft uppe frågan om uthyrning till en kommun som i sin tur lät en annan juridisk person utan vederlag disponera den förhyrda lokalen. Skattemyndigheten ansåg att kommunen vidareuthyrde lokalen, som rent faktiskt disponerades för teaterändamål<sup>1</sup>. I då gällande bestämmelser om undantag från skatteplikt för vissa omsättningar undantogs då som nu också uthyrning till en kommun om kommunen vidareuthyrde till någon som i den hyrda lokalen tillhandahöll från skatteplikt undantagna omsättningar. Eftersom skattemyndigheten ansåg att kommunen i fråga vidareuthyrde lokalen för användning för mervärdesskattefritt ändamål kunde fastighetsägaren alltså inte vara frivilligt skattskyldig för uthyrning av verksamhetslokal.

Kammarrätten kom emellertid fram till en helt annan slutsats. Domstolen analyserade begreppet ”hyra” vid teaterns vederlagsfria disposition. Om det var fråga om en uthyrning så skedde den till mervärdesskattefritt ändamål och fastighetsägaren kunde inte anses omsätta en skattepliktig uthyrningstjänst, som är en förutsättning för frivillig skattskyldighet. Var det däremot inte fråga om en hyra i ledet kommunen/teatern var fastighetsägarens uthyrning till kommunen fortfarande skattepliktig och frivillig skattskyldighet kunde medges.

Kammarrätten ansåg att begreppet ”hyra” i den mening som avses i lagen (1994:200) om mervärdesskatt, ML – i avsaknad av särreglering i ML – skall ha samma betydelse som begreppet har i jordabalken (JB). I 12 kap. 1 § JB anges att kapitlet avser avtal genom vilket hus, eller delar av hus, upplåts till nyttjande mot ersättning. Kammarrätten i Sundsvall menade då att en förutsättning för ett hyresförhållande är att avtalet också innefattar att nyttjanderättshavaren skall erlagga ersättning till upplåtaren. Om det är fråga om en vederlagsfri upplåtelse anser kammarrätten att det inte är fråga om en vidareuthyrning.

Slutsatsen är alltså att ett nyttjande inte är att se som en uthyrning om nyttjandet sker utan erläggande av hyra.

<sup>1</sup> Omsättning av sådana tjänster (teater) var undantagna från skatteplikt i de i målet aktuella redovisningsperioderna (perioder under 1996)

### *Rättsfallets betydelse för Landstinget och HSAB*

I de fall det fortfarande finns hyresavtal kopplade till verksamheten vid Huddinge sjukhus men där hyresavtalet ligger kvar mellan Landstinget och externa hyresvärdar uppkommer frågan hur man skall se på det förhållandet att det inte finns något hyresavtal mellan Landstinget och HSAB. I flertalet av dessa fall synes det också vara så att den externa hyresvärdens hyresfaktura har betalats av HSAB i stället för av Landstinget.

Initialt kan man fråga sig om den omständigheten att HSAB betalar Landstingets hyresfaktura medför att det skall anses vara fråga om en hyra mellan parterna.

Eftersom det i de flesta fall inte finns något hyresavtal mellan en fastighetsägare och HSAB skulle man kunna hävda att den omständigheten att HSAB betalar Landstingets hyra till en extern fastighetsägare i själva verket är ett utlägg, dvs. HSAB infriar Landstingets skuld till hyresvärden. Bokföring av betald hyra som en fordran på Landstinget skulle ytterligare kunna stärka uppfattningen att fråga är om ett utlägg. Alternativt är det ändå inte så fjärran att se på betalningen som en hyra erlagd till Landstinget men effektuerad genom att HSAB infriar Landstingets förpliktelse. Därvidlag skulle man kunna anse att det föreligger ett muntligt hyresavtal mellan Landstinget och HSAB, eventuellt i stället ett konk ludent avtal.

För att säkert kunna avgöra karaktären av HSAB:s betalning bör vårdavtalet studeras. Då vi inte har haft tillgång till det utgår vi från att vårdavtalet inte inrymmer uthyrning av lokaler från Landstinget till HSAB. Förutsatt detta, och att det är en beloppsöverensstämmelse mellan det som HSAB betalar till externa fastighetsägare och Landstingets skuld till dessa, finns det skäl att anse att HSAB nyttjar lokaler hyresfritt av Landstinget. I så fall är enligt Kammarrättens i Sundsvall dom Landstingets upplåtelse av nyttjanderätt till förhyrd(a) lokal(er) inte en sådan vidareuthyrning som avses 3 kap. 3 § ML. Till följd därav är extern fastighetsägares upplåtelse till Landstinget en skattepliktig omsättning även till den del HSAB nyttjar lokalerna. Därmed finns förutsättningar för att man skulle kunna hävda att externa fastighetsägare kan bibehålla sin frivilliga skattskyldighet. En diskussion bör därför tas med skattemyndigheten om frågan.

### *Alternativ*

Man kan också konstatera att HSAB har viss verksamhet, som medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Om det i en lokal bedrivs sådan verksamhet och dessutom sådan som är

mervärdesskattefri skulle man gentemot fiscus kunna hävda att bestämmelsen i 3 kap. 3 § ML om skatteplikt för uthyrning till kommun ändå är tillämplig. Det innebär att fastighetsägaren kan vara frivilligt skattskyldig.

Med vänlig hälsning

Hans Fink

cc Kjell Öhrström