

**DOM**

2004-02-26
Meddelad i
Göteborg

Avdelning 2
Mål nr 780--786-03
2518-03

KLAGANDE

Skatteverket
Skattekontoret i Falkenberg
311 34 Falkenberg

MOTPART

[Redacted]

[Redacted]

Ombud:

[Redacted]
[Redacted]
[Redacted]
[Redacted]

ÖVERKLAGADE AVGÖRANDEN

Länsrättens i Hallands län domar den 9 december 2002 i mål nr 1005--8-02, 1183--4-02 och 1475-02 resp. den 10 mars 2003 i mål nr 250-03 (bilaga A och B)

SAKEN

Mervärdesskatt; avdrag för ingående skatt avseende förvärv av fordonsdelar redovisningsperioderna november 1999-maj 2000, juli-augusti 2000, februari-mars 2001 och maj 2001

Skattetillägg

Ersättning för ombudskostnader i länsrätten

Skatteverket yrkar att kammarrätten upphäver länsrättens domar och fastställer skattemyndighetens beslut rörande mervärdesskatt och skattetillägg. Skatteverket yrkar också att [Redacted] (bolaget) inte skall beviljas ersättning för ombudskostnader i länsrätten. Verket åberopar det som tidigare anförts och tillägger följande. Länsrätten har ansett att bolagets del av tillverkningen av den rallycrossbil det är fråga om har inneburit en sådan betydande del av den färdiga rallycrossbilens mervärde att fråga inte varit om förvärv av ett fordon. Länsrätten anser därför att bolaget äger rätt att dra av den ingående mervärdesskatten avseende förvärvade fordonsdelar. De inköp som bolaget ursprungligen gjort avser en isärmonterad bil med kaross som sedan monterats samman igen, dels med de inköpta delarna, dels med tillkommande delar. Skatteverket anser att det är fråga om inköp av en personbil även om inköpet skett när bilen varit isärmonterad.

Bolaget anser att överklagandena skall avslås och anför bl.a. följande. Bolaget har förvärvat en nedmonterad rallycrossbil från [REDACTED] vilket framgår av fakturan och fakturaunderlaget. Av underlaget framgår tydligt att det är fråga om delar till en rallycrossbil och inte en komplett bil. [REDACTED] hade däremot själva börjat från noll och köpt in vissa delar från olika leverantörer och själva konstruerat andra delar innan de var klara med sin tävlingsbil. Det är således ingen omgjord personbil det är fråga om. Det är fel att tävlingsbilen monterades samman igen av bolaget. En rallycrossbil är inget som man "monterar samman" som om det vore en byggsats. Det är fråga om ett ytterst komplicerat konstruktionsarbete från den första delen. Bolaget använde de delar [REDACTED] konstruerat när man ansåg att delarna höll måttet, men merparten av delarna konstruerade bolaget själva eller köpte in från olika leverantörer. Det är således delar till en rallycrossbil som förvärvats och inte en bil. Att vissa av dessa delar tidigare suttit sammanfogade i en annan rallycrossbil kan rimligen inte ändra dessa förutsättningar då den rallycrossbilen i sin tur var helt egenkonstruerad från grunden. – Om kammarrätten inte skulle göra samma bedömning som länsrätten utan anse att inköp av delar skall jämföras med inköp av en färdigkonstruerad bil har kammarrätten att ta ställning till om inköpet avser en personbil eller inte i mervärdesskattelagens mening. I denna del hänvisar bolaget till vad som tidigare anförts och till Kammarrättens i Göteborg dom den 12 december 2001 i mål nr 4140-2001.

DOMSKÄL

Den som driver en verksamhet som medför skattskyldighet får enligt 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) göra avdrag för den ingående skatt som hänförs till förvärv i verksamheten. Avdragsförbud råder dock enligt 15 § samma kapitel – utom i särskilt angivna och här ej tillämpliga fall – för sådan ingående skatt som hänförs till förvärv av personbil. Med personbil avses i mervärdesskattehänseende primärt sådant fordon som enligt vägtrafiklagstiftningen definieras som personbil samt, enligt 1 kap. 13 § ML, även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kilogram och lastbilens förarhytt inte utgör en separat karosserienhet.

Av rättspraxis (RÅ78 1:63 och RÅ Aa-162/78) framgår att ett fordon's registrering som sådan inte är avgörande för den mervärdesskatterättsliga bedömningen av om avdragsrätt för ingående skatt föreligger eller ej. Avgörande är istället om fordonet vid tiden för förvärvet haft den utrustning och varit av sådant slag som förutsätts för denna klassificering. Enligt kammarrättens mening visar utredningen i målen inte annat än att bolaget från olika leverantörer förvärvat delar till ett fordon, vilka bolaget sedan använt för att bygga och färdigställa den aktuella rallycrossbilen. Med hänsyn till det sagda kan inte anses att dessa fordonsdelar vid tiden för förvärvet utgjorde en personbil i ML:s mening. Avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML är därmed inte tillämpligt. Det förhållandet att en bil därefter de facto byggts av delarna förändrar inte denna bedömning. Skatteverkets överklaganden skall därför avslås i huvudsaken.

Mot bakgrund av utgången i målen och vad som i övrigt förevarit saknas skäl att ändra länsrättens domar rörande ersättning för ombudskostnader. Således skall överklagandena avslås även i denna del.

DOMSLUT

Kammarrätten avslår överklagandena.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Formulär 3 (bilaga C)

referent

KLAGANDE

Ombud:

MOTPART

Skattemyndigheten i Växjö
Skattekontoret i Falkenberg
Ringvägen 2
311 34 FALKENBERG

ÖVERKLAGADE BESLUT

Skattemyndigheten i Malmöhus län
Beslut 2000-10-02
Skattemyndigheten i Växjö
Beslut 2001-06-19
Skattemyndigheten i Växjö
Beslut 2002-05-17

SAKEN

Mervärdesskatt - redovisningsperioder november 1999 - januari 2000, februari -
maj 2000, maj 2000, samt juli - augusti 2000

Skattetillägg

Ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

Skattemyndigheten beslöt den 2 oktober 2000 att för redovisningsperioderna no-
vember 1999 - januari 2000 sänka den ingående skatten med 72 500 kr.

Genom beslut den 19 juni 2001 beslöt skattemyndigheten att för redovisningsperioden februari 2000 sänka den ingående skatten med 19 130 kr, för perioden mars 2000 sänka den ingående skatten med 30 009 kr, för perioden april 2000 sänka den ingående skatten med 2 883 kr och för perioden maj sänka den ingående skatten med 26 708 kr.

Skattemyndigheten beslöt den 17 maj 2002 att höja [REDACTED] mervärdesskatt att betala med 6 000 kr för perioden maj 2000, med 16 683 kr för perioden juli 2000 och med 8 512 kr för perioden augusti avseende ej medgivna direktavdrag för kostnader för rallycrossbil samt att i perioden maj 2000 påföra skattetillägg med 20 procent av 6 000 kr.

Skattemyndigheten anförde.

Av inkomsten skattedeklaration för perioderna november 1999 - januari 2000 framgår att avdrag för ingående mervärdesskatt yrkats med 210.157 kr. I förfrågan har skattemyndigheten ombett [REDACTED] styrka den avdragna ingående mervärdesskatten. Det inkommer kopior på två fakturor med nr 342 och 370. Faktura nr 342 avser inköp av rallycrossbil Audi S2 Div. 1 inkl. reservdelar och övrig utrustning. Faktura nr 370 avser arbetsarvode RC-byggnation. Skattemyndigheten anser att avdrag för ovan nämnda inköp inte kan medges då faktura nr 342 anses utgöra sådan personbil för vilken avdragsförbud föreligger enligt 8 kap 15 § ML och då faktura nr 370 utgör byggnation av densamma kan avdrag heller inte medges avseende denna faktura.

Vid samtal med bolaget och bolagets revisor framgår det att de ovan nämnda fakturorna inte stämmer med de gjorda inköpen. Kontakt tas med säljaren [REDACTED] från vilken skattemyndigheten vill ha bekräftat vad som gäller avseende de nämnda fakturorna. Skattemyndigheten får in nya fakturor. Av dessa framgår nu att faktura nr 342 avser inköp av bildelar, två stycken Audi IMSA 5cyl motor, två stycken Garret Turbo, två stycken Xtrac växellåda med fördelningslåda, fyra stycken differential av lamelltyp bak & framvagn Audi VB compe-

tion, fyra Sachs stötdämpare + kaross, en stycken datainstrument och elmaterial, säkerhetstank med bränslepump och 20 stycken Cromidora LM8x16 hjul. Av samtal med [REDACTED] framgår att vissa delar skall användas för byggande av rallycrossbil och vissa delar skall säljas vidare i verksamheten. Av faktura nr 370 framgår nu att förutom arbetsarvode för byggnation av rallycrossbil, avser fakturan även skyddsbur, hjulupphängningar, kardantunnel samt fram- och bakvagnsupphängningar.

Då de nu gällande fakturorna avser inköp av, dels bildelar som skall säljas vidare, och dels av bildelar av vilka det skall byggas en rallycrossbil beslutar skattemyndigheten med stöd av 8 kap. 15 § ML att inte medge avdrag för de bildelar av vilka det skall byggas en rallycrossbil, vilken enligt skattemyndigheten anses som personbil. Av 8 kap. 15 § ML framgår att avdragsförbud gäller för förvärv av personbilar vilka förvärvas för andra ändamål än återförsäljning, uthyrning, persontransporter i yrkesmässig trafik, transporter av avlidna eller körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt. Enligt samtal är av ovan nämnda inköpta bildelar, Audi Imsa 5-cyl motor (två stycken), Garrett Turbo (två stycken) och xtrac växellåda med fördelningslåda (två stycken) inköpta för vidareförsäljning. Skattemyndigheten medger avdrag för ingående mervärdesskatt vad gäller inköp för vidareförsäljning och avdrag medges inte för resterande inköp enligt ovan.

För perioderna februari - maj 2000 har bolaget redovisat avdrag under perioderna med 19 130 kr, 30 009 kr, 2 883 kr respektive 26 708 kr avseende delar som använts för byggande av rallycrossbilen. Kostnader för byggande av tävlingsbil skall enligt myndighetens uppfattning jämföras med förvärv av tävlingsbil, varför avdrag inte medges.

Skattemyndighetens anförde beträffande perioderna maj, juli och augusti 2000 följande. Bolagets verksamhet består bl.a. av rallycrosskörning. Under det år som granskats, som är bolagets första tävlingsår, har bolaget införskaffat motor och bildelar och konstruerat en rallycrossbil. Rallycrossbilen blev färdigbyggd i maj år 2000 och har använts vid tävlingar sedan dess. Under tävlingssäsongen har det fö-

rekommit skador och slitage på bilen, vilket medfört nödvändiga reparationer. Skattemyndigheten anser att inköp av delar för att konstruera och vidareutveckla en bil här måste bedömas på samma sätt som kostnader för inköp av bilen. Det kan inte göra någon skillnad om bilen köps hel eller om den köps i delar som sedan monterar samman, frågan är om slutprodukten är en personbil eller inte. Eftersom den rallycrossbil det här är fråga om, enligt skattemyndighetens bedömning definitionsmässigt utgör en personbil, föreligger också avdragsförbud för den ingående skatt som belöper på förvärvet. På samma sätt gäller då avdragsförbud för den ingående skatt som avser kostnader för förbättring och vidareutveckling av bilen.

- Fakturan från [REDACTED], som avser svetsning och tillverkning av växellådhushus, uppgår till 30 000 kr inklusive moms. Bolaget har medgett att detta avser byggnation av rallycrossbil och inte reparation. Bolaget har i sin skattedeklaration dragit av ingående moms med 6 000 kr. Skattemyndighetens uppfattning är att bolaget inte är berättigat att göra avdrag för ingående moms på kostnaden som avser byggande av bilen. Belopp motsvarande momsen ska öka värdet på inventariet och ingå i underlaget för årliga värdeminskningsavdrag. Avdrag för ingående moms ska minskas med 6 000 kr för perioden maj 2000.

- Fakturan från [REDACTED] uppgår till 225 109 kr samt moms 56 277 kr, tillsammans 281 386 kr. Bolaget har efter förfrågan redogjort för vad fakturan avser. Bolaget har framfört att man har bytt ut fram- och bakvagnsupphängningen efter att de blivit sönderkörda. Fästen har slitits sönder och stag och länkar har krökts. Man har även varit tvungen att reparera broms- och bränslesystem. Bolaget har under revisionen medgivit att en viss förbättring bör föreligga men i invändningar gör bolaget gällande att de ifrågasatta kostnaderna i sin helhet avser reparationer och således utgör avdragsgilla driftskostnader. Enligt den aktuella fakturan är det fråga om konstruktioner av olika slag, inte enbart reparationer. Skattemyndigheten bedömer att syftet med utbyte av skadade och slitna delar måste, förutom själva reparationsmomentet, även avse insatser för att vidareutveckla bilen. Detta har bolaget medgivit under revisionen. Skattemyndighetens uppfattning är att bolaget inte är berättigad att göra avdrag för ingående moms på kostnaden som avser byggande och vidareutveckling av bilen. Skattemyndighetens bedömning är att 30 procent av fakturan är hänförlig till förbättring av bilen. Ej avdragsgill moms blir

därmed (30 % av 56 277=) 16 883 kr. Belopp motsvarande momsen ska öka värdet på inventariet och ingå i underlaget för årliga värdeminskningssavdrag. Avdraget för ingående moms ska minskas med 16 883 kr för perioden augusti 2000.

- Fakturan från [REDACTED] uppgår till 115 500 samt moms 28 875 kr, tillsammans 144 375 kr. Bolaget har efter förfrågan redogjort för vad fakturan avser. Ett tidigare insprutningssystem har bytts ut efter att kortslutning har skett på träning. Byte har skett till ett nytt, uppgraderat system. Samtidigt har nödvändiga byten även gjorts av andra delar. Bolaget gör gällande att de ifrågasatta kostnaderna i sin helhet avser reparationer och således utgör avdragsgilla driftskostnader. Skattemyndigheten bedömer att även här är syftet med utbyte av havererade och slitna delar, förutom själva reparationsmomentet, även insatser för att vidareutveckla bilen. Här har byte skett sedan ett insprutningssystem har havererat. Skattemyndighetens uppfattning är att bolaget inte är berättigad att göra avdrag för ingående moms på kostnaden som avser byggande och vidareutveckling av bilen. Skattemyndighetens bedömning är att 30 procent av fakturan är hänförlig till förbättring av bilen. Ej avdragsgill moms blir därmed (30 % av 28 375=) 8 512 kr. Belopp motsvarande momsen ska öka värdet på inventariet och ingå i underlaget för årliga värdeminskningssavdrag. Avdraget för ingående moms ska minskas med 8 512 kr för perioden juli 2000.

Skattetillägg

Felaktigheten angående fakturan från [REDACTED] har upptäckts i samband med skattemyndighetens utredning. Om felet inte hade uppmärksamats hade skatter och avgifter påförts med för lågt belopp. Därigenom föreligger sådan oriktig uppgift som enligt 15 kap. 1 § skattebetalningslagen (SBL) ska föranleda att skattetillägg påförs. Befrielse från skattetillägg kan under vissa förutsättningar ske. Grund för befrielse av tillägget har emellertid inte framkommit. Skattetillägg ska påföras för perioden maj 2000 med (20 % av 6 000=) 1 200 kr.

Skattemyndigheten har därutöver bl.a. anfört följande. Skattemyndigheten anser att den rallycrossbil [REDACTED] byggt är att betrakta som sådan personbil, för vilken avdragsrätten är begränsad enligt 8 kap. 15 § ML. Med per-

sonbil förstås, enligt 1 kap. 13 § ML, även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kg. I övrigt saknar ML en självständig definition på vad som är personbil. I förarbetena till ML (prop. 1993/93:99 sid. 132) hänvisas till fordonskungörelsens (1972:595) (FK) definitioner för personbil, lastbil och buss. Vad som enligt definitionen utgör en personbil enligt ML är en fråga vilken, såvitt är känt, inte klarlagts vare sig i lag, förarbeten eller rättspraxis.

Kammarrätten i Stockholm har i dom 1999-03-09 (mål nr 4620-1997) funnit att avdragsförbudet för personbil inte gäller tävlingsfordon, som uteslutande används inom inhägnat område, då FK (fordonskungörelsen) inte är tillämplig på sådant fordon. Målet gällde vägrad avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för en banracingbil av typ formelbil. Regeringsrätten har 2001-12-19 beslutat att inte medge prövningstillstånd i målet.

Kammarrätten i Sundsvall har i en tidigare meddelad dom 1998-11-16 (mål nr 4039-1996) avgjort ett mål angående en bil liknande den i förevarande fall, men mer en standardbil som utrustats för bantävling. Bilen ansågs av kammarrätten vara en personbil, varvid avdragsrätt vägrades. Det förhållandet att bilen inte fick brukas i trafik föranledde inte annan bedömning.

Kammarrätten i Göteborg har i en dom 2001-12-12 med mål nr 4140-2000 avgjort ett mål angående en STCC-bil. En STCC-bil är ett specialbygge som kan bättre jämföras med en sådan rallycrossbil som byggts av [REDACTED]. Kammarrätten ansåg inte att STCC-bilen var en personbil varför avdrag medgavs för moms. Riksskatteverket har begärt prövningstillstånd och har överklagat domen.

Skattemyndigheten anser att det föreligger betydande skillnader mellan en banracingbil av typ formelbil och en STCC-bil eller en rallycrossbil. En formelbil har exteriörmässigt karaktären av en typisk racerbil, dvs. en bil med en smal strömlinjeformad kaross med öppen sittbrunn där det finns plats för en person. Hjulen är breda, utan stänkskydd och ligger utanför själva bilkroppen. Någon likhet med en standardbil är varken reglerad eller eftersträvad. En rallycrossbil däremot är, för en icke

initierad iakttagare, exteriörmässigt svår att skilja från en vanlig standardbil. Visserligen är bl.a. hjulupphängning och drivlina omgjorda och anpassade för rallycross, men själva bilkroppen liknar utseendemässigt de standardbilar som förekommer i öppna marknaden. Bilar som tävlar inom rallycross indelas på olika sätt. För bilarna ställs bl.a. krav på s.k. homologering, vilket är ett officiellt godkännande av [REDACTED]. Ett krav är att ett minimiantal, 2 500 bilar av den speciella modellen i dess grundutförande, har rallycrossbil finns ett intyg om homologeringen. Bestämmelserna för rallycrossbilen gör att den utseendemässigt måste likna en standardbil.

Av förarbetena till ML (prop. 1993/94:99 s. 132) framgår att med personbil, lastbil och buss enligt ML avses detsamma som i FK. Förarbetsuttalandet tyder på att begreppet personbil enligt ML ska tolkas så att det är anknutet till definitionerna i FK och inte till frågan om FK med dess bestämmelser om fordons utrustning m.m. är tillämplig på visst fordon. Även om ett fordon således inte omfattas av FK:s krav på utrustning och besiktning m.m. bör det ändå anses vara en personbil om det är hänförligt till denna kategori av fordon enligt definitionen i FK. Den enligt 8 kap. 15 § ML begränsade avdragsrätten har motiverats av att användningen av personbilar och motorcyklar till betydande del avser privat konsumtion. Förbudet har kombinerats med bestämmelser om en generell avdragsrätt för ingående skatt som hänför sig till driftkostnader för fordonet. Trots det bakomliggande motivet till att dessa bestämmelser införts har de dock, tillsammans med bestämmelserna om avdragsrätt vid förhyrning, kommit att utformas som schablonregler som inte beaktar om fordonet i det enskilda fallet inte är föremål för privat konsumtion.

I RÅ 1994 not 304, som avsåg ett överklagat förhandsbesked, hade Regeringsrätten tenn att ta ställning till avdragsrätten för ett antal dieseldrivna personbilar som skulle anskaffas för testkörning i samband med utprovning av katalysatorer. Bilarna skulle inte komma att utnyttjas för annat ändamål. Regeringsrätten delade Skatterättsnämndens uppfattning att någon möjlighet att i strid med ordalydelsen (18 § första stycket 2, GML) få göra avdrag för ingående skatt inte förelåg. Det är oklart om Regeringsrätten hade kommit till en annan slutsats om målet istället hade avsett

personbilar som inte får köras på allmänna vägar eller som får köras på allmänna vägar endast efter dispens, dvs. om personbilarna inte hade kunnat användas för privatkörning. Skattemyndigheten gör den bedömningen att eftersom Regeringsrätten i målet åberopade lagens ordalydelse, torde avdragsförbudet få avgöras med utgångspunkt i om fordonet definitionsmässigt är en personbil. Den definition som lagstiftaren hänvisat till i förarbetena (prop. 1993/94:99 s. 132) är att med personbil avses detsamma som i fordonskungörelsen (1972:595), numera ersatt av lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner.

Enligt ovan nämnda lagrum definieras således olika fordonsslag, med angivande av kriterier för vart och ett av dem. Man kan av definitionerna utläsa vad som avgränsar exempelvis en personbil från en lastbil eller en buss. Definitionerna är baserade huvudsakligen på tekniska grunder. Skattemyndigheten anser att det, även i mervärdesskattesammanhang, bör vara dessa grunder som skall vara avgörande för hur en bil skall klassificeras. De olika användningssätt som bilen kan ha eller andra sidoordnade regler ifråga om en viss biltyp, bör således inte vara styrande på klassificeringen. Eftersom den rallycrossbil det här är fråga om, enligt skattemyndighetens bedömning definitionsmässigt utgör en personbil, föreligger också avdragsförbud för den ingående skatt som belöper på förvärvet. På samma sätt gäller då avdragsförbud för den ingående skatt som avser kostnader för förbättring och vidareutveckling av bilen.

Avseende ersättningsyrkandet anser skattemyndigheten med hänvisning till skattemyndigheten ställning i sakfrågan, att bolagets begäran skall avslås och anför bl.a. följande. Bolaget är skattskyldigt till mervärdesskatt. Den mervärdesskatt som faktureras blir därför ingen kostnad för bolaget. Den ersättning som skulle kunna betalas ut bör därför begränsas till belopp motsvarande timkostnadsnormen vid rätts hjälp exkl. mervärdesskatt, 929 kr.

██████████ överklagar skattemyndighetens beslut och yrkar att avdrag för ingående mervärdesskatt beviljas enligt inlämnade deklarationer. Bo-

laget anför följande. [REDACTED] yrkar vidare att påfört skatte-
tillägg undanröjs. Bolaget begär också ersättning för sina kostnader i målen med
43 200 kr (36 timmar à 1 200 kr) och med 5 600 kr (8 timmar à 700 kr) eller totalt
med 48 800 kr.

Beträffande fakturorna från [REDACTED] [REDACTED] samt [REDACTED]
[REDACTED] accepterar bolaget av förenklingsskäl skattemyndighetens bedömning avseende
dessa fakturor. Detta för att undvika ett överklagande rörande frågan om utgifterna
avser reparationer eller inte. Bolaget skall ändå beviljas avdragsrätt för den ingå-
ende momsen på de utgifter som har aktiverats då utgifterna, i enlighet med nedan-
stående grunder, inte avser en personbil.

Bolaget driver bl.a. annat rallycrossverksamhet. Som framgår av skattemyndighe-
tens omprövningsbeslut avser mervärdesskatten inköp av bildelar och då bland an-
nat två stycken motorer, turboaggregat, växellådor m.m. Frågan i ärendet är enligt
skattemyndigheten således om en rallycrossbil är att anse som en personbil enligt
ML. Bolagets fall kan dock inte jämföras med något av nämnda kammarrättsavgö-
randen, då det i förevarande fall enbart är delar till ett tävlingsfordon som har köpts
in och inte i något avseende en personbil. Dessa delar har efter inköpet byggts till en
rallycrossbil men aktuellt inköp avser således enbart vissa lösa delar. Det finns allt-
så ingen personbil i botten som byggs om med dessa delar utan hela tävlingsfordo-
net byggs av lösa delar. Skattemyndigheten gör således bedömningen att lagrummet
i ML inte bara omfattar inköp av personbilar utan även inköp av delar som konstru-
eras och monteras till ett tävlingsfordon. Var skattemyndigheten finner stöd för
denna tolkning av ML framgår inte.

Om länsrätten ändå gör bedömningen att inköp av delarna innefattas av aktuellt
lagrum vill bolaget göra gällande att den av bolaget byggda rallycrossbilen inte är
en sådan personbil som omfattas av 8 kap. 15 § ML. Begreppet personbil är inte
närmare definierat i ML. Av propositionen 1993/94:99 framgår att med personbil
avses detsamma som i FK. Av första paragrafen i FK framgår att FK inte omfattar
"motordrivet fordon eller släpfordon, som används uteslutande inom inhägnat järn-

vägs- eller fabriksområde eller inhägnat tävlingsområde eller annat dylikt inhägnat område". Aktuellt tävlingsfordon används enbart på en rallycrossbana vilket är ett inhägnat tävlingsområde och omfattas därför inte av FK.

Av nämnda kammarrättsavgörande från Kammarrätten i Stockholm avseende en Formel 1-bil, där kammarrätten gör samma bedömning som länsrätten, framgår att FK inte är tillämpligt på ett fordon som uteslutande används inom inhägnat område. Med hänsyn härtill och då Formel 1-bilarna inte får framföras på allmän väg eller registreras som personbilar gjorde rätten bedömningen att Formel 1-bilarna inte var att anse som personbilar i ML mening. Avdrag för ingående mervärdesskatt medgavs. Vad gäller avgörande från Kammarrätten i Sundsvall rörde inköpet en BMW M3 2.3 som var trimmad till tävlingsbil. Kammarrätten gjorde i detta fall bedömningen att denna bil omfattades av FK och avdrag för mervärdesskatt medgavs därför inte.

En avgörande skillnad mellan de båda biltyperna i rättsfallen är att en BMW M3 är en "normal" personbil i sitt grundutförande även om just denna modell var trimmad till en tävlingsbil. Karossen torde således ha varit original. I bolagets fall har karossen en viss utseendemässig likhet men är konstruerad av ett plastmaterial. Det framgår inte var skattemyndigheten finner stöd för att designen på karossen skall ha en avgörande betydelse vad gäller avdrag för ingående mervärdesskatt. En Formel 1-bil däremot är från första stund avsedd som en renodlad tävlingsbil. I aktuellt fall är det inte på något sätt fråga om en trimmad personbil utan ett renodlat tävlingsredskap i likhet med Formel 1-bilen. Som ovan anförts köptes dessutom bilen in i delar så det är inte en personbil i grunden. En avancerad rallycrossbil som denna består i princip enbart av ett chassi, en motor och växellåda, en förarplats som är omgärdad av en stålbur och utanpå detta en kaross i ett plastmaterial. Rallycrossbilen är att anse som ett lika renodlat tävlingsredskap som en Formel 1-bil. Bilen skulle inte godkännas vid en registreringsbesiktning hos bilprovningen och kan därför inte registreras i bilregistret och får heller inte framföras på allmän väg. Det enda som en rallycrossbil har gemensamt med en personbil är i princip att den har en motor, en

kaross och fyra hjul. Samtliga delar är dock av en sådan extrem natur att de inte går att jämföra med motsvarande delar i en personbil.

Kammarrätten i Göteborg har i en dom meddelad den 12 december 2001, mål nr 4140-2000, medgett avdrag för ingående mervärdesskatt avseende konstruktion av en STCC-bil. I domskälen redogör kammarrätten för förarbetena till lagen om mervärdesskatt. Kammarrätten hänvisar även till prop. 1993/94:99 avseende fordonskungörelsen. Man konstaterar att fordonskungörelsen inte ger någon klar vägledning om hur STCC-bilen skall klassificeras i mervärdesskattesammanhang. Enligt kammarrätten får man därför gå till syftet med avdragsförbudet i 8 kap 15 § mervärdesskattelagen för att finna lösningen på frågan. Kammarrätten anför att "förarbetena ger vid handen att det är den privata användningen som varit det avgörande argumentet för att man vid förvärv av vissa motorfordon skall mervärdesbeskattas och inte i sådana fall då fordonet är avsett att brukas på visst annat sätt i en näringsverksamhet just på grund av näringsverksamhetens speciella inriktning". Bilen är enligt kammarrätten att anse som en renodlad tävlingsbil som enbart skall köras på tävlingsbanor. Med hänvisning till syftet med avdragsförbudet samt till den aktuella bilens konstruktion och användning gör kammarrätten bedömningen att bilen inte kan anses utgöra en sådan personbil som omfattas avses i 8 kap. 15 § ML.

En rallycrossbil skall, liksom en STCC-bil, inte förväxlas med en rallybil som trimmats för att köras på vanliga vägar och skogsvägar. En rallycrossbil kan däremot helt jämföras med en STCC-bil. Det är inte frågan om en serietillverkad standardbil som byggts om och trimmats. Det är ett renodlat tävlingsredskap som från första skruv består av specialkonstruerade, som kammarrätten skriver, Formel 1-delar. Den får inte köras på allmän väg, kan inte registreras i bilregistret och kan enbart köras på en rallycrossbana. Det är enbart konstruktionen som skiljer en rallycrossbil och en STCC-bil. Anledningen till att konstruktionen skiljer är att STCC-bilen körs på en asfaltbana medan rallycrossbilen körs på en grusbana. Detta påverkar naturligtvis den tekniska konstruktionen, men båda är lika extrema konstruktioner som inte på något vis kan jämföras med en vanlig personbil. Med hänvisning till

ovan nämnda kammarrättsdom vill bolaget göra gällande att rallycrossbilen inte utgör en sådan personbil som avses i 8 kap. 15 § ML.

Definitionen av en personbil återfinns numera i lagen (2001:59) om vägtrafikdefinitioner som har ersatt tidigare kungörelser. Definitionerna är inte avsedda att ha förändrats. Enligt denna lag definieras en bil som "ett motorfordon som är försett med tre eller flera hjul eller medar eller med band och som inte är att anse som en motorcykel eller moped. Bilar delas in i personbilar, lastbilar och bussar." Personbil definieras som "en bil som är inrättad huvudsakligen för befordran av personer, dock högst föraren och åtta passagerare". Buss definieras som "en bil som är inrättad för transport av fler än åtta personer utöver föraren". En lastbil definieras som "en bil som inte är att anse som en personbil eller en buss". Av definitionerna ovan framgår att det är en bil då den har tre eller flera hjul. Det framgår även att det inte är en buss då den inte kan transportera fler än åtta personer. En personbil skall vara inrättad huvudsakligen för befordran av personer. En formelbil framförs visserligen av en person men i begreppet befordran av personer torde ligga ett mått av förflyttning dvs. en transport från A till B. Transportmomentet för en formelbil får anses vara obefintligt då syftet är tävling på en rundbana och inte befordran av personer. En formelbil är snarare huvudsakligen inrättad för tävling och inte personbefordran. Om en formelbil inte är att anse som en personbil kvarstår att den enligt ordalydelsen i lagen om vägtrafikdefinitioner är att anse som en lastbil. Samma resonemang kan föras angående en rallycrossbil. Den är inte huvudsakligen inrättad för befordran av personer utan för tävling. I likhet med en formelbil åker naturligtvis föraren med bilen men i övrigt kan ingen annan medfölja som passagerare då bilen på intet sätt är byggd för passagerare. Enligt uppgift från vägverket är lagen om vägtrafikdefinitioner inte skriven för denna typ av bilar då det aldrig är aktuellt att framföra dem på allmän väg. Därför faller denna typ av bilar inte in i lagens definitioner.

Enligt skattemyndighetens synsätt torde samtliga fyrhjuliga personbilsliknande fordon omfattas av avdragsförbudet. Undantaget är då en formelbil som enligt skattemyndigheten inte är personbilsliknande. Var det framgår att designen skall avgöra om avdragsförbudet skall gälla eller inte framgår inte av skattemyndighetens beslut.

Vad som torde vara av större vikt än att avgöra om en rallycrossbil är en personbil eller inte är frågan om avdragsbegränsningens syfte när reglerna infördes. Reglerna infördes med motiveringen att personbilar till betydande del avser privat konsumtion. Det är enligt förarbetena den privata användningen som varit mervärdesskatt. Bolaget vill i detta sammanhang anföra Kammarrättens i Göteborg dom meddelad den 2 oktober 2001, mål nr 389-2000. I målet, som gällde avdragsförbudet för stadigvarande bostad var frågan följande. Ett aktiebolag hade uppfört ett småhus där ägarna skulle ha sin bostad i viss del och bolaget bedriva sin näringsverksamhet i resterande del. Skattemyndigheten gjorde gällande att ingen del av mervärdesskatten var avdragsgill då kostnaderna avsåg stadigvarande bostad. Aktiebolaget gjorde å sin sida gällande att mervärdesskatten avseende den delen som skulle användas i näringsverksamheten var avdragsgill då denna del inte kunde anses vara för privat konsumtion. Kammarrätten skriver att "det svenska avdragsförbudet för stadigvarande bostad måste, för att överensstämmelse med ovan nämnda praxis från EG-domstolen, tolkas som ett förbud endast mot avdrag för privat konsumtion". Kammarrätten medgav avdrag för mervärdesskatt avseende den del som skulle användas i näringsverksamheten då denna del inte kunde anses utgöra privat konsumtion. I förevarande fall används inte rallycrossbilen alls för privat bruk utan i sin helhet i den bedrivna näringsverksamheten. Den får inte, i likhet med en STCC-bil, köras på allmän väg och inte heller inregistreras i bilregistret. Det är en renodlad tävlingsbil som enbart skall köras på inhägnade tävlingsbanor. Rallycrossbilen är ej att anse som en personbil och då den inte till någon del använts för privat bruk är inte avdragsbegränsningen avseende mervärdesskatt tillämplig.

Det resonemang som skattemyndigheten för när man menar att en rallycrossbil per definition är en personbil kan även tillämpas på en formelbil. Trots detta har avdrag för mervärdesskatt beviljats i det av bolaget tidigare anförda rättsfallet. Skillnaden i bedömning mellan skattemyndigheten och domstolen beror, som bolaget tolkat skattemyndigheten, på de utseendemässiga likheterna mellan en rallycrossbil och en skattemyndigheten, på de utseendemässiga likheterna mellan en rallycrossbil och en personbil. Dessa likheter finns enligt skattemyndigheten inte mellan en formelbil och en personbil. Den slutsats bolaget dragit av rättsfallet avseende formelbilen och

även rättsfallet från Kammarrätten i Göteborg avseende STCC-bilen, är att det avgörande för utgången i målen varit att bilarna ansetts vara renodlade tävlingsbilar och att de enbart får köras på tävlingsbanor. Domstolarna för inga resonemang utifrån bilarnas utseende. Bolaget vidhåller sitt yrkande om avdragsrätt för ingående moms på rallycrossbilen.

DOMSKÄL

Av handlingarna framgår att [REDACTED] yrkat avdrag för ingående mervärdeskatt avseende inköp av delar omfattande bl.a. differential, stötdämpare, kaross, datainstrument och elmaterial, säkerhetstank med bränslepump, hjul, skyddsbur, hjulupphängningar, kardantunnel samt fram- och bakvagnupphängningar. Den fortsatta konstruktionen, monteringen, utprovningen etc. har skett hos bolaget. Bolaget har således färdigställt rallycrossbilen. Den färdigbyggda bilen har beskrivits som en renodlad tävlingsbil. Bilen består i princip enbart av ett chassi, en motor och växellåda, en förarplats som är omgärdad av en stålbur och utanpå detta en kaross i ett plastmaterial. Bilen kan inte godkännas vid en registreringsbesiktning hos Svensk Bilprovning AB och får inte framföras på allmän väg. Bilen används uteslutande inom inhägnat tävlingsområde. Tävlingsbilen vidareutvecklas fortlopande av bolaget.

Länsrätten gör följande bedömning.

Enligt 8 kap. 3 § första stycket ML får den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående mervärdeskatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.

I 8 kap. 15 § ML utgör en undantagsregel och av bestämmelsen framgår att när personbilar eller motorcyklar förvärvas eller förhyrs för andra ändamål än återförsäljning, uthyrning, persontransporter i yrkesmässig trafik enligt yrkestrafiklagen (1998:490), transporter av avlidna eller körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt får avdrag inte göras för ingående skatt som hänför sig till förvärv av fordonet.

Mervärdeskatt tas vid mervärdeskattepliktiga omsättningar. Varje led svarar för mervärdeskatten på den värdetillväxt - mervärdet - som tillförs i det egna ledet. Mervärdet i det egna ledet kan, så som i detta fall vid tillverkning av ett fordon, kan vara alltifrån relativt stort till relativt litet. Vid tillverkning kan det vara fråga om egentillverkning av samtliga ingående detaljer eller inköp av ett fåtal kompletta delar som sätts samman.

Länsrätten anser att med förvärv av personbil bör i enlighet med ordalydelsen i 8 kap. 15 § ML avses ett fordon som vid förvärvet väsentligen är färdigställt att tas i bruk för sitt ändamål. För det fall köparen förvärvar fordonsdelar och själv tillhandahåller ett betydande monteringsarbete, eventuellt kompletterat med visst eget konstruktions- och utvecklingsarbete, föreligger inte ett förvärv av ett fordon som omfattas av undantagsbestämmelsen i 8 kap. 15 § ML. Förvärvet av fordonsdelarna bör då bedömas enligt de allmänna reglerna i ML.

[REDACTED] har från skilda leverantörer förvärvat fordonsdelar. Bolaget har sedan i sin verksamhet byggt bilen och färdigställt den för sitt ändamål. Bolagets del av tillverkningen av rallycrossbilen har enligt länsrättens mening inneburit en sådan betydande del av den färdiga rallycrossbilens mervärde att fråga inte varit om förvärv av ett fordon. Den ingående skatten avseende förvärvet av aktuella fordonsdelar omfattas således inte av avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML. Bolaget äger således rätt att dra av den ingående skatten. Skattemyndighetens överklagade beskattningsbeslut skall därför upphävas och påfört skattetillägg undanröjas.

Bolaget har vunnit bifall till sina yrkanden i målen. Länsrätten anser att förutsättningar finns för att enligt lagen om rätt till ersättning för kostnader i mål och ärenden om skatt m.m., bevilja bolaget ersättning för sina kostnader i målen med 48 800 kr, fördelat lika mellan respektive mål.

DOMSLUT

Länsrätten bifaller överklagandet och upphäver skattemyndighetens beslut.

Länsrätten undanröjer påfört skattetillägg.

Länsrätten tillerkänner i enlighet med det ovan anförda [REDACTED]
[REDACTED] ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt
m.m. med för målen tillsammans 48 800 kr.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga (Dv 3104)

[REDACTED]

I avgörandet har förutom assessorn [REDACTED] deltagit nämndemännen [REDACTED]
[REDACTED], [REDACTED] och [REDACTED].

[REDACTED]

LÄNSRÄTTEN I
HALLANDS LÄN
Rote 3

DOM
2003-03-10
Meddelad i
Halmstad

Mål nr 250-03

KLAGANDE

MOTPART

Skattemyndigheten i Växjö
Skattekontoret i Falkenberg
Ringvägen 2
311 34 FALKENBERG

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skattemyndigheten i Växjö
Beslut 2002-08-28 (MV 22) och 2002-09-12 (MV23)
Diarienummer 607-26696-02

SAKEN

Mervärdesskatt avseende redovisningsperioderna februari, mars och maj 2001
Ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

I beslut den 28 augusti 2002, MV 22, (med rättelse den 12 september 2002, MV 23) vägrade skattemyndigheten bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt avseende inköp av delar till en rallycrossbil för redovisningsperioderna februari, mars och maj 2001.

Bolaget överklagar skattemyndighetens beslut och yrkar att avdrag för ingående mervärdesskatt skall medges enligt inlämnade deklarationer. Bolaget yrkar även ersättning för kostnader för biträde. Bolaget åberopar samma omständigheter som bolaget åberopat i mål nr 1005-02, 1006-02, 1007-02, 1008-02, 1183-02, 1184-02 och 1475-02.

I omprövningsbeslut den 10 februari 2003 vidhåller skattemyndigheten sin inställning och anför följande. Sakfrågan i detta överklagande är identisk med den i de ärenden som länsrätten redan avgjort genom dom den 9 december 2002 i mål nr 1005--8-02, 1183--4-02 och 1475-02. Av misstag har skattemyndigheten inte över-

sänt detta överklagande tillsammans med de övriga. I samband med skattemyndighetens överklagande till kammarrätten av de redan avgjorda ärendena har misstaget upptäckts. Frågan om ersättning för ombudskostnader som länsrätten redan har avgjort i nämnda domar omfattar även detta ärende. Skattemyndigheten hänvisar till sin argumentering i de ovan nämnda, av länsrätten redan avgjorda, målen.

DOMSKÄL

Länsrätten har i dom den 9 december 2002 i mål nr 1005--1008-02 och 1183--1184-02 samt 1475-02 bifallit bolagets överklagande och medgett bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt avseende inköp av delar till ifrågavarande rallycrossbil. Omständigheterna i detta mål är inte annorlunda. Länsrätten finner därför inte skäl att nu göra annan bedömning.

Den ersättning för kostnader som bolaget yrkat och medgivits i ovan nämnda mål omfattar även detta mål.

DOMSLUT

Länsrätten bifaller överklagandet och upphäver skattemyndighetens beslut.

Länsrätten bestämmer att den ersättning för kostnader som bolaget beviljats i mål nr 1005--1008-02 och 1183--1184-02 samt 1475-02 även skall omfatta detta mål.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga (Dv 3104).

LB

I avgörandet har förutom assessorn [REDACTED] deltagit nämndemännen [REDACTED]

[REDACTED] och [REDACTED].

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]