



## **KLAGANDE**

X mbH

## **MOTPART**

Skatteverket

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Länsrättens i Stockholms län dom den 26 augusti 2009  
i mål nr 16051-08, se bilaga A

## **SAKEN**

Mervärdesskatt redovisningsperioden november 2006  
Ersättning för kostnader

---

## **KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

1. Kammarrätten avslår överklagandet.
  2. Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.
-

**YRKANDEN M.M.**

X mbH (bolaget) fullföljer sin talan. bolaget yrkar vidare ersättning för sina kostnader i länsrätten och i kammarrätten. bolaget tillägger bl.a. följande till stöd för sin talan. Vid en inledande mervärdesskattefri användning av det färdigställda byggnadsobjektet har man istället för retroaktivt avdrag numera avdrag genom jämkning i de fall man har erhållit beslut om frivillig skatt-skyldighet. Har den inledande användningen efter färdigställandet skett i en verksamhet som innebär obligatorisk skattskyldighet har man i detta skede enbart avdragsrätt genom jämkning då syftet med byggnationen fram till denna tidpunkt varit sådan uthyrning som kräver beslut om frivillig skattskyldighet för att vara skattepliktig. Därmed måste det anses visat att begreppet ”ta i bruk” åtminstone inte kan anses ha en för den skattskyldige vidare tolkning än begreppet "användning" i jämkningssammanhang. Avdragsrättens förändring är beroende av om den aktuella investeringsvaran använts i en verksamhet som avser omsättning som medför skattskyldighet till mervärdesskatt eller ej. Med omsättning av tjänster avses att tjänsterna tillhandahålls mot ersättning, dvs. det krävs en prestation och en motprestation för att det överhuvudtaget ska vara fråga om en omsättning. Vid ersättningar av exempelvis skadeståndsliknande karaktär finns ingen motprestation vilket innebär att en sådan ersättning inte utgör en omsättning. En sådan ersättning påverkar därmed inte heller avdragsrätten för ingående mervärdesskatt.

I nu aktuellt fall har det redan innan ombyggnationen var färdigställd stått klart för inblandade parter att den ursprungligen tilltänkta hyresgästen inte avsåg att överhuvudtaget tillträda lokalen. Det har således stått klart mellan parterna att, sedan det bestämdes att den aktuella hyresgästen inte skulle tillträda lokalen, att uthyrning av den aktuella lokalen kunnat ske med omedelbart tillträde från det att lokalen stod klar för inflyttning till valfri hyresgäst. Det har alltså avseende den aktuella lokalen aldrig förekommit

någon omsättning vare sig skattepliktig eller skattefri mellan fastighetsägaren och den ursprungligen tilltänkta hyresgästen. EU-domstolens dom meddelad den 30 mars 2006 (C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki) åberopas till stöd för att en begränsning i avdragsrätten inte kan göras.

**Skatteverket** bestrider bifall till överklagandet och tillägger i huvudsak följande. Genom att lokalerna varit uthyrda under tiden den 1 april 2003 till den 15 november 2006 utan att någon skattepliktig verksamhet bedrivits i lokalerna, får lokalerna anses använda i verksamhet som är undantagen från beskattning. Att fastighetsägaren varit förhindrad att registrera sig som frivilligt skattskyldig just på grund av att någon skattepliktig verksamhet inte bedrivits i lokalerna medför inte att retroaktiv avdragsrätt föreligger. Det bestrids att den omständigheten att hyresgästen, efter att ha blivit bunden av hyresavtalet, meddelar att den inte avser att tillträda lokalen skulle innebära att en omsättning av hyrestjänst inte är för handen. Hyresgästen har blivit bunden av hyresavtalet och har således haft möjlighet att disponera lokalen. Att hyresgästen efter avtalets tecknande ändrar sig medför inte per automatik att fråga inte är om en omsättning utan istället en ersättning av skadeståndsliknande karaktär. Det torde krävas att avtalet hävs för att fråga om skadestånd ska bli aktuellt. Grund för hävning av avtalet har uppenbarligen inte förelegat och hyresförhållandet har inte upphört förrän den nya hyresgästen tog över avtalet. I en uthyrningssituation är det rimligt att tillskriva dispositionsrätten en viss betydelse tillsammans med övriga för uthyrning karakteristiska omständigheter, såsom att avtal finns och att hyra erlagts. Det kan även vara rimligt att vid bedömningen ta viss hänsyn till om den aktuella lokalen tillträtts eller inte. Då hyresavtal finns, hyra erlagts och hyresgästen erhållit dispositionsrätt med rätt att utesluta andra från lokalen talar övervägande skäl för att lokalen får anses ha tagits i bruk både i mervärdesskattelagens och i allmänt språkbruks mening.

**SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

*Ingående mervärdesskatt*

Fråga i målet är om bolaget ska medges s.k. retroaktivt avdrag för ingående mervärdesskatt enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, för kostnader hänförlig till tidigare ägares ombyggnation av lokal i fastighet.

Av 9 kap. 8 § tredje stycket ML framgår att avdrag för ingående mervärdesskatt medges endast under förutsättning, såvitt nu är av betydelse, att varken den tidigare eller den nye ägaren tagit den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden i bruk efter åtgärderna.

Kravet på att fastigheten inte får ha tagits i bruk infördes den 1 januari 2001 (SFS 2000:500). Av förarbetena till bestämmelsen nämns som exempel på när fastigheten kan anses ha tagits i bruk att fastighetsägaren börjar hyra ut någon del av fastigheten till hyresgäster utan skattskyldighet. I dessa fall gäller jämningsreglerna i 8 a kap. ML. Den retroaktiva avdragsrätten har karaktär av ett komplement till jämningsreglerna (prop. 1999/2000:82 s. 144).

Kammarrätten konstaterar att det av utredningen i målet framgår att ett hyresavtal har ingåtts mellan hyresgäst och tidigare fastighetsägare och att hyra har erlagts löpande enligt avtal. Hyresgästen har inte sagt upp avtalet, men har avstått från att flytta in i hyrda lokaler. Enligt kammarrättens mening har de vederlag som hyresgästen erlagt i enlighet med hyresavtalet ett direkt och omedelbart samband med den hyrestjänst som följer av avtalet. Härmed kan ingen annan slutsats dras än att omsättning av mervärdesskattefri hyrestjänst ägt rum. Det förhållandet att hyresgästen avstått från att nyttja lokalen föranleder ingen annan bedömning. Tidigare fastighetsägare har därmed tagit fastigheten i bruk genom att använda den i uthyrningsverksamhet. Kammarrätten finner därför att det saknas

förutsättningar för att medge bolaget retroaktivt avdrag för ingående mervärdesskatt. Överklagandet ska därför avslås i denna del.

*Ersättning för kostnader*

Kammarrätten finner inte anledning att göra annan bedömning än länsrätten vad gäller frågan om bolaget ska beviljas ersättning för sina kostnader i länsrätten. bolaget har inte vunnit bifall till sitt överklagande i kammarrätten varför det saknas förutsättningar att på denna grund bevilja bolaget ersättning. Inte heller på annan grund föreligger förutsättningar att bevilja bolaget ersättning för kostnader i kammarrätten. Överklagandet vad avser kostnader i länsrätten liksom yrkandet om ersättning i kammar-rätten ska därför avslås.

---

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Robert Schött  
kammarrättsråd  
ordförande

Elisabet Reimers  
kammarrättsråd

Margareta Krüll  
kammarrättsråd  
referent

Annica Gulliksson  
föredragande

**LÄNSRÄTTEN I  
STOCKHOLMS LÄN**

**DOM**  
2009-08-26  
Meddelad i  
Stockholm

Mål nr  
16051-08  
Rotel 336

**KLAGANDE**  
X mbH

*Adress:*  
Magnus Lidman  
Linklaters Advokatbyrå  
Box 7833  
103 98 Stockholm

**MOTPART**  
Skatteverket  
205 31 Malmö

**ÖVERKLAGAT BESLUT**  
Skatteverkets beslut den 12 september 2007, bilaga 1

**SAKEN**  
Retroaktivt avdrag för ingående mervärdesskatt vid uthyrning av verksamhetslokal redovisningsperioden november 2006  
Ersättning för kostnader

Skatteverkets diariernr 112-748110-07/528 och 112-748127-07/5911

---

**DOMSLUT**

Länsrätten avslår överklagandet.

Länsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

Dok.Id 448868

---

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
115 76 Stockholm	Tegeluddsvägen 1	08-561 680 00 E-post: lansrattenistockholm@dom.se	08-561 680 01	måndag – fredag 09:00-15:00

### DET ÖVERKLAGADE BESLUTET

Skatteverket beslutade den 12 september 2007 att, såvitt nu är i fråga, för redovisningsperioden november 2006 inte medge X mbH (nedan bolaget) avdrag för ingående mervärdesskatt för lokaluthyrning om 18 052 647 kr. Skälen för beslutet framgår av bilaga 1.

### YRKANDEN M.M.

**Bolaget** yrkar att avdrag ska medges i enlighet med lämnad skattedeklaration. Bolaget yrkar vidare ersättning för kostnader i målet med 209 929 kr exklusive mervärdesskatt. Till stöd för sin talan anför bolaget sammanfattningsvis följande. Bolaget förvärvade fastigheten i oktober 2003 och tillträdde fastigheten i december samma år. Den tidigare ägaren hade tecknat ett hyresavtal enligt vilket hyresgästen skulle flytta in i april 2003 och hade dessförinnan påbörjat nu aktuella ombyggnadsåtgärder. Hyresgästen tillträdde dock inte lokalen. Att hyresgästen inte avsåg tillträda lokalen stod klart redan innan byggnationerna var avslutade varför dessa inte heller avslutades. I november 2006 tillträdde en ny hyresgäst lokalen varpå bolaget ansökte och beviljades frivillig skattskyldighet för densamma. Vare sig den tidigare ägaren eller bolaget har nyttjat lokalen för något ändamål. Istället stod lokalen tom fram tills att den hyrdes ut i november 2006. Vad som närmare avses med begreppet ”tas i bruk” framgår inte av lagtexten. Skatteverkets synsätt, att den aktuella lokalen ska anses ha tagits i bruk redan i och med att ett hyresavtal tecknats som ger hyresgästen rätt att disponera den aktuella lokalen innebär att det är dispositionsrätten i sig som medför att en lokal ska anses ha tagits i bruk. Detta synsätt kan ifrågasättas då det medför orimliga konsekvenser för tillämpningen av det retroaktiva avdraget, det är oförenligt med syftet med både reglerna om retroaktivt avdrag och frivillig skattskyldighet samt att det måste anses strida mot den allmänt

språkliga innebörden av begreppet ”tagits i bruk”. Skatteverkets resonemang måste gälla även den dispositionsrätt som fastighetsägaren själv har då något hyresavtal inte tecknats. Begreppet ”ta i bruk” bör vidare ha samma innebörd som begreppet ”användning” i samband med frivillig skattskyldighet. Begreppet ”tagits i bruk” betyder enligt allmänt språkbruk att hyresgästen fysiskt tagit lokalen i bruk genom att ha tillträtt den och bedriver verksamhet i den. Parterna av det tidigare hyresavtalet har, sedan det stod klart att hyresgästen inte skulle tillträda lokalen, varit överens om att bolaget trots avtalet kunnat hyra ut lokalen till valfri hyresgäst med omedelbart tillträde. När det gäller den ersättning den tilltänkta hyresgästen har erlagt till fastighetsägaren har denna utgjort ersättning för att täcka den senares kostnader för uteblivna hyresinkomster och är alltså närmast att betrakta som ett skadestånd.

**Skatteverket** har vid den obligatoriska omprövningen beslutat att inte ändra sitt tidigare beslut. Till stöd för sin inställning anför Skatteverket sammanfattningsvis följande. En fastighet kan tas i bruk genom uthyrning till en hyresgäst som bedriver skattepliktig verksamhet i fastigheten eller genom uthyrning till annan. Enligt Skatteverkets mening har uthyrning i detta fall skett till en hyresgäst som inte bedrivit skattepliktig verksamhet i fastigheten. Fastigheten har faktiskt tagits i bruk genom att hyreskontrakt har upprättats och att hyresgästen har erlagt hyra. De väsentliga prestationer som kännetecknar en uthyrning, sett från fastighetsägarens perspektiv, är därmed uppfyllda. Av det avtal som lämnats till verket framgår att hyresavtalet inte upphört att gälla förrän det överlåtits till en ny hyresgäst som godkänts av fastighetsägaren. Någon klausul om skadestånd synes inte finnas i avtalet. Vid sådant förhållande torde den avtalade ersättningen utgöra hyra och inte skadestånd. Då rätt till retroaktivt avdrag för mervärdesskatt saknas träder istället jämkningsinstitutet in. Vad gäller av bolaget yrkad ersättning för kostnader förefaller antalet nedlagda timmar alltför högt beräknade. För det fall länsrätten skulle bifalla bolagets talan tillstyr-



ker Skatteverket en belopps- och tidsmässigt skäligt beräknad ersättning för kostnader i målet.

### **DOMSKÄL**

Tillämpliga bestämmelser framgår av bilaga 1 samt nedan.

Länsrätten gör följande bedömning.

#### Retroaktivt avdrag för ingående mervärdesskatt

Frågan i målet är om bolaget ska medges retroaktivt avdrag för ingående mervärdesskatt enligt 9 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, hänförlig till tidigare ägares ombyggnad av nu aktuell lokal i fastigheten Blåmannen 20.

Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. Den tidigare ägaren av fastigheten genomförde en ombyggnad av aktuell lokal fram till och med år 2003 och ingick ett avtal om att hyra ut nu aktuell del av fastigheten till en hyresgäst som i avtalet gavs tillträde till lokalen den 1 april 2003. Avtalsförhållandet löpte, med undantag av en koncernintern överlåtelse, utan uppehåll fram till dess att hyresgästen i avtal daterat den 21 juni 2006 överlät hyresavtalet till en ny hyresgäst. Bolaget övertog fastigheten genom överlåtelse från den tidigare ägaren den 9 oktober 2003 och registrerades som frivilligt skattskyldig i enlighet med 9 kap. 1 § ML i samband med att den nya hyresgästen började använda lokalerna den 15 november 2006 i en verksamhet som medför skattskyldighet. Av detta följer, såvitt utredningen visar, att de formella förutsättningarna för att medge avdrag för ingående mervärdesskatt enligt 9 kap. 8 § ML är uppfyllda. Avgörande för frågan om avdrag ska medges bolaget är därmed att varken den tidigare eller den nya ägaren tagit den del av fastigheten som omfattas av ombyggnaden i bruk efter åtgärderna.

I förarbetena till ML (prop. 1999/2000:82 s. 90) anges bl.a. följande angående denna fråga. Retroaktiv avdragsrätt bör gälla endast för det fall att den tidigare och den nye ägaren inte tagit fastigheten i bruk. Om någon av dessa, innan ansökan om frivillig skattskyldighet, har börjat använda fastigheten för en verksamhet som är undantagen från beskattning bör huvudregeln gälla, dvs. jämkningsreglerna får tillämpas då den frivilliga skattskyldigheten inträder. En del av den ingående skatten hänför sig i detta fall till kostnader som har förbrukats under den tid då den skattefria verksamheten pågått.

Med anledning härav konstaterar länsrätten följande. Den tidigare ägaren av fastigheten har som ett led i sin verksamhet hyrt ut den del av fastigheten som omfattas av ombyggnaden till en annan hyresgäst än den som sedermera inlett en verksamhet i lokalerna som medför skattskyldighet. Det aktuella hyresavtalet innebar, oavsett om hyresgästen rent fysiskt flyttade in i lokalen eller inte, att hyresgästen hade dispositionsrätt till lokalen och att denna i vart fall inte kunde tas i bruk för någon annan verksamhet så länge avtalet inte överlåts. Något skäl att frånga det aktuella hyresavtalet med hänsyn till att hyresgästen under hyresperioden beslutat att inte längre tillträda lokalen föreligger enligt länsrättens mening inte. Länsrätten finner således i likhet med Skatteverket att retroaktivt avdrag enligt 9 kap. 8 § ML inte kan medges. Skatteverket har således haft grund för sitt beslut. Överklagandet ska därmed avslås i den delen.

#### Ersättning för kostnader i målet

Enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden eller mål om skatt m.m. ska en skattskyldig som i ett mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt beviljas ersättning för kostnaderna om den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i målet, målet avser fråga som är av

betydelse för rättstillämpningen eller det finns synnerliga skäl för ersättning

Bolaget har inte vunnit bifall till sin talan i länsrätten. Det föreligger inte heller någon annan grund för att bevilja ersättning för kostnader i målen. Yrkandet om ersättning för kostnader i länsrätten ska därmed avslås.

**HUR MAN ÖVERKLAGAR**, se bilaga 2 (DV 3104 a).

Natacha Otte  
länsrättsfiskal

I avgörandet har även deltagit nämndemännen Sture Andersson, Carl Erik Hedlund och Anne Grönvall. Föredragande har varit länsrättsnotarien Gösta Wallentin.



## HUR MAN ÖVERKLAGAR

Om Ni vill överklaga länsrättens dom/beslut skall Ni skriva till Kammarrätten i Stockholm. **Skrivelsen skall dock skickas eller lämnas till länsrätten.** Tala om varför Ni anser att domen/beslutet skall ändras och vilken ändring Ni vill ha. Sänd även med sådant som Ni anser ha betydelse och som Ni inte tidigare gett in.

- För att kammarrätten skall kunna ta upp Ert överklagande måste Er skrivelse ha kommit in till länsrätten **inom två månader** från den dag då Ni fick del av domen/beslutet. För offentlig part räknas dock tvåmånaderstiden från den dag då domen/beslutet meddelades. (Angående beräkningen av tiden för överklagande, se nedan.)
- Tala om vilken dom eller vilket beslut Ni överklagar genom att anteckna länsrättens namn och målnummer.
- Underteckna skrivelsen, gör namnförtydligande samt uppge personnummer, yrke, postadress och telefonnummer. Adress och telefonnummer till Er arbetsplats skall också anges samt eventuell annan adress där Ni kan nås för delgivning. Har Ni redan tidigare lämnat dessa uppgifter i målet – och om de fortfarande är aktuella – behöver Ni inte uppge dem igen.

- Om Ni anlitar ombud kan ombudet i stället underteckna skrivelsen. Ombudet skall sända in fullmakt i original samt uppge sitt namn, adress och telefonnummer.
- Om någon person- eller adressuppgift ändras, skall Ni utan dröjsmål anmäla ändringen till kammarrätten.

Adressen till länsrätten framgår av länsrättens dom/beslut.

Behöver Ni fler upplysningar om hur man överklagar kan Ni vända Er till länsrätten.

Sista dagen för överklagande är i regel den dag som genom sitt tal i månaden motsvarar den dag Ni fick del av domen/beslutet. Om Ni fick del av länsrättens dom/beslut t.ex. den 30 juni måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 augusti. Om Ni fick del av domen/beslutet en dag med ett tal i månaden som inte finns i slutmånaden löper besvärstiden ut på slutmånadens sista dag. Om Ni fick del av domen/beslutet t.ex. den 31 juli måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 september.

Om sista dagen för överklagande infaller på lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton räcker det att besvärshandlingen kommer in nästa vardag.

## HUR MAN ÖVERKLAGAR

**Den som vill överklaga kammarrättens avgörande skall skriva till Regeringsrätten. Skrivelsen ställs alltså till Regeringsrätten men skall skickas eller lämnas till kammarrätten.**

**Överklagandet skall ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.**

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande skall kunna tas upp i Regeringsrätten fordras att prövningstillstånd meddelas. Regeringsrätten lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att talan prövas eller om det föreligger synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att grund för resning föreligger eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Regeringsrätten varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande skall ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

**Skrivelsen med överklagande skall undertecknas av klaganden eller dennes ombud och inges i original samt innehålla;**

1. den klagandes namn, personnummer/organisationsnummer, yrke, postadress och telefonnummer. Dessutom skall adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Regeringsrätten
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen härför
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.