

Målnummer:	974-02	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2005-05-18		
Rubrik:	Begränsningarna i rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende förvärv av personbilar har tillämpats även på en tävlingsbil, s.k. STCC-bil. - Mervärdesskatt.		
Lagrum:	8 kap. 15 § mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:			

REFERAT

Skattemyndigheten höjde genom efterbeskattning J.N. Racing & Sport KB:s (bolaget) utgående mervärdesskatt för redovisningsperioden februari 1996 med 107 715 kr avseende förvärvsbeskattning vid köp av en tävlingsbil, Ford Mondeo, från England samt medgav inte ett av bolaget framställt yrkande om avdrag för ingående mervärdesskatt med samma belopp avseende förvärvet av bilen.

Bolaget överklagade och yrkade att avdrag för ingående mervärdesskatt avseende förvärvet av tävlingsbilen skulle medges. Bolaget yrkade vidare ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Bolaget anförde följande. Skattemyndigheten har beslutat att inte medge avdrag för ingående skatt med 107 715 kr avseende förvärv av tävlingsbil. Tävlingsbilen, en Ford Mondeo, är en STCC Super Touring bil som har använts för tävlingar. Bilen är inte någon standardbil och kan inte registreras som personbil eller besiktigas. Bilen får inte heller köras på allmänna vägar. Skattemyndigheten har ansett att tävlingsbilen skall jämföras med personbil och har därför nekat avdrag för ingående skatt avseende förvärvet. Myndigheten har som stöd för att jämföra tävlingsbilen med en personbil hänvisat till Kammarrättens i Sundsvall dom den 16 november 1998 (mål nr 4039-1996). Kammarrätten har i domen hänvisat till fordonskungörelsen (1972:595) och anförde att bilen huvudsakligen är inrättad för befordran av passagerare. I en senare dom (mål nr 4620-1997), meddelad av Kammarrätten i Stockholm den 19 mars 1999, har dock kammarrätten gjort en annan bedömning. Kammarrätten har i domskälen hänvisat till fordonskungörelsen och att de aktuella Formel 1-bilarna inte omfattades av bestämmelserna. Detta eftersom de inte fick framföras på allmän väg eller registreras i bilregistret. Av fordonskungörelsen framgår att den inte är tillämplig på motordrivna fordon som uteslutande används inom inhägnat tävlingsområde. Orsaken till detta är att sådana bilar inte får framföras på allmän väg. Kammarrättens i Stockholm bedömning måste innebära att tävlingsbilar som inte skall registreras, och inte får framföras på allmän väg, således inte heller omfattas av avdragsförbudet för ingående skatt. En Super Touring bil kan rimligtvis inte omfattas av avdragsförbudet. Tävlingsområden som används för Super Touring verksamhet, eller vägar som används för rallyverksamhet kan inte klassas som allmän väg eftersom dessa områden då är avspärrade.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och anförde följande. Vad gäller frågeställning och omständigheter utvisar ärendet stora likheter med en dom från Kammarrätten i Sundsvall. Ärendet gäller samma typ av bil (dock inte samma märke). Ford Mondeo förekommer i standardutbudet. Den bil som här är ifråga är dock utrustad och trimmad för tävlingsbruk. Kammarrätten fann i detta fall att avdragsförbudet för personbilar skulle gälla. Det av klaganden

åberopade rättsfallet från Kammarrätten i Stockholm avsåg formelbilar. Kammarrätten var inte enig i avgörandet.

Bolaget tillade i huvudsak följande. Det stämmer inte att det av skattemyndigheten åberopade rättsfallet gäller samma typ av bil. Bilen, vad gäller skattemyndighetens åberopade rättsfall, är en BMW M3 2,3 DTM som i standardutförande är en personbil. Således en serietillverkad modell som byggts om, trimmats, för att kunna köras som tävlingsbil. Bolagets bil, en STCC Super Touring bil, är i s.k. standardutförande en Formel 1-bil som endast i marknadsföringssyfte designats för att likna en personbilsmodell. En STCC Super Touring bil består till större delen av Formel 1-bildelar. Bilen finns inte på marknaden och är byggd för att endast köras på platta vägar och en speciell typ av asfalt. STCC-bilen kan varken registreras eller besiktigas och har varken strålkastare eller bromsljus osv. Den är tillverkad för att köra i 300 km/h och kan inte startas utan hjälp av mekaniker som är insatta i bilens avancerade datasystem. Inredningen består av en förarstol, specialgjuten efter J.N., samt ett flertal inmonterade skyddsågar. Till och med karossen är av serietillverkat material, detta för att minska vindmotståndet.

Skattemyndigheten tillade i huvudsak följande. Inledningsvis kan konstateras att skattemyndigheten är helt införstådd med att en STCC-bil, förutom exteriören, har mycket litet gemensamt med en serietillverkad bil av samma märke och modell. Frågan är om tävlingsbilar skall betraktas som personbilar. Enligt 8 kap. 15 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, får avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv av personbil inte ske. Lagtexten innehåller ingen definition av begreppet personbil. Av förarbeten till lagtexten, prop. 1993/94:99, framgår att begreppet personbil enligt ML knyter an till definitionen av personbil enligt fordonskungörelsen. - - - Fordonskungörelsen finns i första hand till för att reglera fordons beskaffenhet och utrustning samt för kontroll av fordon. Att det görs vissa undantag från fordons beskaffenhet och utrustningskrav i kungörelsens 1 § är helt naturligt. Att upprätthålla krav på exempelvis skyltbelysning, sidomarkeringsljus och bullernivå på tävlingsbilar som går på inhägnat område kan inte ses som rimligt. Undantag från sådana krav görs genom stadgandet. Paragrafen kan dock inte läsas så att de allmänna definitionerna inte gäller bara för att det aktuella fordonet omnämns i paragrafen. Termen motordrivet fordon som används i 1 § som den samlingsbeteckning vari bl.a. tävlingsbilar inbegrips, är just en sådan allmän definition som återfinns i kungörelsens 3 §. Ett annat sådant mycket tydligt exempel är terrängfordon som exkluderas genom skrivningen i 1 §. För terrängfordon gäller således inte fordonskungörelsen men i kungörelsens allmänna definitioner i 3 § finns naturligtvis ändå dessa fordon med. Fordonskungörelsen utgör således ingen grund för att se en tävlingsbil som något annat än en personbil. Det enda undantaget i 1 § tar sikte på är att kungörelsens krav på fordonets beskaffenhet och utrustning inte gäller. De allmänna definitionerna omfattar samtliga fordon således även tävlingsbilar. Skattemyndigheten vidhåller att även tävlingsbilar i momshänseende skall betraktas som personbilar. Skattemyndigheten anser även att domen från Kammarrätten i Stockholm borde ha fått samma utgång som domen från Kammarrätten i Sundsvall.

Länsrätten i Värmlands län (2001-06-13, ordförande Forsberg) yttrade: Enligt 8 kap. 15 § ML i dess i målet aktuella lydelse får, när personbilar eller motorcyklar förvärvas eller förhyrs för andra ändamål än återförsäljning, uthyrning, persontransporter i yrkesmässig trafik enligt yrkestrafiklagen (1988:263), transporter av avlidna eller körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt, avdrag inte görs för ingående skatt som hänför sig till 1. förvärv av fordonet, eller 2. förhyrning av fordonet om det i endast ringa omfattning används i den verksamhet som medför skattskyldighet. - Den av bolaget förvärvade bilen Ford Mondeo är en personbil. Den omständigheten att den inte får föras på allmän väg medför inte att den skall anses vara annat än en personbil. Bilens användningssätt omfattas inte av undantagen i 8 kap. 15 § ML. Bolaget har därför inte rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt

som belöper på förvärvet. - Enligt 3 § lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skall en skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna om 1) den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, 2) ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller 3) det finns synnerliga skäl för ersättning. - Bolaget har inte till någon del vunnit bifall till sina yrkanden. Inte heller gäller målet fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget kan därför medges ersättning endast om det finns synnerliga skäl för ersättning. Vad som förekommit kan inte föranleda att det skall anses föreligga synnerliga skäl att bevilja bolaget ersättning för kostnader i målet. - Länsrätten avslår överklagandet. - Länsrätten lämnar yrkandet om ersättning för kostnader i målet utan bifall.

Bolaget fullföljde sin talan samt yrkade ersättning med totalt 17 680 kr exklusive mervärdesskatt för arbete utfört i länsrätten och kammarrätten. Bolaget åberopade vad det tidigare anfört samt anförde bl.a. följande. Ingen del av redskapet, av skattemyndigheten kallat bil, kommer från en bil. Allt är tillverkat i PR-syfte för att redskapet skall se ut som en bil. Däremot är en rallybil faktiskt en bil som bara trimmats för att framföras både på vanliga vägar och på sträckor i skogen.

Skattemyndigheten ansåg att överklagandet samt yrkandet om kostnadsersättning skulle avslås. Myndigheten hänvisade till vad som tidigare anförts samt tillade bl.a. följande. Myndigheten har inte ifrågasatt de uppgifter som bolaget lämnat om hur en STCC-bil är utrustad eller att den framförs på tävlingsbanor. Förarbetena till ML (prop. 1993/94:99 s. 132) hänvisar till fordonskungörelsen i sin definition av personbil, lastbil och buss. Fråga är om lagstiftaren i denna hänvisning endast avser att omfatta definitionen av dessa tre typer av motorfordon. Om så vore fallet skulle enligt myndighetens bedömning en tävlingsbil av Formel 1-typ eller STCC-bil förmodligen inte omfattas av definitionen personbil. Hänvisar han till den klassificering i sin helhet som fordonskungörelsen tillämpar kan emellertid aktuell racingbil inte sorteras in under annan kategori än personbil. Propositionen till ML synes inte göra den först nämnda begränsande hänvisningen.

Kammarrätten i Göteborg (2001-12-12, Rispe, Valinder, Vennersten, referent) yttrade: I målet är fråga om STCC-bilen är en sådan personbil för vilken avdrag för ingående mervärdesskatt vid förvärvet, enligt 8 kap. 15 § ML, inte skall medges. Av lagtexten framgår inte närmare vad som avses med personbil. I 1 kap. 13 § ML sägs endast att med personbil förstås även lastbil med skåpkarosseri och buss, om fordonets totalvikt är högst 3 500 kg. Detta gäller enligt nyssnämnda bestämmelse dock inte om lastbilens förarhytt utgör en separat karosserienhet. I förarbetena (prop. 1968:100 s. 140-141) till lagen (1968:430) om mervärdeskatt anförde departementschefen: "Vissa erinringar har riktats mot utredningens förslag att från avdragsrätt helt undanta personbilar och andra s.k. accisbelagda bilar med hänsyn till deras privata utnyttjande. Detta motväger utredningen med en generell avdragsrätt för kostnader för drivmedel, reparation och underhåll av sådana bilar. Det är klart att en sådan schablon inte alltid träffar rätt men liksom utredningen anser jag att de praktiska synpunkterna får fälla avgörandet. Jag föreslår därför samma lösning som utredningen." I prop. 1989/90:50 s. 95 anförs vidare avseende avdragsförbudet vid anskaffning av personbil eller motorcykel: "Avdragsförbudet motiveras av att användningen av dessa fordon till betydande del avser privat konsumtion som inte bör undantas från mervärdebeskattning." Dessutom görs bl.a. följande uttalande i prop. 1991/92:50 s. 14 avseende personbefordran: "Däremot bör rena nöjesattraktioner såsom t.ex. karusellturer, turer i berg- och dalbanor, ponnyridning, rundturer på nöjesanläggningar, bilbanor och liknande inte anses som personbefordran i detta sammanhang, även om dessa tillhandahållanden i viss utsträckning kan innefatta ett transportmoment." I förarbetena (prop. 1993/94:99 s. 132) till ML

sågs slutligen att med personbil, lastbil och buss avses detsamma som i fordonskungörelsen. I denna kungörelse förklaras inledningsvis att kungörelsen inte gäller motordrivet fordon eller släpfordon som används uteslutande inom inhägnat järnvägs- eller fabriksområde eller inhägnat tävlingsområde eller annat dylikt inhägnat område. I 3 § kungörelsen uppges att bilar indelas i personbilar, lastbilar och bussar. Vidare sägs där att som personbil betecknas en bil som är inrättad huvudsakligen för befordran av personer, dock högst förare och åtta passagerare. Som buss betecknas en bil som är inrättad för befordran av flera än åtta personer utöver föraren, även om bilen är inrättad för annat ändamål. Som lastbil betecknas slutligen en bil som ej är att anse som personbil eller buss. - Den hänvisning avseende bl.a. begreppet personbil som görs i prop. 1993/94:99 till fordonskungörelsen ger ingen klar vägledning i förevarande fall om hur STCC-bilen skall klassificeras i mervärdesskattesammanhang. Man får därför gå till syftet med avdragsförbudet i 8 kap. 15 § ML för att finna lösningen på frågan. Ovan återgivna uttalanden i förarbetena ger vid handen att det är den privata användningen som varit det avgörande argumentet för att man vid förvärv av vissa motorfordon skall mervärdebeskattas 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. - Enligt bolaget är det inte fråga om någon serietillverkad standardbil som byggts om eller trimmats. Den består av s.k. formel 1-delar redan från början. Endast karossen liknar en personbils. Avsikten med bilen har således hela tiden varit att enbart använda den vid s.k. STCC-tävlingar. Den får inte köras på allmän väg och inte heller inregistreras i bilregistret. Bilen är därmed enligt kammarrätten att anse som en renodlad tävlingsbil som enbart skall köras på tävlingsbanor. - Med hänsyn till syftet med avdragsförbudet samt till den aktuella bilens konstruktion och användning kan den enligt kammarrättens mening inte anses utgöra en sådan personbil som avses i 8 kap. 15 § ML. Avdrag för ingående mervärdesskatt vid förvärv av densamma skall därför inte vägras. - Bolaget har vunnit helt bifall till sitt överklagande. Kammarrätten finner att bolaget skall medges ersättning för sina kostnader i länsrätten och kammarrätten med skäliga 10 089 kr (9 timmars arbete à 1 121 kr). - Kammarrätten beslutar, med ändring av länsrättens dom och skattemyndighetens beslut, att bolaget skall medges yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt om 107 715 kr. - Kammarrätten beviljar bolaget ersättning för kostnader i länsrätten och kammarrätten med 10 089 kr. Av beloppet avser 2 018 kr mervärdesskatt.

Skatteverket överklagade och yrkade dels att bolaget inte skulle medges avdrag för ingående mervärdesskatt med 107 715 kr vid förvärv av tävlingsbil, dels att bolaget inte skulle beviljas ersättning för kostnader i länsrätten och kammarrätten. Verket anförde i huvudsak följande. Den aktuella bilen är en s.k. STCC-bil som inköpts för att delta i Swedish Touring Car Championship. Denna tävlingsform innebär tävlingar med standardvagnar på bana. En STCC-bil kan för en inte initierad iakttagare exteriörmässigt svårligen skiljas från en vanlig standardbil. Av STCC-seriens tekniska reglemente framgår också att med STCC-bilar avses bilar ur storskalig serieproduktion. - Avdragsförbudet har motiverats av att användningen av personbilar och motorcyklar till betydande del avser privat konsumtion. Bestämmelsen har utformats som en schablonregel som inte beaktar om fordonet i det enskilda fallet är föremål för privat konsumtion eller inte. Verket gör bedömningen att avdragsförbudet torde få avgöras med utgångspunkt i om fordonet definitionsmässigt är en personbil. Eftersom det aktuella fordonet definitionsmässigt utgör en personbil föreligger också avdragsförbud för den ingående skatt som belöper på förvärvet.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde i huvudsak följande. Bolaget har under år 1996 anskaffat tävlingsredskapet STCC Super Touring bil. Tävlingsredskapet kan varken registreras som personbil eller besiktigas och får inte heller köras på allmänna vägar. Tävlingsbilen är i standardutförande en Formel 1-bil som endast i marknadsföringssyfte har designats för att siluetten skall efterlikna en personbilsmodell, i nu aktuellt fall en Ford Mondeo. Bilen finns inte att köpa på personbilsmarknaden. Den är konstruerad för att kunna

köras på en speciell typ av asfalt, saknar strålkastare och kan inte startas utan hjälp av ett antal mekaniker. Inredningen består av en specialgjuten stol och skyddsågar. Även karossen är av specialtillverkat material. Den aktuella tävlingsbilen kan inte användas för befordran av passagerare. - Bolaget yrkade ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 28 000 kr exklusive mervärdesskatt.

Skatteverket tillstyrkte att bolaget beviljades ersättning för kostnader i Regeringsrätten med yrkat belopp.

Regeringsrätten (2005-05-18, Nordborg, Wennerström, Ersson, Hamberg, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 8 kap. 15 § ML gäller särskilda begränsningar i avdragsrätten för ingående skatt som avser förvärv av personbilar. Enligt bestämmelserna får avdrag inte göras annat än i de fall då en personbil förvärvas för vissa särskilt angivna ändamål, exempelvis för återförsäljning eller för viss yrkesmässig trafik. Å andra sidan gäller enligt 8 kap. 16 § ML att en skattskyldig har rätt att dra av all ingående mervärdesskatt som hänför sig till driftskostnader för personbilar som utgör inventarier i verksamheten, utan någon begränsning på grund av att fordonen endast delvis används i verksamheten. Dessa särskilda regler om avdragsrätten tillämpas även för motorcyklar samt, med stöd av 1 kap. 13 § ML, för vissa lastbilar och bussar.

Bakgrunden till reglerna, som väsentligen återfanns även i den lag (1968:430) om mervärdesskatt som föregick ML, har varit svårigheten att redan vid inköp av ett fordon göra en bedömning av det privata nyttjandet av fordonet i framtiden. Det har också ansetts ogörligt att beräkna skäligt avdrag för driftskostnader. Avdragsfrågan har därför fått lösas schablonmässigt (se prop. 1968:100 s. 138 f.). Reglerna innebär således att avdragsförbud generellt gäller vid förvärv av vissa slags fordon, i princip oavsett hur de sedan används. Denna begränsning uppvägs av en rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som avser driftskostnader för fordonen, även när dessa används på ett sådant sätt som normalt utesluter avdragsrätt.

De fordonsslag som omfattas av dessa särskilda avdragsregler, dvs. personbilar, motorcyklar, vissa lätta lastbilar och lätta bussar, är de som typiskt sett antagits kunna komma till användning för privat bruk (jfr prop. 1989/90:50 s. 93 f.). Vid införandet av reglerna ansågs (jfr prop. 1968:100 s. 138 f. och Fi 1967:10, Del 1, Mervärdesskatt, s. 264), att de särskilda avdragsreglerna lämpligen borde omfatta de fordon som då var accispliktiga, dvs. skattepliktiga till omsättningskatt enligt förordningen (1956:545) om omsättningskatt å motorfordon i vissa fall. Enligt 1 § denna förordning omfattade accisen personbilar, vissa lastbilar och motorcyklar, varvid angavs att de använda uttrycken och begreppen skulle ha samma betydelse som i vägtrafikförordningen. Vid införandet av ML uttalades att med personbil skall avses detsamma som i fordonskungörelsen, vilket i sak angavs överensstämma med vad som tidigare gällt (prop. 1993/94:99 s. 132).

Begreppet personbil har således i mervärdesskattelagstiftningen inte definierats självständigt. Avsikten har varit att de definitioner som används i vägtrafikförordningarna skall vara vägledande för tillämpningen. Ledning bör således hämtas i dessa bestämmelser. De återfinns numera i lagen (2001:559) om vägtrafikdefinitioner. Enligt 2 § nämnda lag avses med bil 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. Vidare avses med personbil en bil som är inrättad huvudsakligen för personbefordran och är försedd med högst åtta sittplatser utöver förarplatsen. En bil som inte är inrättad för personbefordran klassificeras som lastbil. Motsvarande definitioner av bil och personbil återfanns tidigare i 3 § fordonskungörelsen.

Enligt Regeringsrättens mening torde det stå klart att den i målet aktuella tävlingsbilen enligt dessa vägtrafikdefinitioner skall räknas som en bil, och närmast då som en personbil. Vägtrafikdefinitionerna upptar inget särskilt

fordonsslag som avser tävlingsbilar, utan sådana fordon klassificeras enligt de generella bestämmelserna. Om en tävlingsbil uteslutande skall användas inom ett inhägnat tävlingsområde behöver den dock inte registreras i vägtrafikregistret, 13 § lagen (2001:558) om vägtrafikregister. Undantaget från registreringsplikten gäller generellt för fordon som används inom vissa inhägnade områden. Motsvarande undantag finns t.ex. i fråga om körkortspflicht, 2 kap. 10 § körkortslagen (1998:488) och i fråga om kontroll av fordon, 1 kap. 2 § fordonslagen (2002:574).

Det förhållandet att en tävlingsbil inte avses bli registrerad i vägtrafikregistret, eller att den inte uppfyller de krav som ställs upp enligt fordonslagen i fråga om fordon som skall användas utanför inhägnade områden, innebär således inte att den förlorar karaktären av personbil enligt vägtrafikdefinitionerna. Med hänsyn till vad som uttalats i förarbetena till reglerna om avdragsförbud för ingående mervärdesskatt vid förvärv av personbilar synes lagstiftarens avsikt därför närmast ha varit att även tävlingsbilar skall omfattas av avdragsförbudet.

De särskilda avdragsreglerna för personbilar och för vissa andra fordon har enligt vad som inledningsvis angetts motiverats av svårigheterna att skilja mellan privat och yrkesmässig användning av fordonen. Den i målet aktuella tävlingsbilen synes i praktiken överhuvudtaget inte kunna komma att användas för privat bruk. En avdragsbegränsning kan därför i och för sig synas vara omotiverad i just detta fall. Med tanke på att avdragsreglerna avsiktligt utformats på ett schabloniserat sätt, där berörda fordons konstruktion eller användningssätt inte närmare skall behöva beaktas, saknas dock skäl för att inte tillämpa avdragsförbudet också på ifrågavarande tävlingsbil. Skatteverkets talan skall därför bifallas i denna del.

Med hänsyn till att målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen finns skäl att tillerkänna bolaget ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Skäl att ändra kammarrättens avgörande i denna del saknas. För sina kostnader i Regeringsrätten bör bolaget tillerkännas ersättning med skäliga 15 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att bolaget inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vid förvärv av tävlingsbilen.

Regeringsrätten avslår Skatteverkets yrkande om att bolaget inte skall beviljas ersättning för kostnader i länsrätten och kammarrätten.

Regeringsrätten tillerkänner bolaget ersättning av allmänna medel med 15 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Föredraget 2005-04-06, föredragande Hallbäck, målnummer 974-02

Sökord: Mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 1968:100 s. 138 f.; Fi 1967:10, Del 1, Mervärdesskatt, s. 264; prop. 1989/90:50 s. 93 f.; prop. 1993/94:99 s. 132
