

Målnummer:	4713-02	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2003-12-18		
Rubrik:	Fråga om innebörden av begreppet stadigvarande bostad i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (I och II).		
Lagrum:	8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">•• RÅ 1984 1:69• RÅ 1993 ref. 30• RÅ 1997 not. 245• RÅ 2002 ref. 67• RÅ 2002 not. 174• RÅ 2002 not. 175• EG-domstolens dom i mål C-305/97, Royscot Leasing Ltd m.fl., REG 1999 s. I-6671• EG-domstolens dom i mål C-409/99, Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH, REG 2002 s. I-81		

REFERAT

I.

Skattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län beslutade den 29 oktober 1997 att inte medge AMIS A. & M.S. AB (bolaget) avdrag för ingående mervärdesskatt redovisningsperioden juli 1997 med 106 213 kr hänförlig till anskaffning och uppförande av en småhusfastighet. Som skäl för beslutet anfördes bl.a. att den aktuella fastigheten till sin karaktär utgjorde en stadigvarande bostad även om den till ca 30 procent skulle användas som kontor.

Bolaget överklagade och yrkade att avdrag för ingående mervärdesskatt skulle medges med yrkat belopp. Bolaget yrkade även att länsrätten skulle hänskjuta frågan om rätt till avdrag för ingående skatt hänförlig till i ärendet aktuella kostnader till EG-domstolen för förhandsavgörande.

Länsrätten i Göteborg (1999-11-16, ordförande Holmstedt) yttrade: Enligt 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. - Enligt 8 kap. 9 § 1 ML får avdrag inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad. - Av förarbetsuttalanden till den gamla lagen (1968:430) om mervärdesskatt framgår bl.a. följande. Det kan --- givetvis diskuteras vad som i mervärdesskatt hänseende bör betraktas som inte avdragsgill konsumtion. Utredningen anser för egen del att vad som är avdragsgillt direkt eller i form av avskrivning vid inkomsttaxeringen i princip bör vara avdragsgillt även i mervärdesskatt hänseende. Från denna utgångspunkt föreslås, att undantag från avdragsrätt skall gälla för ingående skatt på inköp och motsvarande för stadigvarande bostad åt skattskyldig och anställd personal (prop. 1968:100 s. 137 f.). - Av skattemyndighetens utredning framgår följande. Bolaget har i avlämnad deklaration för aktuell redovisningsperiod yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt med 106 213 kr hänförligt till anskaffning och uppförande av en småhusfastighet. Byggnaden är enligt uppgift från bolaget avsedd att användas dels som bostad för företagsledaren och dels som kontor för bolaget. Av byggnadens yta kommer enligt bolaget ca 30 procent att användas som kontorslokaler. Avdrag för ingående skatt har yrkats med 30 procent av den för perioden belöpande skatten på byggnationskostnaderna. - Bolagets företrädare

A.S. har i brev till skattemyndigheten redogjort för bolagets verksamhet och därvid uppgett följande. Bolaget bedriver försäljning av naturläkemedel på agenturbasis. Bolaget befinner sig i en kraftig expansionsfas. Den mest betydelsefulla marknaden har varit Polen. Försäljningen i Polen sker genom AMIS Medica som ägs av A.S. och L.W. Det polska bolaget står för kundrisker och kostnader för marknadsbearbetning. Bolaget får provisioner på all försäljning. Härutöver tillhandahåller bolaget konsulttjänster till AMIS Medica. Dessa konsulttjänster består företrädesvis av A.S:s arbetsinsatser som faktureras AMIS Medica med 70 000 kr per månad. Härutöver faktureras alla utlägg för resor o.d. till AMIS Medica. Bolagets goda intjäningsförmåga är direkt avhängig hans kunnande och hans insatser. Hans insatser kräver mycket internationella kontakter med kunder, leverantörer och med företagsledningen i Polen. Han har diabetes som orsakat följsjukdomar i form av hjärtflimmer, njurproblem och kraftigt nedsatt syn på det ena ögat. Hans tillstånd försämrats hela tiden och inom en inte alltför avlägsen framtid kommer han troligtvis att bli rullstolsbunden. Ett skäl till att bolaget har valt att bygga egna lokaler i anslutning till en tjänstebostad är att det är mycket svårt att hitta handikappanpassade lokaler som är lämpliga för bolagets verksamhet. Huset kommer att vara utrustat med en hiss som gör att om han blir rullstolsbunden han ändå kan förflytta sig mellan bostadsdelen och kontorsdelen. Fr.o.m. hösten (1997) kommer hans hustru att trappa ned sin lärartjänst till 13 timmar per vecka. Övrig tid kommer hon att arbeta i bolaget. Även deras dotter kommer att börja arbeta i bolaget. Dessa tre personer samt exportchefen kommer att arbeta i lokalerna och måste ha kontorsplatser. Kontorsutrymmena kommer att innehålla kontor, möteslokaler, videokonferensanläggning och pentry. - Länsrätten gör följande bedömning. - Skattemyndigheten har inte bestritt bolagets uppgift - och uppgiften motsägs inte heller av övrig utredning i målet - att 30 procent av byggnaden skall användas som kontor i bolagets verksamhet. Uppgiften får därför godtas. Att under dessa förhållanden ändå vägra yrkat avdrag för mervärdesskatt har länsrätten svårt att förena med den konkurrensneutralitet och rätt till avlyft av näringsverksamhetsanknuten mervärdesskatt som är grundläggande för mervärdesbeskattningen. Språkligt kan mervärdesskatten i denna del inte hänföras, som det uttrycks i 8 kap. 9 § ML, till stadigvarande bostad. Den får i stället hänföras till bolagets näringsverksamhet. - Länsrätten finner att bolaget inte kan vägras yrkat avdrag med stöd av 8 kap. 9 § ML. Frågan om Sverige enligt artikel 17.6 EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) haft rätt att behålla vissa undantag i avdragsrätten är därför utan betydelse för utgången i målet. Det finns därmed inte heller anledning att inhämta något förhandsavgörande från EG-domstolen. - Länsrätten bifaller bolagets överklagande och förklarar att bolaget har rätt till yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt med 106 213 kr.

Skattemyndigheten överklagade och yrkade att myndighetens beslut den 29 oktober 1997 skulle fastställas. Till stöd för sin talan anförde skattemyndigheten bl.a. följande. Den omständigheten att viss del av byggnaden används som kontor förtar inte byggnadens karaktär av stadigvarande bostad. Fastigheten är en småhusenhet och utgör enligt 1999 års fastighetstaxering helårsbostad för en eller två familjer. Av ritningarna framkommer också att det är fråga om en stadigvarande bostad. Det är karaktären som avgör om en fastighet skall anses som stadigvarande bostad eller inte. Skattemyndigheten vidhåller också sin uppfattning att Sverige med stöd av artikel 17.6 i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv har rätt att behålla vissa undantag i avdragsrätten för mervärdesskatt intill dess rådet beslutar annat. För det fall kammarrätten skulle finna att avdragsrätt föreligger skall underlaget för mervärdesskatten begränsas till 22 procent av de totala kostnaderna. Utredning har visat att endast en sådan stor del av fastighetens yta använts i bolagets verksamhet.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Sverige har inte rätt att behålla andra begränsningar i avdragsrätten än de som uttryckligen anges i sjätte mervärdesskattedirektivet. Det finns inget stöd för att fastighetstaxeringen har betydelse för bedömningen om en fastighet utgör

stadigvarande bostad eller inte i mervärdesskattehanseende. Skattemyndighetens tolkning medför att kumulativa effekter uppstår vid en skattskyldigs val av lokaler och upplåtelseform. Den skatteneutralitet som åsyftas i lagstiftningen försvinner då. Om kammarrätten delar skattemyndighetens tolkning av avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad i den svenska mervärdesskattelagen hemställer bolaget att kammarrätten inhämtar ett förhandsavgörande från EG-domstolen angående frågan om Sverige enligt artikel 17.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet kan behålla ett nationellt avdragsförbud som inte var föreskrivet när sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft den 1 januari 1978. Vid förvärvet av byggnaden gjordes en genomgång av den area som bolaget skulle disponera för sin mervärdesskattepliktiga verksamhet. Vid efterkontroll kan konstateras att lägst 30 procent av byggnadens area används för denna verksamhet. Denna yta består av tre kontorsrum, ett förråd och ett dubbelgarage, i vilket bolagets två bilar står uppställda. Vidare disponerar bolaget den toalett som finns på bottenvåningen. Dessutom är entrén gemensam. Bolaget skall därför tillerkännas avdrag med 30 procent av den ingående mervärdesskatten som belöper på uppförandet av byggnaden.

Kammarrätten i Göteborg (2001-10-25, Åberg, Stenberg, Bodin, referent) yttrade: Enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 ML får avdrag inte göras för sådan ingående mervärdesskatt som hänför sig till stadigvarande bostad. - Enligt förarbetena (prop. 1994/95:19 s. 543) till Sveriges anslutning till Europeiska Unionen (SFS 1994:1501) framgår att EG-rätten skall tillämpas fullt ut här i Sverige från den 1 januari 1995 om inte särskilda undantag eller övergångsperioder medgivits i anslutningsfördraget. Sverige har vid anslutningen inte medgivits något undantag angående avdragsrätten för ingående mervärdesskatt hänförlig till stadigvarande bostad (se SFS 1994:1501 s. 5792 f.). Det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) är således tillämpligt vid prövningen av bolagets rätt till avdrag. - Av EG-domstolens avgörande i fallet Lennartz (C-97/90) framgår att en skattskyldig i princip har rätt att göra avdrag för all ingående mervärdesskatt vid förvärv av en anläggningstillgång även om den delvis används privat. I så fall skall det privata användandet beskattas. Enligt ett senare avgörande, Armbrecht (C-291/92), kan den skattskyldige emellertid begränsa avdraget så att det motsvarar den del som används i rörelsen. Beskattning i ett senare skede skall då inte ske. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Det svenska avdragsförbudet för stadigvarande bostad måste, för överensstämmelse med ovannämnda praxis från EG-domstolen, tolkas som ett förbud endast mot avdrag för privat konsumtion. Stöd för denna uppfattning kan också, som länsrätten funnit, hämtas i de svenska förarbetena (jfr prop. 1968:100 s. 137 ff. och SOU 1994:88 s. 242 och 254). I målet får anses ostridigt att bolagets yrkande om avdrag endast hänför sig till bolagets näringsverksamhet. Avdrag skall således medges för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till den del av den stadigvarande bostaden som används i näringsverksamheten. Någon anledning för kammarrätten att inhämta ett förhandsavgörande från EG-domstolen föreligger då inte. - Av revisionspromemoria den 2 februari 2001 framgår att skattemyndigheten bedömt att endast 61 kvm av husets totala yta på 271 kvm används i bolagets näringsverksamhet och att dessa 22 procent motsvarar 3-4 rum i fastighetens bottenplan. I målet har dock framkommit att bolaget även använder sig av vissa gemensamma utrymmen i huset. Med hänsyn härtill kan det yrkade avdraget för den ingående mervärdesskatt som belöper på 30 procent av byggnadskostnaderna inte anses som oskäligt. Överklagandet skall således avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av kammarrättens dom, inte skulle medge bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt med 106 213 kr. Till stöd för sin talan anförde RSV bl.a. följande. Kammarrätten har i domskälen anfört att EG-rätten skall tillämpas fullt ut i Sverige och därvid funnit att det svenska avdragsförbudet för mervärdesskatt avseende stadigvarande bostad måste - för att överensstämma med praxis från EG-domstolen - tolkas som ett förbud mot avdrag för privat

konsumtion. Av särskild vikt vid en EG-rättslig bedömning är dock tillämpningen av artikel 17.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Med stöd av den artikeln har Sverige rätt att behålla de undantag som fanns föreskrivna i den nationella lagstiftningen när Sverige inträdde i den Europeiska unionen. Avdragsförbudet för mervärdesskatt avseende stadigvarande bostad fanns redan i svensk mervärdesskattelagstiftning såväl vid den tidpunkt då sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft, som då Sverige inträdde i unionen och EG-rätten blev en del av den svenska nationella rätten. I EG-domstolens dom i mål C-305/97, Royscot Leasing Ltd m.fl., har avdragsrätt inte ansetts föreligga för mervärdesskatt på vissa anskaffningar, vilket utgjort en förutsättning för den mervärdesskattepliktiga verksamhet som bedrevs av företaget ifråga, och vilka tillgångar inte kunnat användas för privat bruk. - RSV har uppfattat det som att lagstiftaren velat ha en schablonregel vars syfte varit att säkerställa att objekt som typiskt sett kan användas för privat baskonsumtion inte skall berättiga till avdrag. Såväl av rättspraxis som av doktrinen får anses framgå att det därvid är objektets karaktär som är avgörande för om avdragsförbudet skall träda in eller ej i ett enskilt fall. Är objektet av sådant slag att det kan användas för permanent boende synes avdrag inte kunna medges. RSV:s bedömning är att i det fall en byggnad är av sådan karaktär att den kan användas för permanent boende avdragsförbudet är absolut. För att avgöra en byggnads karaktär måste därvid en samlad bedömning av olika faktorer göras. Hänsyn bör då tas till exempelvis konstruktion, storlek, planlösning, utrustning, läge, utformning av omgivande markområden samt möjlighet att utan alltför stora ingrepp nyttja byggnaden för permanent boende. Skulle i stället användningssättet vara avgörande för om rätt till avdrag skall föreligga eller ej hade enligt RSV:s bedömning det särskilda avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML inte behövts. Avdrag för anskaffningar för privat bruk, t.ex. boende, hade då kunnat uteslutas redan med stöd av det allmänna stadgandet i 8 kap. 3 § ML. - De av bolaget åberopade avgörandena från Regeringsrätten skiljer sig väsentligt från det här aktuella fallet, vilket har avseende på en byggnad som synes huvudsakligen anskaffad för privat boende, och inte för att utgöra den primära och för verksamhetens bedrivande helt oundgängliga tillgången i företaget. - Redan före den 1 januari 1995 har avdragsförbudet kommit att bedömas av domstol utifrån en byggnads karaktär i första hand. Mot bakgrund härav är Sverige oförhindrat att tolka avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML utifrån karaktären av ifrågavarande byggnadsobjekt. Ett sådant synsätt ligger i linje med vad som tillämpats i Sverige såväl före som efter EU-inträdet. Någon otillåten utvidgning kan inte anses ha skett av tolkningen av avdragsförbudet.

Prövningstillstånd meddelades.

Bolaget bestred bifall till RSV:s överklagande och anförde bl.a. följande. Bolaget är enigt med RSV att Sverige har rätt att behålla de avdragsförbud som gällde den 1 januari 1995, dvs. vid tidpunkten för anslutningen till EU. EG-domstolen har dock upprepade gånger framhållit att de avdragsförbud som en medlemsstat hade i sin mervärdesskattelagstiftning vid anslutningstidpunkten inte får utvidgas, se bl.a. EG-domstolens uttalanden i mål C-409/99, Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH. Som framgår av domen i fråga får eventuella undantag inte heller utökas genom förvaltningspraxis. Avdragsförbudet tolkades inte så extensivt vid tidpunkten för Sveriges anslutning till EU som RSV gör gällande. Visserligen har inte EG-domstolen klart uttalat sig om eventuella skärpningar av förbuden som tillkommer genom inhemska domstolars tolkningar efter anslutningstillfället, men eftersom alla undantag skall tolkas restriktivt och i ljuset av EG-rätten gäller domstolens förbud mot utvidgning även domstolarnas tolkning av avdragsförbuden. Om RSV:s tolkning av nuvarande praxis är riktig, dvs. att avdrag numera vägras på grund av en byggnads karaktär oavsett användningssätt, innebär det att avdragsförbudet faktiskt har utökats efter Sveriges anslutning. Bolaget tolkar Regeringsrättens domar i RÅ 2002 ref. 67 samt not. 174 och 175 på det sättet att Regeringsrätten underkänner RSV:s utvidgning av avdragsförbudet till allt som kan tolkas ha "karaktär" av stadigvarande bostad. - Bolaget delar inte RSV:s uppfattning om att 8 kap. 3 § ML i sig medför att det aldrig föreligger

rätt till avdrag för en bostad eftersom denna alltid används för personligt bruk och därmed för rörelsefrämmande ändamål. Enligt bolagets uppfattning finns det fall där bekostandet av en stadigvarande bostad sker för ändamål som är ägnade att främja en mervärdesskattepliktig rörelse och därmed principiellt skulle kunna medföra avdragsrätt enligt 8 kap. 3 § ML. - Enligt bolagets uppfattning har, efter Sveriges anslutning till EU, omfattningen av avdragsförbudet utvidgats från att avse användningen av en byggnad till att avse karaktären av en byggnad. Detta strider enligt bolagets mening mot EG-rätten. - Enligt bolaget träffar avdragsförbudet de fastigheter som är inrättade och avsedda att användas för stadigvarande boende. Bolaget har i det nu aktuella fallet kunnat visa både att byggnaden inrättats och använts för den mervärdesskattepliktiga verksamheten. Eftersom lokalerna varken är avsedda eller används för permanent boende kan de inte heller anses inrättade för sådant boende. Enligt bolagets uppfattning är därmed avdragsförbudet för stadigvarande bostad inte tillämpligt och avdrag för ingående skatt skall därför medges.

Regeringsrätten (2003-12-18, Nordborg, Eliason, Wennerström, Dexe, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 8 kap. 3 § första stycket ML får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 ML får, med ett i förevarande fall inte aktuellt undantag, avdrag inte göras för sådan ingående mervärdesskatt som hänför sig till stadigvarande bostad.

En bestämmelse motsvarande 8 kap. 9 § ML fanns redan i 18 § 1 i lagen (1968:430) om mervärdesskatt fränsett att den var begränsad till att avse stadigvarande bostad för den skattskyldige eller för anställd. Skälet bakom avdragsförbudet var enligt förarbetena att det som var avdragsgillt direkt eller i form av avskrivning vid inkomsttaxeringen i princip borde vara avdragsgillt även i mervärdesskattehänseende. Från den utgångspunkten föreslogs att undantag från avdragsrätt skulle gälla för ingående skatt på inköp och motsvarande för stadigvarande bostad åt skattskyldig och anställd personal. Annan ingående skatt skulle vara avdragsgill även om den kunde anses avse konsumtion (prop. 1968:100 s. 138 och 140). Orsaken till att begränsningen "för den skattskyldige eller för anställd" senare togs bort var att markera att avdragsrätt inte förelåg för mervärdesskatt som avsåg stadigvarande bostad, t.ex. en mangårdsbyggnad på en jordbruksfastighet som användes som sommarbostad (prop. 1973:163 s. 88 och 93). I ett senare lagstiftningsärende, som dock inte medförde någon ändring i bestämmelsen, anfördes att bl.a. nu aktuell avdragsbegränsning motiverades av att hithörande kostnader normalt får anses utgöra privata levnadskostnader som inte bör undantas från beskattning (prop. 1989/90:111 s. 127).

I förarbetena till ML påpekas också att orsaken till avdragsförbudet är att sådana kostnader ofta är av privat natur (prop. 1993/94:99 s. 212). Inför Sveriges anslutning till EU gjordes av Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna en genomgång av mervärdesskattelagstiftningen. Utredningen föreslog inte någon ändring av bestämmelsen men uttalade att med stadigvarande bostad avses byggnad eller del av byggnad som är inrättad för permanent boende. Utredningen uttalade vidare att förbudet avser all ingående skatt som kan hänföras till bostaden, dvs. såväl kostnader för inventarier som reparationer samt kostnader för drift och underhåll (SOU 1994:88 s. 242).

Frågan om tolkningen av bestämmelsen har vid flera tillfällen varit föremål för Regeringsrättens prövning. Problemställningen i samtliga mål har dock varit att de aktuella byggnaderna har använts för boende i någon form men boendet har inte kunnat hänföras till sedvanligt stadigvarande boende (se bl.a. RÅ84 1:69, RÅ 1993 ref. 30, RÅ 1997 not. 245 och RÅ 2002 ref. 67).

Av bestämmelsens placering i 8 kap. ML kan dock slutsatsen dras att det inte

enbart är boende i form av privat konsumtion som avses. Då hade någon särregel inte behövts eftersom avdragsförbudet skulle ha följt direkt av huvudregeln i 8 kap. 3 §. Bestämmelsen i 8 kap. 9 § måste uppfattas som en schablonregel som skall tillämpas oberoende av om huvudregeln skulle medföra rätt till avdrag därför att skatten hänför sig till förvärv i näringsverksamheten. De redovisade förarbetsuttalandena om att kostnaderna normalt får anses utgöra privata levnadskostnader och att sådana kostnader ofta är av privat natur tyder på detta. Att ge bestämmelsen en innebörd som medför att avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till en byggnad av bostadskaraktär alltid skall vägras, oavsett på vilket sätt byggnaden används i näringsverksamheten, skulle dock leda till ett resultat som i övrigt stämmer dåligt med de principer som bär upp mervärdesskattelagstiftningen. Så har bestämmelsen inte heller tillämpats i praxis, se t.ex. RÅ 2002 ref. 67.

Enligt Regeringsrättens mening måste avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till en byggnad eller del av en byggnad i vissa fall kunna medges även om byggnaden till sin karaktär är en bostad. Detta bör vara fallet då byggnaden eller byggnadsdelen på något sätt anpassats för verksamheten och den del där verksamheten bedrivs är klart avskild från bostadsdelen. Det förhållandet att det utan alltför stora ingrepp går att åter göra en sådan byggnad anpassad för boende bör inte medföra ett annat synsätt. Omständigheterna i det enskilda fallet måste vara avgörande.

Såvitt gäller förhållandena i nu förevarande fall kan redovisas följande.

Vid den aktuella tiden - hösten 1997 - pågick ännu uppförandet av byggnaden. Byggnaden är ett småhus i två våningar om 271 kvm. Bolaget befann sig enligt egen uppgift vid tiden för byggandet i en kraftig expansionsfas. En exportchef hade anställts och denne skulle komma att behöva ett arbetsrum. Därutöver avsåg företagsledaren att anställa sin hustru och sin dotter i företaget, vilka liksom han själv behövde arbetsrum. Det skulle alltså behövas fyra kontorsplatser och utrymmena skulle inredas därefter. Bolaget skulle därutöver disponera möteslokaler. En videokonferensanläggning skulle installeras och ett pentry finnas. Bolaget uppskattade att 30 procent av bostadsytan skulle användas för kontorets räkning. I kammarrätten har denna area uppgivits bestå av tre kontorsrum, ett förråd och ett dubbelgarage. Härutöver skulle den gemensamma entrén användas. Vidare skulle bolaget disponera den toalett som fanns på bottenvåningen. Huset skulle utrustas med en hiss för att möjliggöra att företagsledaren - som var handikappad - skulle kunna förflytta sig mellan bostadsdelen och kontorsdelen.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Även om planeringen vid tidpunkten för byggandet av fastigheten kan ha varit att verksamheten skulle komma att få en större omfattning än vad den rent faktiskt fått har, såvitt framkommit i målet, några specialarrangemang i form av särskild utrustning eller anpassning inte planerats eller vidtagits för den del av byggnaden som skulle användas i näringsverksamheten. Det framstår inte heller som klart vilka delar av bostaden det var som skulle användas för detta ändamål. Vissa utrymmen skulle uppenbarligen vara gemensamma för näringsverksamheten och boendet. Utredningen i målet visar således inte att några utrymmen i byggnaden inrättats och klart avskilts för något annat ändamål än stadigvarande bostad. Inte heller kan enligt Regeringsrättens mening enbart det förhållandet att utrymmen i en byggnad inrättad som stadigvarande bostad används som arbetsrum i en näringsverksamhet medföra att dessa utrymmen i mervärdesskattehänseende skall anses utgöra annat än en del av den stadigvarande bostaden. Den ingående mervärdesskatt, avseende byggnadskostnader, som bolaget har yrkat avdrag för skall därför anses hänförlig till den stadigvarande bostaden. Något avdrag kan då inte medges enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 ML.

Vid detta förhållande måste ställning också tas till om den nu redovisade tolkningen av 8 kap. 9 § första stycket 1 ML är förenlig med det sjätte

mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 17.6 andra stycket i direktivet får medlemsstaterna behålla de undantag från avdragsrätten som föreskrevs i deras nationella lagstiftning när direktivet trädde i kraft såvida rådet inte beslutat om begränsningar. Eftersom rådet i detta avseende inte fattat något beslut har Sverige således rätt att behålla de undantag som fanns vid EU-inträdet den 1 januari 1995. Däremot är det inte tillåtet att genom lagstiftning eller ändrad förvaltningspraxis utvidga tillämpningsområdet för befintliga undantag efter den tidpunkt då direktivet för Sveriges del trädde i kraft (se p. 41, 46, 48 och 49 i domen i det ovan nämnda målet C-409/99). Mot denna bakgrund bör därför ställning tas till om den tolkning som Regeringsrätten nu gjort av bestämmelsen i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML utgör en utvidgning av bestämmelsens tillämpningsområde i förhållande till den praxis som rådde vid EU-inträdet.

Som har framgått av redovisningen för gällande rätt infördes det generella avdragsförbudet för ingående skatt som belöper på stadigvarande bostad den 1 januari 1974 i 18 § andra stycket 1 i lagen om mervärdesskatt och överfördes med den lydelse det alltjämt har till ML. Den begränsade praxis som finns på området för tiden före EU-inträdet och som i någon mån ändå belyser tillämpningsområdet för nu aktuellt avdragsförbud får anses ge uttryck för en tolkning av förbudsbestämmelsen som är förenlig med den Regeringsrätten ovan redovisat. Liknande ställningstaganden återfinns också i handledningar på mervärdesskatteområdet i tiden såväl före som efter Sveriges anslutning till EU (se bl.a. Hans Fink, Momboken, 1990, s. 74; Jan Kleerup m.fl., Mervärdesskatt och punktskatter, 1998, s. 115 och Forssén, Momshandboken, 2001, s. 176). Även RSV har i sin publikation Handledning för mervärdesskatt, i vart fall sedan 1980-talet, som sin uppfattning framfört att det är byggnadens karaktär som är avgörande vid bestämmelsens tillämpning. Mot bakgrund av det nu anförda kan därför Regeringsrättens ställningstagande i detta mål till hur bestämmelsen i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML skall tolkas inte anses medföra någon utvidgning av tillämpningsområdet för det avdragsförbud som bestämmelsen innehåller. Överklagandet skall därför bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver, med bifall till Riksskatteverkets talan, kammarrättens och länsrättens domar och fastställer skattemyndighetens beslut.

II.

Skattemyndigheten i Skåne län beslutade genom omprövning den 25 november 1998 att sänka den ingående mervärdesskatten för European Retail Consulting i Helsingborg AB (bolaget) för perioden december 1996 med 137 562 kr. Som skäl anfördes bl.a. följande. I enlighet med 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, får avdrag ej göras för sådan ingående mervärdesskatt som hänförs till stadigvarande bostad. Vid bedömningen av vad som skall hänföras till stadigvarande bostad är det byggnadens karaktär och ej dess användningssätt som är avgörande. - Byggnaden på fastigheten Matrosen 22 är till sin karaktär ett bostadshus. Fastigheten är taxerad som småhusenhet och är belägen i ett villaområde. Både exteriört och interiört har fastigheten karaktären av bostadsfastighet. Att del av byggnaden inrättats till kontor, i nuläget en verksamhet med mycken blygsam omfattning, saknar betydelse. Denna del av byggnaden kan likaväl disponeras som bostad och har tidigare tjänat som bostad. I kontorsdelen finns kök, toalett och dusch.

Bolaget överklagade och yrkade att avdrag för ingående mervärdesskatt skulle medges.

Länsrätten i Skåne län (2001-04-18, ordförande Nilsson) yttrade: Av utredningen i målet framgår att bolaget i slutet av 1995 köpte en småhusfastighet. Viss del av fastigheten skulle utgöra verksamhetslokal för bolaget, resterande del skulle utgöra bostad åt bolagsägare med familj. Då fastigheten var i mycket dåligt skick måste omfattande renoveringsarbeten utföras. Dessa reparationer och ombyggnader bekostades av bolaget. Gällande

kontorsdelen uppgår kostnaden till 687 816 kr inklusive mervärdesskatt. Bolaget har gjort avdrag för mervärdesskatten med 137 562 kr. - Mervärdesskattelagen. Den första frågan i målet är huruvida bolaget enligt svensk rätt har avdragsrätt för denna ingående mervärdesskatt avseende de iordningställda kontorslokalerna. - Enligt 8 kap. 3 § första stycket ML får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. - Av 8 kap. 9 § 1 ML följer att avdrag inte får göras för sådan ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad. - Vad som skall avses med stadigvarande bostad har i såväl rättstillämpning som doktrin gjorts beroende av byggnadens karaktär, inte den faktiska användningen av byggnaden. Om en lokal är inrättad som en bostad skall den anses utgöra en stadigvarande bostad i mervärdesskattelagens mening, oavsett om den begagnas som sådan. - Regeringsrätten ansåg i RÅ 84 1:69 att en renskötarbostad av enklare beskaffenhet på sommarlandet inte utgjorde en stadigvarande bostad. I domskälen anfördes att det av utredningen framgick att byggnaden var en mindre stuga av enkel beskaffenhet, som uppförts för att sommartid användas som bostad åt den klagande och hans familj i samband med renskötselarbetet på sommarlandet. Regeringsrätten ansåg att byggnaden var att anse som en till rennäringsen hänförlig driftsbyggnad och att den inte utgjorde stadigvarande bostad. Byggnadens karaktär av driftsbyggnad medförde således att byggnaden inte ansågs utgöra en stadigvarande bostad, trots att renägaren bodde där med sin familj under sommarmånaderna. - Även i RÅ 1993 ref. 30 var byggnadens karaktär avgörande. Målet gällde ett förhandsbesked om huruvida ett servicehus innehållande gruppboheter för senildementa, servicelägenheter, dagcentral, personallokaler, kök samt korridor, trapphus med mera, utgjorde stadigvarande bostad enligt mervärdesskattelagens definition eller ej. Skatterättsnämnden anförde att den omständigheten att lägenheterna var särskilt handikappanpassade och fördelades med särskilt beaktande av tillsyns- och vårdbehov inte skilde dem i något avgörande hänseende från boheter i det allmänna bostadsbeståndet. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked. Byggnadens karaktär av att huvudsakligen användas som stadigvarande bostad avgjorde målets utgång. - Länsrätten gör följande bedömning. - Den i målet aktuella byggnaden är belägen i ett villaområde på en fastighet som är taxerad som småhusenhet. Den del av byggnaden som används för näringsverksamheten utgör 30 procent av den totala byggnadsytan. Den har tidigare använts som bostad, och kan även idag utan större svårighet disponeras som bostad då den innehåller såväl kök som toalett och dusch. - Med anledning härav anser länsrätten att byggnaden på fastigheten Matrosen 22 har karaktär av stadigvarande bostad. Avdrag för mervärdesskatt hänförlig till ombyggnad och reparation av byggnaden får därför enligt 8 kap. 9 § 1 ML inte göras. - Sjätte mervärdesskattedirektivet. Bolaget har gjort gällande att avdragsförbudet i 8 kap. 9 § 1 ML strider mot artikel 17 (2) (a) i sjätte mervärdesskattedirektivet som föreskriver en oinskränkt rätt att dra av ingående moms hänförlig till förvärv för en momspliktig verksamhet. Artikel 17 har enligt bolaget företräde framför ML. Skattemyndigheten har på sin sida hävdat att Sverige med hänsyn till artikel 17.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet har rätt att behålla sina undantag från avdragsrätt, bl.a. avseende stadigvarande bostad. - Nästa fråga att besvara blir då huruvida Sverige har rätt att behålla och tillämpa undantaget från avdragsrätt i 8 kap. 9 § 1 ML med hänsyn till EG-rätten. - Av artikel 17 (2) (a) i sjätte mervärdesskattedirektivet följer att i den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, han skall ha rätt att dra av följande från den skatt han är skyldig att betala: a. mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person. - EG-domstolen har upprepade gånger, bl.a. i dom den 15 januari 1998, mål C-37/95, slagit fast att avdragssystemet beträffande mervärdesskatt har till syfte att helt befria aktören från den börda avseende mervärdesskatt som skall betalas eller som har betalats inom ramen för all hans ekonomiska verksamhet. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar en fullständig neutralitet

beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett vilka de syften och resultat är som eftersträvas med denna verksamhet. Villkoret är att verksamheten i sig är underkastad mervärdesskatt. Detta synsätt återfinns också i EG-domstolens dom den 6 juli 1995, mål C-62/93, där domstolen anförde att den rätt till avdrag som avses i artikel 17 i sjätte direktivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och därför i princip inte kan inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten. Den enskilde tillerkänns rättigheter som kan åberopas vid en nationell domstol för att ifrågasätta nationella regler som inte är förenliga med bestämmelserna i direktivet. - Nationella myndigheter och domstolar måste efterkomma samtliga bestämmelser i sjätte direktivet. I den mån ett undantag inte har fastställts i enlighet med artikel 27, vilken ålägger medlemsstaterna en anmälningsskyldighet, kan de nationella skattemyndigheterna inte gentemot en skattskyldig person göra gällande en bestämmelse som är ett undantag från sjätte direktivets system. Vidare har EG-domstolen i dom den 13 februari 1985, mål C-5/84, och i dom den 11 juli 1991, mål C-97/90, förklarat att medlemsstaterna saknar befogenhet att begränsa avdragsrätten, även när användningen av varorna i en ekonomisk verksamhet är starkt begränsad, utom när de kan stödja sig på något av de undantag som fastställs i sjätte direktivet. - Ett av dessa undantag återfinns i direktivets artikel 17.6. Denna så kallade standstillklausul har följande lydelse: "Inom fyra år efter det att detta direktiv har trätt i kraft skall rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller (representation). Till dess att ovanstående regler träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft." - I dom den 18 juni 1998, mål C-43/96, slog EG-domstolen fast att andra stycket i artikel 17.6 tillåter medlemsstaterna att bibehålla samtliga undantag från avdragsrätt som föreskrevs i deras nationella lagstiftning vid direktivets ikraftträdande. Domstolen konstaterade att det av ordalydelsen framgår klart och tydligt att det ankommer på rådet att besluta vilka utgifter som inte berättigar till avdrag. Uttrycket "alla de undantag" omfattar även rena rörelseutgifter, varför även sådana kan undantas från avdragsrätt enligt nationell lagstiftning. EG-domstolen bekräftade regeln i dom den 5 oktober 1999, mål C-305/97. I denna dom fastslog EG-domstolen också att medlemsstaterna kan behålla undantagen i den nationella lagstiftningen trots att rådet inte före utgången av fristen på fyra år i första stycket i artikel 17.6 har beslutat vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag för mervärdesskatt. - Undantaget från avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i 8 kap. 9 § 1 ML motsvarar en bestämmelse i 18 § första stycket i den tidigare gällande lagen (1968:430) om mervärdesskatt. Svensk lagstiftning föreskrev således detta undantag från avdragsrätt vid direktivets ikraftträdande. Sverige har därmed enligt ordalydelsen i artikel 17.6 och enligt ovan nämnda rättsfall, rätt att behålla och tillämpa undantaget i 8 kap. 9 § 1 ML, som inte kan anses strida mot sjätte mervärdesskattedirektivet. - Överklagandet skall därför avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade och yrkade att avdrag skulle medges för den ingående mervärdesskatt som belöpte på den del av kostnaderna för renovering och ombyggnad av fastigheten Matrosen 22 som var hänförliga till bolagets lokaler. Bolaget anförde bl.a. följande. Utrymmet, som kallas kök, är begränsat till 2,5 kvm och har ett kylskåp. I övrigt finns ingen köksutrustning och sådan kan inte heller installeras då befintliga utrymmen används för nätverkspaneler, routrar och annan nätverksutrustning. Utrymmet saknar vidare ventilation. Ett KAT5-nät för ca 100 000 kr har installerats i lokalen. Samtliga väggar innehåller ledningsdragnings för bl.a. nätverket och av ritningarna framgår att det i varje rum, utöver vanliga kontakter, finns fyra TP-kontakter för dataanslutning.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Av handlingarna framgår att det efter ombyggnaden fanns ett pentry i lokalen. Att klaganden valt att använda skåpen som förvaringsplats för datamaterial har

ingen betydelse. Fastigheten har före ombyggnaden använts som stadigvarande bostad. De åtgärder som har vidtagits på byggnaden har inte medfört att byggnaden helt eller delvis övergått från att ha karaktären av stadigvarande bostad till lokal för verksamheten. Inte ens om kontorsdelen hade saknat pentry hade den delen förlorat sin karaktär av stadigvarande bostad.

Kammarrätten i Göteborg (2002-06-12, Svensson, Dahlin, Grankvist, referent) yttrade: Enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 ML får avdrag inte göras för sådan ingående mervärdesskatt som hänförs till stadigvarande bostad. - I artikel 17.2 i det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivs att, i den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, han skall ha rätt att dra av mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats avseende varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person. - Kammarrätten har i en dom den 25 oktober 2001, mål nr 389-2000, prövat frågan om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt belöpande på kostnader för stadigvarande bostad. I målet uttalar kammarrätten bl.a. följande. Det svenska avdragsförbudet för stadigvarande bostad måste, för överensstämmelse med praxis från EG-domstolen (mål C-97/90, Lennartz, och C-291/92, Armbrrecht), tolkas som ett förbud endast mot avdrag för privat konsumtion. Stöd för denna uppfattning kan också hämtas i de svenska förarbetena (jfr prop. 1968:100 s. 137 ff. och SOU 1994:88 s. 242 och 254). - Skäl för ett annat synsätt i förevarande mål föreligger inte. I målet har inte ifrågasatts att den ingående mervärdesskatt som bolaget yrkat avdrag för belöper på kostnader hänförliga till ombyggnad och reparation av en del av fastigheten Matrosen 22 som enbart används i bolagets näringsverksamhet. Mot bakgrund härav skall överklagandet bifallas. - Kammarrätten bifaller överklagandet och förklarar att bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt med 137 562 kr som belöper på kostnader hänförliga till ombyggnad och reparation av den del av fastigheten Matrosen 22 som använts i bolagets näringsverksamhet.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten med ändring av kammarrättens dom skulle förklara att bolaget inte var berättigat till avdrag för sådan ingående skatt som avsågs i kammarrättens dom. Till stöd för sin talan anförde RSV bl.a. följande. Av särskild vikt för den EG-rättsliga bedömningen är tillämpningen av artikel 17.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet, en bestämmelse som inte berörts av kammarrätten. Enligt RSV:s mening ger denna regel stöd för en fortsatt tillämpning av hittillsvarande svenska regler och praxis. Någon utvidgning av tillämpningen av avdragsförbudet har inte skett efter den 1 januari 1995. - RSV har uppfattat lagstiftaren på det sättet att denne velat ha en schablonregel vars syfte varit att säkerställa att objekt som typiskt sett kan användas för privat baskonsumtion inte skall berättiga till avdrag. Såväl av rättspraxis som av doktrinen får anses framgå att det därvid är objektets karaktär som är avgörande för om avdragsförbudet skall träda in eller ej i ett enskilt fall. Är objektet av sådant slag att det kan användas för permanent boende synes avdrag inte kunna medges. RSV:s bedömning är att i det fall en byggnad är av sådan karaktär att den kan användas för permanent boende är avdragsförbudet absolut. För att avgöra en byggnads karaktär måste därvid en samlad bedömning av olika faktorer göras. Hänsyn bör då tas till exempelvis konstruktion, storlek, planlösning, utrustning, läge, utformning av omgivande markområden samt möjlighet att utan alltför stora ingrepp nyttja byggnaden för permanent boende. Skulle i stället användningssättet vara avgörande för om rätt till avdrag skall föreligga eller ej hade enligt RSV:s bedömning det särskilda avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML inte behövts. Avdrag för anskaffningar för privat bruk, t.ex. boende, hade då kunnat uteslutas redan med stöd av det allmänna stadgandet i 8 kap. 3 § ML. - Den ifrågavarande byggnaden har, genom sin utformning och läge, klart karaktären av vad som i mervärdesskattesammanhang avses med stadigvarande bostad. Byggnaden synes tidigare ha använts i sin helhet för bostadsändamål. Att vissa begränsade

ingrepp gjorts i byggnaden, genom att tvättrum och klädkammare gjorts om till WC och pentry, har inte lett till att byggnaden förlorat sin karaktär av bostadsbyggnad. Detta gäller oaktat skåp i pentryutrymmet för närvarande innehåller nätutrustning och väggarna innehåller ledningar för nätverk.

Prövningstillstånd meddelades.

Bolaget bestred bifall till RSV:s överklagande och anförde bl.a. följande. Enligt bolagets uppfattning har avdragsförbudet i 8 kap. 9 § ML utvidgats i svensk rättspraxis sedan det sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft den 1 januari 1995 på ett sätt som står i strid med artikel 17.6 i direktivet. Den ändrade rättstillämpningen framgår särskilt av Regeringsrättens domar i målen RÅ 1993 ref. 30, RÅ 1997 not. 245 och RÅ 2002 not. 175. Enligt bolagets uppfattning kan RÅ 1993 ref. 30 tolkas på så sätt att både en fastighets karaktär och det sätt på vilket fastigheten används skulle tillmätas betydelse vid bedömningen av begreppet stadigvarande bostad. Den tolkning RSV förordar innebär enligt bolagets uppfattning en otillåten utvidgning av undantaget. Det kan dessutom ifrågasättas om inte ett beslut att vägra avdrag för ingående mervärdesskatt i en situation som den föreliggande kan anses stå i strid med EG:s grundläggande proportionalitetsprincip. Avdragsbegränsningen i 8 kap. 9 § ML är mer ingripande än vad som kan anses nödvändigt för att uppfylla syftet med den aktuella bestämmelsen, nämligen att förhindra avdrag för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till privat konsumtion.

Regeringsrätten (2003-12-18, Nordborg, Eliason, Wennerström, Dexe, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 8 kap. 3 § första stycket ML - - - (= första-sjätte styckena av domskälen i mål I) - - - vara avgörande.

Regeringsrätten gör såvitt avser förhållandena i detta mål följande bedömning.

Bolaget har yrkat avdrag för ingående skatt hänförlig till den del av fastigheten där företaget bedriver skattepliktig verksamhet. Byggnaden är ett småhus i tre plan. Den ägs av bolaget som har låtit genomföra en genomgripande renovering. Bolagets ägare med familj bor i byggnaden. I det nedre planet finns den kontorsdel där bolaget bedriver sin verksamhet. Kontorsdelen består av tre arbetsrum, ett pentry och en toalett. Den har en egen entré. Teknisk utrustning i form av ett s.k. KAT5-nät har installerats till en kostnad av ungefär 100 000 kr. Utrymmet saknar ventilation. Det har i målet inte framkommit något som tyder på att denna del av byggnaden används för annat än kontorsverksamheten. Med hänsyn härtill och till att den aktuella delen av byggnaden är helt avskild från byggnaden i övrigt finner Regeringsrätten att denna del av byggnaden inte skall anses vara en del av den stadigvarande bostaden. Bolaget har därför haft rätt att göra avdrag för den ingående skatt som hänförlig till den del av byggnaden där verksamheten bedrivs.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredragna 2003-10-29, föredragande Haggren, målnummer 7423-2001 och 4713-2002

Sökord: Mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 1968:100 s. 138 och 140; prop. 1973:163 s. 88 och 93; prop. 1989/90:111 s. 127; prop. 1993/94:99 s. 212; prop. 1994/95:57 s. 130; SOU 1994:88 s. 242 och 254 f
