

Ref 64

Avdragsförbudet för ingående mervärdesskatt som hänför sig till stadigvarande bostad har inte ansetts tillämpligt med avseende på förvärv av flyttbara moduler som hyrts ut för bostadsändamål.

3 kap. 1 och 2 §§, 8 kap. 3 § första stycket och 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 29 november 2021 följande dom (mål nr 3988-20).

Bakgrund

1. Den som bedriver en verksamhet som medför skyldighet att betala mervärdesskatt får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad får dock inte dras av.

2. Cadilla Fastigheter AB har förvärvat tolv flyttbara moduler. Varje modul är 26 kvm stor och utrustad med kök och toalett. Modulerna ställs upp på en plan yta och anslutningar till el och vatten ligger på marken och är enkla att koppla bort. Modulerna sätts samman på ett enkelt sätt. Det krävs arbete under en dag av två personer samt en kran och en lastbil för att flytta samtliga moduler. Modulerna har under en period hyrts ut till Migrationsverket för att användas som boende åt asylsökande.

3. Bolaget gjorde avdrag för ingående mervärdesskatt avseende inköpen av modulerna med ca 450 000 kr för redovisningsperioden januari–mars 2016 och ca 446 000 kr för redovisningsperioden april–juni 2016.

4. Skatteverket beslutade att inte medge avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till inköpen av modulerna. Som skäl angavs att avdragsförbudet för ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad är tillämpligt även avseende anskaffningar som används i en verksamhet som medför skattskyldighet och omfattar också lös egendom om egendomen är inrättad för boende och används som bostad. Modulerna är utrustade med kök och toalett och har således karaktär av stadigvarande bostad. De kommer troligen också att användas som bostäder av de asylsökande eftersom dessa inte har tillgång till något annat hem eller boende i Sverige under asylprocessen.

5. Bolaget överklagade Skatteverkets beslut till Förvaltningsrätten i Göteborg som avslog överklagandet med motiveringen att det varken i lagtexten eller i förarbetena till lagen finns något

uttalande om att avdragsförbudet för stadigvarande bostad bara ska tillämpas när bostaden är en fastighet. Av rättspraxis framgår också att avdragsförbudet ska tillämpas oberoende av om huvudregeln om avdragsrätt skulle medföra rätt till avdrag och det kan alltså tillämpas trots att de uthyrda bostäderna är lös egendom.

6. Kammarrätten i Göteborg avslog bolagets överklagande dit med i huvudsak samma motivering som förvaltningsrätten.

Yrkanden m.m.

7. *Cadilla Fastigheter AB* yrkar att det ska medges avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärven av modulerna. Bolaget yrkar även att ett förhandsavgörande ska hämtas in från EU-domstolen.

8. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

9. Frågan i målet är om en beskattningsbar person har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av flyttbara moduler som hyrs ut för bostadsändamål.

Rättslig reglering m.m.

10. Enligt 3 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) är omsättning av varor och tjänster skattepliktig om inget annat anges i kapitlet.

11. Av 3 kap. 2 § första stycket framgår att från skatteplikt undantas bl.a. upplåtelse av hyresrätt till fastighet. Med fastighet avses inte endast vad som enligt jordabalken utgör fastighet, utan även bl.a. byggnader, ledningar, stängsel och liknande anläggningar som för stadigvarande bruk anbragts i eller ovan jord och som tillhör någon annan än ägaren till jorden, se 1 kap. 11 § i för målet tillämplig lydelse.

12. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får enligt 8 kap. 3 § första stycket göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten.

13. Av 8 kap. 9 § första stycket 1 framgår att avdrag inte får göras för sådan ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad.

14. Avdragsförbudet för stadigvarande bostad saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) men får tillämpas med stöd av den s.k. standstillklausulen i artikel 176 andra stycket i direktivet. Av den bestämmelsen följer att Sverige tills vidare får behålla de begränsningar i avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som gällde vid tidpunkten för Sveriges anslutning

till EU men att det inte är tillåtet att utvidga undantagets tillämpningsområde (Metropol och Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, punkterna 46 och 49).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Förhandsavgörande från EU-domstolen

15. Den unionsrättsliga reglering som aktualiseras har redan tolkats av EU-domstolen och det finns tillräcklig vägledning för att avgöra målet. Det saknas därför skäl att hämta in ett förhandsavgörande.

Är den ingående mervärdesskatten avdragsgill?

16. En grundläggande förutsättning för avdragsrätt är att den ingående skatten avser förvärv av varor eller tjänster som ska användas i en verksamhet som medför skyldighet att betala mervärdesskatt.

17. De aktuella modulerna är konstruerade för att lätt kunna monteras ned och flyttas. De är avsedda att kunna hyras ut upprepade gånger och användas av olika kunder och på olika platser. Modulerna kan därför inte anses utgöra fastighet enligt mervärdesskattelagen (jfr HFD 2012 ref. 53 och HFD 2018 ref. 63 samt Maierhofer, C-315/00, EU:C:2003:23 och Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720). Modulerna ska alltså anses utgöra lös egendom och uthyrningen av dem är därmed skattepliktig. Det innebär att inköpen av modulerna utgör förvärv i en verksamhet som medför skattskyldighet.

18. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får normalt göra avdrag för den ingående skatt som hänförs till förvärv i verksamheten. Avdrag får dock inte göras för sådan ingående skatt som hänförs till stadigvarande bostad.

19. Av förarbetena till lagstiftningen framgår att avdragsförbudet för stadigvarande bostad infördes för att säkerställa att avdrag för ingående mervärdesskatt inte görs för kostnader som normalt är att anse som privata levnadskostnader (jfr prop. 1989/90:111 s. 127 och prop. 1993/94:99 s. 212).

20. Av praxis framgår att avdragsförbudet är en schablonregel som ska tillämpas oberoende av om huvudregeln i 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen skulle medföra rätt till avdrag därför att mervärdesskatten hänförs till förvärv i en verksamhet som medför skattskyldighet (se RÅ 2003 ref. 100 I och II, RÅ 2005 ref. 34 och RÅ 2010 ref. 43; jfr även HFD 2021 ref. 4).

21. Av rättsfallet RÅ 2005 ref. 34 framgår dock att den schablon som avdragsförbudet innebär inte bör sträckas längre än vad som är erforderligt för att säkerställa att avdrag inte kommer att ges för sådant som skulle kunna avse privata levnadskostnader.

22. Med stadigvarande bostad avses byggnad eller del av byggnad som är inrättad för permanent boende (SOU 1994:88 s. 242). Av praxis följer att vid bedömningen av om det är fråga om stadigvarande bostad ska både utformningen av byggnaden och den faktiska användningen tillmätas betydelse. Om både utformningen och användningen liknar vad som gäller för bostäder i det allmänna bostadsbeståndet talar detta starkt för att det är fråga om stadigvarande bostad (HFD 2016 ref. 50).

23. I RÅ 2005 not. 78 ansågs uthyrning av bostadsmoduler till en kommun för att användas som temporärt tröskelboende för hemlösa avse stadigvarande bostäder. Modulerna – som skulle placeras på plint- eller balkgrund och som det krävdes en arbetsinsats om två till tre veckor för tre personer samt maskinell hjälp för att montera respektive montera ned – bedömdes utgöra fastighet i mervärdes-skattelagens mening. Eftersom modulerna skulle användas för ett mer eller mindre permanent boende för hemlösa där inslaget av omsorg var begränsat var modulerna att betrakta som stadigvarande bostäder.

24. De nu aktuella modulerna är avsedda för tillfälliga uppställningar och har anslutningar till el och vatten som ligger på marken. De är avsedda att användas under begränsad tid och kan enkelt och snabbt flyttas. En konstruktion som är av så tillfällig karaktär kan enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte likställas med bostäder i det allmänna bostadsbeståndet. En sådan konstruktion kan inte heller anses vara avsedd för ett permanent boende.

25. Mot den bakgrunden anser Högsta förvaltningsdomstolen att bolagets förvärv inte avser sådan stadigvarande bostad som utesluter avdragsrätt.

26. Överklagandet ska därmed bifallas och bolaget medges avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärvet av modulerna.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att förhandsavgörande ska hämtas in från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar att Cadilla Fastigheter AB har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärvet av modulerna.

I avgörandet deltog justitieråden *Ståhl, Bull, von Essen, Anderson* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Anna Rydebjörk.

Förvaltningsrätten i Göteborg (2019-02-25, ordförande Karlsson):

Ska avdragsförbudet för stadigvarande bostad användas både för fast och lös egendom?

Enligt bestämmelser i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen får avdrag inte göras för ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad. Varken i lagtexten eller i förarbeten till lagen finns det något uttalande om att förbudet ska tillämpas bara när bostaden är en fastighet. Högsta förvaltningsdomstolen har i avgörandet RÅ 2010 ref. 43 uttalat att avdragsförbudet måste uppfattas som en schablonregel som ska tillämpas oberoende av om huvudregeln (8 kap. 3 § mervärdesskattelagen) skulle medföra rätt till avdrag därför att skatten hänför sig till förvärv i näringsverksamheten. Avdragsförbudet kan alltså tillämpas, trots att de uthyrda bostäderna är lös egendom.

Ska avdragsförbudet trots detta inte användas på grund av att det strider mot grundläggande EU-rättsliga principer?

En princip inom EU:s mervärdesskattesystem är att avdrag ska beviljas för ingående mervärdesskatt som har ett direkt och omedelbart samband med transaktioner som belastas av utgående mervärdesskatt. Detta är dock inte en ovillkorlig rätt. Rätten till avdrag är begränsad på olika sätt, till exempel genom kravet på att rätten till avdrag ska styrkas med faktura (8 kap. 17 § mervärdesskattelagen) och att vissa inköp är helt eller delvis undantagna från avdragsrätten (8 kap. 9 § mervärdesskattelagen vad gäller stadigvarande bostad och representation samt 15 och 16 §§ samma lag vad gäller vissa typer av fordon).

I samband med Sveriges inträde i EU gjordes en genomgång av om de då gällande begränsningarna i avdragsrätten stämde överens med mervärdesskattedirektivet. Begränsningarna av avdragsrätten för stadigvarande bostad behandlas i SOU 1994:88 s. 241–242. I utredningen uttalas att förbudet mot avdrag avser all ingående skatt som kan hänföras till bostaden. Det står inget i utredningen om att avdragsförbudet skulle avse enbart fast egendom. I utredningen saknas uttalanden om att bestämmelsen står i strid mot direktivet eller ens att det är tveksamt om bestämmelsen stämmer överens med principerna i direktivet. Därför, och då bestämmelsens innehåll inte har förändrats sedan Sverige blev medlem i EU, finns det inget hinder mot att tillämpa bestämmelsen enligt sin ordalydelse.

Det finns alltså inte något hinder mot att tillämpa bestämmelsen om avdragsförbud för stadigvarande bostad som är lös egendom. Bestämmelsens ordalydelse är att avdrag inte får göras för sådan ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad. Eftersom bolaget hyr ut stadigvarande bostäder har bolaget inte rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, varför överklagandet ska avslås.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet. Förvaltningsrätten beslutar, med bifall till ansökan, att bolaget har rätt till ersättning för kostnader med 15 000 kr.

Kammarrätten i Göteborg (2020-06-16, Forkman, Dahlström och Nilsson):

Vad målet gäller

Cadilla Fastigheter AB hyr ut flyttbara moduler som används som stadigvarande bostad. Det är ostridigt att modulerna är lös egendom. Frågan i målet är om bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till inköp av modulerna.

Omfattar avdragsförbudet stadigvarande bostad som är lös egendom?

Enligt 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänförs till förvärv i verksamheten. Enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen får avdrag inte göras för sådan ingående skatt som hänförs till stadigvarande bostad. Det framgår varken av bestämmelsen i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen eller förarbetena till denna bestämmelse att avdragsförbudet är begränsat till att gälla endast fast egendom. Kammarrätten anser inte heller att den slutsatsen kan dras av den lagändring som skedde 2014 och som gällde frivillig skattskyldighet.

Kammarrätten gör därför samma bedömning som förvaltningsrätten att avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen även omfattar stadigvarande bostad som är lös egendom.

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att avdragsförbudet måste uppfattas som en schablonregel som ska tillämpas oberoende av om huvudregeln skulle medföra rätt till avdrag därför att skatten hänförs till förvärv i näringsverksamheten (RÅ 2010 ref. 43). Den omständigheten att bolagets förvärv av modulerna har skett i skattepliktig verksamhet hindrar därmed inte heller en tillämpning av avdragsförbudet.

Är avdragsförbudet förenligt med EU-rätten?

Sveriges generella avdragsförbud för ingående mervärdesskatt hänförlig till stadigvarande bostad infördes 1974. Avdragsförbudet har ingen motsvarighet i EU:s mervärdesskattedirektiv. Sveriges rätt till förbudet grundar sig i artikel 176 i direktivet som ger medlemsstaterna rätt att behålla undantag från avdragsrätten som de hade redan innan de blev medlemmar i EU. Undantaget måste dock vara tillräckligt precist för att inte kunna utnyttjas till att införa generella undantag från avdragsrätten. Det får heller inte utvidgas i förhållande till vad som gällde vid medlemslandets inträde i EU.

Sverige utredde avdragsförbudet i anslutning till att Sverige skulle bli medlem i EU. Regeringen fann att förbudet inte stred mot EU:s regler och det fick därför stå kvar oförändrat, prop. 1994/95:57 s. 130. Bestämmelsens innehåll har inte förändrats sedan Sverige blev medlem i EU. Mot denna bakgrund finner kammarrätten att Sveriges begränsning av

rätten till avdrag för ingående skatt hänförlig till stadigvarande bostad inte är en sådan generell begränsning av avdragsrätten som är otillåten enligt unionsrätten. Kammarrätten har ovan bedömt att bestämmelsen omfattar stadigvarande bostad som är lös egendom. Det är därför inte heller frågan om en otillåten utvidgning av avdragsförbudet för stadigvarande bostad.

Bolaget har således inte rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till inköp av modulerna.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.