



KLAGANDE

Cadilla Fastigheter AB, 556437-9518

Ombud: Skattejurist Cecilia Strandberg

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 25 februari 2019 i
mål nr 7694-17, se bilaga A

SAKEN

Mervärdesskatt
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

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

YRKANDEN M.M.

Cadilla Fastigheter AB yrkar att avdrag ska medges för ingående
mervärdesskatt med 450 109 kr för redovisningsperioden januari–mars 2016
och med 446 075 kr för redovisningsperioden april–juni 2016. Bolaget yrkar
även ersättning för kostnader. Bolaget vidhåller det som tidigare anförts och
tillägger följande.

Förvaltningsrätten drar slutsatsen att avdragsförbudet för stadigvarande
bostad ska användas vid uthyrning av både fast och lös egendom och
hänvisar till uttalanden i RÅ 2010 ref. 43. En lagändring har skett efter och
som en följd av nämnda avgörande. Syftet med lagändringen var att undvika

situationer där utgående skatt ska redovisas av fastighetsägaren trots att denne inte samtidigt har rätt till avdrag för ingående skatt. Någon lagändring avseende lös egendom har dock inte ansetts nödvändig av det skälet att lagstiftaren inte ansett att avdragsförbudet omfattar även sådan uthyrning.

Av praxis följer att Sverige får behålla befintliga regler om avdragsförbud med stöd av artikel 176 i mervärdesskattedirektivet, men inte utvidga tillämpningen. Regeln måste även vara tydligt definierad. Att Skatteverket i detta fall nekar bolaget avdragsrätt för ingående skatt med avdragsförbudet som grund är en otillåten utvidgning av avdragsförbudet. I vart fall är kategorin för avdragsförbudet inte tillräckligt tydligt definierad för att få tillämpas även på mervärdesskattepliktig verksamhet vid nyttjande av lös egendom. Regeln i 8 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, står i detta fall i strid med artikel 168 i mervärdesskattedirektivet.

Skatteverket anser att överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader ska avslås.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

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 ML får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 ML får avdrag inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad.

Det framgår varken av bestämmelsen i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML 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 ML 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 hänför sig 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

Bolaget förlorar målet. De frågor som målet handlar om är inte av betydelse för rättstillämpningen och det finns inte heller synnerliga skäl för ersättning. Yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås.

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

Gertrud Forkman

Lars Dahlström

Eveline Nilsson
referent

/Linnéa Fornehed



FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I GÖTEBORG

Avd. 1

DOM
2019-02-25
Meddelad i Göteborg

Mål nr
7694-17

KLAGANDE

Cadilla Fastigheter AB, 556437-9518

Ombud: Cecilia Strandberg

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut den 27 april 2017, dnr MV3

SAKEN

Mervärdesskatt och ersättning för kostnader

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

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

Dok.Id 565886

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
Box 53197 400 15 Göteborg	Sten Sturegatan 14	031 - 732 70 00 E-post: forvaltningsrattenigoteborg@dom.se www.forvaltningsrattenigoteborg.domstol.se	031 - 711 78 59	måndag–fredag 08:00–16:00

SAMMANFATTNING

Förvaltningsrätten har i målet kommit fram till att bolaget inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på kostnader som hör till en stadigvarande bostad som utgörs av lös egendom. Under rubriken ”Skälen för förvaltningsrättens avgörande” ger förvaltningsrätten en närmare förklaring till sin bedömning.

DET ÖVERKLAGADE BESLUTET

Genom det överklagade beslutet beslutade Skatteverket att inte ge bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt för inköp av bostadsmoduler. Beslutet motiverades i huvudsak med att inköpet avser stadigvarande bostäder och därför omfattas av förbudet mot avdrag i 8 kap. 9 § mervärdesskattelagen. Förbudet mot avdrag för stadigvarande bostad gäller oavsett om bostäderna är fast eller lös egendom.

YRKANDEN M.M.

Bolaget

Bolaget yrkar avdrag för ingående mervärdesskatt för inköp av bostadsmoduler. Bolaget yrkar också ersättning för kostnader med 15 000 kr.

Bolaget anför i huvudsak följande:

I Sverige finns en regel som innebär att man inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på stadigvarande bostad. Denna regel fanns även innan Sverige blev medlem i EU. Det finns ingen motsvarande regel i mervärdesskattedirektivet, men Sverige har rätt att behålla den tidigare

regeln. Denna får dock inte utvidgas till att omfatta fler situationer än de som fanns när Sverige blev medlem i EU. Ett avdragsförbud får inte heller vara utformat på ett sätt som strider mot någon av de grundläggande principerna i direktivet. En grundläggande princip i mervärdesskatte-direktivet är att den som bedriver en mervärdesskattepliktig verksamhet har rätt att få kompensation för ingående mervärdesskatt. Bolaget bedriver en mervärdesskattepliktig verksamhet och har därför rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Att inte ge avdrag för ingående mervärdesskatt i en mervärdesskattepliktig verksamhet strider alltså mot en grundläggande princip i direktivet och är otillåten.

Svenska domstolar har tidigare tillämpat regeln om avdragsförbud inom ramen för vad som är tillåtet enligt direktivet, se t.ex. dom från Förvaltningsrätten i Göteborg i mål nr 2946–14. I det målet tillämpades inte avdragsförbudet i en mervärdesskattepliktig verksamhet med uthyrning av lös egendom (villavagnar) för stadigvarande bostad. Även Skatterättsnämnden har haft motsvarande tillämpning i ett avgörande från 2003 (dnr. 28–08/I). I avgörandet fann Skatterättsnämnden att uthyrning av bostad på ett fartyg var skattepliktigt till mervärdesskatt. Nämnden uttalade också att bolaget som hyrde ut bostäderna hade avdragsrätt för ingående mervärdesskatt eftersom uthyrningen var skattepliktig.

Skatteverket

Skatteverket har vid obligatorisk omprövning inte ändrat det överklagande beslutet.

Skatteverket anför bl.a. följande:

Tillämningen av avdragsförbudet för stadigvarande bostad är förenlig med det sjätte mervärdesskattedirektivet och detta gäller oavsett om bostäderna

är fast eller lös egendom (Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 2003 ref. 100). Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2010 ref. 43 ansett att avdragsförbudet för stadigvarande bostad kan tillämpas även om uthyrningen av bostäderna medför skattskyldighet.

SKÄLEN FÖR FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Mervärdesskatt

Bolaget hyr ut lös egendom för stadigvarande boende.

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

Enligt bestämmelser i 8 kap. 9 § 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

Den som i ett ärende eller mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har, efter ansökan, rätt till ersättning om

1. den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis,
2. ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller
3. det finns synnerliga skäl för ersättning (43 kap. 1 § första stycket skatteförfarandelagen).

Bolaget får inte bifall till sina yrkanden i målet. Det finns inte heller synnerliga skäl för ersättning.

Av lagtexten framgår i och för sig hur rättsfrågan i målet ska bedömas. En tillämpning av bestämmelsens ordalydelse innebär dock ett avsteg från den i övrigt gällande grundprincipen att en beskattningsbar person har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt när det finns ett direkt och omedelbart samband mellan inköpet och en skattepliktig omsättning. Frågan om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på stadigvarande bostad som utgörs av lös egendom har inte prövats av Högsta förvaltningsdomstolen och det saknas tydliga uttalanden i frågan i lagförarbeten. Målet avser därför en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, varför bolaget har rätt till ersättning för kostnader. Den yrkade ersättningen om 15 000 kr får anses skälig. Bolaget har därför rätt till ersättning för kostnader med 15 000 kr.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga 1 (FR 13)

Urban Karlsson
Rådman

I avgörandet har även nämndemännen Staffan Cronholm, Jesper Lindgren och Anna Silvén deltagit.

Föredragande i målet har varit föredragande juristen Katarina Tieva.



Hur man överklagar

FR-13

Vill du att beslutet ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

Överklaga skriftligt inom 2 månader

Tiden räknas oftast från den dag som du fick del av det skriftliga beslutet. I vissa fall räknas tiden i stället från beslutets datum. Det gäller om beslutet avkunnades vid en muntlig förhandling, eller om rätten vid förhandlingen gav besked om datum för beslutet.

För en part som företräder det allmänna (till exempel myndigheter) räknas tiden alltid från beslutets datum.

Observera att överklagandet måste ha kommit in till domstolen när tiden går ut.

Vilken dag går tiden ut?

Oftast är sista dagen för överklagande exakt 2 månader från det datum som tiden börjar räknas.

Exempel: Du fick del av beslutet den 21 december
→ tiden går ut den 21 februari.

Om samma datum inte finns i slutmånaden går tiden i stället ut på slutmånadens sista dag.

Exempel: Du fick del av beslutet den 31 december
→ tiden går ut den 28 februari.

Är sista dagen en lördag, söndag eller helgdag, mid-sommarafton, julafton eller nyårsafton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

Överklaga efter att motparten överklagat

Om ena parten har överklagat i rätt tid, har den andra parten också rätt att överklaga även om tiden har gått ut. Det kallas att anslutningsöverklaga.

För enskild part går tiden för att anslutningsöverklaga ut 3 månader från beslutets datum.

För part som företräder det allmänna räknas 3 månader från det att den enskilda parten fick del av beslutet.

Ett anslutningsöverklagande upphör att gälla om det första överklagandet dras tillbaka eller av något annat skäl inte går vidare.

Så här gör du

1. Skriv förvaltningsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att beslutet ska ändras och vilken ändring du vill ha.
3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.
4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer. Lämna också aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.

Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.
5. Skicka eller lämna in överklagandet till förvaltningsrätten. Du hittar adressen i beslutet.

Vad händer sedan?

Förvaltningsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att beslutet gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar förvaltningsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till kammarrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning kan även kammarrätten skicka brev på detta sätt.

Vill du veta mer?

Ta kontakt med förvaltningsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer finns på första sidan i beslutet. Mer information finns på www.domstol.se.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

Överklagandet ska 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 ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning 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 Högsta förvaltningsdomstolen 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 ska 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 ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska 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 klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
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 för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.