

HFD 2019 ref. 50

Ingående mervärdesskatt som hänför sig till en installation av en solcellsanläggning på en bostadsbyggnad omfattas inte av avdragsförbudet för stadigvarande bostad till den del skatten kan anses hänförlig till skattepliktig försäljning av el.

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

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 25 oktober 2019 följande dom (mål nr 6174-18, 6175-18 och 6177-18).

Bakgrund

1. Den som bedriver en skattepliktig verksamhet ska betala mervärdesskatt för sålda varor eller tjänster och har rätt att dra av ingående skatt för varor eller tjänster som används i verksamheten. Ingående skatt som hänför sig till en stadigvarande bostad får dock inte dras av.

2. HSB Bostadsrättsförening Gasellen i Linköping installerade under åren 2012–2014 solceller på taken till föreningens byggnader. Två tredjedelar av den producerade elen såldes till ett elhandelsföretag och en tredjedel förbrukades i bostäder och gemensamhetsutrymmen i de egna byggnaderna. Föreningen redovisade utgående mervärdesskatt för försäljningen till elhandelsföretaget.

3. Föreningen yrkade avdrag med två tredjedelar av den ingående mervärdesskatten avseende kostnaden för installationen av solcellsanläggningen. För redovisningsperioden oktober–december 2012 uppgick avdraget till 415 481 kr, för redovisningsperioden januari–december 2013 till 1 268 496 kr och för redovisningsperioden januari–december 2014 till 219 874 kr.

4. Skatteverket ansåg att föreningen inte hade rätt till avdrag eftersom solcellsanläggningen inte kunde anses vara klart avskild från bostadsdelarna och i första hand betjänade byggnader som omfattades av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. Anläggningen omfattades därför av avdragsförbudet.

5. Föreningen överklagade beslutet till Förvaltningsrätten i Linköping, som biföll överklagandet och beviljade föreningen avdrag för ingående mervärdesskatt. Enligt förvaltningsrätten var solcellsanläggningen fysiskt avskild från bostadsytorna och inte integrerad med bostäderna på ett sådant sätt att den omfattades av avdragsförbudet.

6. Skatteverket överklagade till Kammarrätten i Jönköping, som biföll överklagandet och fastställde Skatteverkets beslut. Kammarrätten ansåg att föreningen inte hade rätt till avdrag eftersom den el som solcellsanläggningen producerade levererades till bostäderna samt föreningens tvättstugor och garage.

Yrkanden m.m.

7. *HSB Bostadsrättsförening Gasellen i Linköping* yrkar att avdrag ska medges för ingående mervärdesskatt avseende investeringskostnaden för solcellsanläggningen till den del anläggningen används i skattepliktig verksamhet. Vidare yrkar föreningen ersättning för kostnader för biträde i Högsta förvaltningsdomstolen med 18 000 kr samt mervärdesskatt. Föreningen anför bl.a. att solcellsanläggningen är avskild från bostadsdelarna. Den omständigheten att en del av den producerade elen förbrukas i bostadsdelarna kan inte medföra att anläggningen anses utgöra en stadigvarande bostad.

8. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås men tillstyrker att ersättning för kostnader beviljas. Verket anför bl.a. att solcellsanläggningen levererar el till byggnader som i sin helhet är utformade och används som stadigvarande bostäder. Anläggningen är vidare en integrerad del av elsystemet i byggnaderna. Den är därmed inte avskild från de stadigvarande bostäderna och den omfattas därför av avdragsförbudet.

Skälen för avgörandet

Frågan i målen

9. Frågan i målen är om en bostadsrättsförening, som har installerat en solcellsanläggning på bostadsbyggnader, har rätt att dra av en del av den ingående mervärdesskatt som hänförs till installationen eftersom anläggningen bl.a. används i en för föreningen skattepliktig försäljning av el.

Rättslig reglering m.m.

10. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får enligt 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänförs till förvärv i verksamheten. Enligt 9 § första stycket 1 får avdrag dock inte göras för sådan ingående skatt som hänförs till stadigvarande bostad.

11. Av förarbetena till lagstiftningen framgår att avdragsförbudet avseende 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). Förbudet avser all ingående skatt som kan hänföras till bostaden, dvs. kostnader såväl för inventarier och reparationer som för drift och underhåll (SOU 1994:88 s. 241 f.).

12. Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att avdragsförbudet är en schablonregel som ska tillämpas oberoende av om huvudregeln i 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen skulle medföra rätt till avdrag därför att skatten hänför sig till förvärv i näringsverksamheten. Detta innebär dock inte att avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till en byggnad av bostadskaraktär alltid ska vägras, oavsett på vilket sätt byggnaden används i näringsverksamheten. Både utformningen och den faktiska användningen av en byggnad eller byggnadsdel kan tillmätas betydelse vid bedömningen av om byggnaden eller byggnadsdelen ska anses vara stadigvarande bostad och avdrag därmed vägras (RÅ 2003 ref. 100 I och II, RÅ 2005 ref. 34 och RÅ 2010 ref. 43).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

13. Av RÅ 2003 ref. 100 I och II framgår att avdrag som hänför sig till en byggnad eller del av en byggnad av bostadskaraktär bör medges om byggnaden eller byggnadsdelen på något vis har anpassats för verksamheten och den del där verksamheten bedrivs är klart avskild från bostadsdelen. Båda avgörandena gällde byggkostnader avseende småhus där en viss del av byggnaderna skulle användas som kontor och övriga delar som bostad.

14. De situationer som behandlades i rättsfallen från 2003 skiljer sig från den som nu är aktuell. I det här fallet rör det sig om en solcellsanläggning som har monterats på taken till byggnader som är utformade och används för bostadsändamål. En del av den producerade elen säljs till ett elhandelsföretag och resterande del förbrukas i byggnaderna.

15. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening innebär det förhållandet att den el som en solcellsanläggning producerar till viss del används i byggnader som utgör stadigvarande bostäder inte att anläggningen som sådan kan anses vara en del av en stadigvarande bostad. Av detta följer att den mervärdesskatt som hänför sig till förvärvet av en sådan anläggning får dras av i den utsträckning som anläggningen används i en verksamhet som medför skattskyldighet.

16. Föreningen har således rätt att göra avdrag för den del av den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärvet av solcellsanläggningen och som kan anses hänförlig till föreningens skattepliktiga försäljning av el. Skatteverket har inte invänt mot vare sig storleken av kostnaderna eller fördelningen av dem på egen förbrukning respektive försäljning. Överklagandet ska därför bifallas.

17. Föreningen har vunnit bifall till sitt överklagande och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Föreningen ska därför beviljas skälig ersättning för sina kostnader för biträde i Högsta förvaltningsdomstolen.

18. I underinstanserna har föreningen beviljats ersättning för kostnader med där yrkade 12 500 kr inklusive mervärdesskatt. Det i Högsta förvaltningsdomstolen yrkade beloppet om 18 000 kr samt mervärdesskatt avser arvode för nio timmars arbete, men har inte specificerats närmare än så. Både tidsåtgången och timkostnaden framstår dock som skäliga. Med beaktande av föreningens avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, bör ersättningen bestämmas till 18 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar att HSB Bostadsrättsförening Gasellen i Linköping har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt med 415 481 kr för redovisningsperioden oktober–december 2012, med 1 268 496 kr för redovisningsperioden januari–december 2013 och med 219 874 kr för redovisningsperioden januari–december 2014.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar föreningen ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 18 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Baran, Gäverth* och *Svahn Starrsjö*. Föredragande var justitiesekreteraren Ann Linders.

Förvaltningsrätten i Linköping (2017-02-01, ordförande Svensson):

HSB Bostadsrättsförening Gasellen i Linköping har begärt avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till investeringskostnaden för solcellsanläggning till den del den används i ekonomisk verksamhet.

Skatteverket har nekat föreningen det begärda avdraget, vilket är i linje med verkets ställningstagande Beskattningskonsekvenser för den som har en solcellsanläggning på sin villa eller fritidshus som är privatbostad (dnr 131 325316–14/111). I ställningstagandet anges bl.a. att i det fall en solcellsanläggning på en villa används i ekonomisk verksamhet beror avdragsrätten på om man mot ersättning säljer all producerad el eller endast överskottselen på elnätet. Betjänar en anläggning också boendet så används den inte uteslutande i den ekonomiska verksamheten. Avdragsrätt för ingående skatt finns därmed inte för någon del för anläggningen.

Förvaltningsrätten har i målen att ta ställning till om föreningens solcellsinstallationer har ett sådant samband med byggnadernas användning som bostäder att de omfattas av det svenska avdragsförbudet för ingående mervärdesskatt som avser stadigvarande bostäder.

Mervärdesskatten regleras genom mervärdesskattelagen. I denna har reglerna i det s.k. mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) inarbetats. Mervärdesskattelagens bestämmelser ska tolkas i ljuset av direktivet, vilket innebär att den tolkning som ligger närmast i linje med direktivet har företräde.

Förvaltningsrätten konstaterar inledningsvis att försäljning av el utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i direktivet (jfr C-219/12, Fuchs). En elproducent har därmed att ta ut utgående mervärdesskatt vid sin försäljning av el till elnätet.

Som huvudregel gäller vidare att den som är skattskyldig har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv till den verksamhet som medför skattskyldighet (jfr 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen och artikel 168 i mervärdesskattedirektivet). Den generella rätten till avdrag för svensk ingående mervärdesskatt inskränks emellertid sedan länge av ett förbud mot avdrag för skatt som hänför sig till stadigvarande bostad (jfr 8 kap. 9 § punkt 1 mervärdesskattelagen). Detta undantag från huvudregeln saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. I enlighet med artikel 176 i direktivet har Sverige trots detta haft möjlighet att behålla avdragsförbudet då bestämmelsen tillämpades innan den svenska anslutningen till den Europeiska gemenskapen. Av rättspraxis framgår att tolkningen av nationella bestämmelser om undantag från den generella avdragsrätten ska vara strikt och att dessa inte får utökas (jfr bl.a. C-74/09, Parat, och C-414/07, Magoora).

Avdragsförbudet har enligt förarbetena till lagstiftningen införts 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).

Frågan om hur långt avdragsförbudet för stadigvarande bostäder sträcker sig har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen (HFD, tidigare Regeringsrätten) i ett antal avgöranden. Enligt RÅ 2003 ref. 100 måste bestämmelsen i 8 kap. 9 § mervärdesskattelagen 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. 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. Enligt rättens 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. Enligt RÅ 2005 ref. 34 kan förarbeten och praxis anses ge uttryck för 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. När det gäller räckvidden av avdragsförbudet kan både utformningen och den faktiska användningen av en byggnad eller byggnadsdel tillmätas betydelse (jfr RÅ 2010 ref. 43).

Förvaltningsrätten konstaterar att den solcellsanläggning som föreningen installerat på taket till sina fastigheter rent fysiskt är avskild från de ytor som utgör stadigvarande bostäder. Förvaltningsrätten anser vidare att det inte finns fog för bedömningen att enbart den omständigheten att en viss del av den producerade elen levereras till de underliggande bostäderna medför att anläggningen är integrerad med dessa på ett sådant sätt att den omfattas av det aktuella avdragsförbudet. Det kan särskilt noteras att föreningen säljer ca 2/3 av sin producerade energi. Solcellsanläggningen är en självständig byggnadsdel och utgör, till skillnad från t.ex. trapphus eller hissar, inte en underordnad biyta till bostäderna. Förvaltningsrätten menar härutöver att Skatteverkets användning av begreppet stadigvarande bostad innebär en utvidgning i strid mot EU-rätten. Mot denna bakgrund finner förvaltningsrätten att Skatteverket inte haft fog för sitt beslut att neka föreningen avdrag för ingående mervärdesskatt till den del skatten är hänförlig till kostnader i ekonomisk verksamhet. Överklagandet ska därmed bifallas.

Föreningen har begärt ersättning med 7 500 kr, inklusive mervärdesskatt, för sina kostnader i målen. Då föreningen vunnit helt bifall till sin talan och då beloppet är skäligt ska ersättningen medges. – Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och medger HSB Bostadsrättsförening Gasellen i Linköping avdrag för ingående mervärdesskatt för solcellsanläggning till den del den används i mervärdesskattepliktig verksamhet. – Förvaltningsrätten medger HSB Bostadsrättsförening Gasellen i Linköping ersättning för ombudskostnader med 7 500 kr inklusive mervärdesskatt.

Kammarrätten i Jönköping (2018-09-25, *Landelius, Hedén och Krönmark*):

Skälen för kammarrättens avgörande

[text här utelämnad]

I förevarande fall har föreningen uppgett bl.a. följande omständigheter. Solceller finns på ca 25 av flerfamiljshustaken. Den solel som produceras på respektive tak används i det hus på vilket solcellerna finns. I vissa fall har särskild ledning dragits till näraliggande tvättstuga eller garage. Överskottselen, dvs. den el som respektive byggnad inte förbrukar går ut på elnätet och säljs till ett elhandelsföretag, samma företag som föreningen även köper el från när solcellerna inte producerar tillräckligt mycket. Knappt 1/3 av den egenproducerade solelen används inom föreningen och drygt 2/3 säljs till elhandelsföretag. Solcellsanläggningen är en särskild anläggning som vilar på taket på bygganden och är på detta sätt helt skild från bostadsdelarna.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Utgångspunkten för föreningens avdragsyrkande har varit att solelen ska användas i den egna verksamheten och säljas till utomstående. Det är först i kammarrätten som föreningen menar att syftet i första hand varit att leverera in solel på elnätet för att säljas.

Föreningen har installerat solceller på ett antal av sina byggnader. De beskrivna installationerna innebär inte att någon viss andel av produktionen är destinerad till egen eller annans förbrukning. Kammarrättens uppfattning är att föreningen levererar el till de bostäder som finns i byggnaderna och därtill hörande tvättstugor och garage. Kostnader för installationer på eller i bostadsbyggnader för sådant ändamål faller enligt kammarrättens bedömning in under avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen. Vad föreningen anfört i målet medför inte att byggnaderna kan anses särskilt anpassade för den mervärdesskattepliktiga verksamheten. De åtgärder som vidtagits får anses gemensamma för både den mervärdesskattepliktiga och den mervärdesskattefria verksamheten. Kammarrätten anser därför att de aktuella kostnaderna omfattas av regeln i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen och att föreningen därför inte kan medges avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till dessa.

Kammarrätten bedömer att denna tolkning av bestämmelsen i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen inte utgör en utvidgning av bestämmelsens tillämpningsområde i förhållande till den praxis som rådde före EU-inträdet (jfr RÅ 2003 ref. 100 I). Skatteverkets överklagande ska därför bifallas.

Ersättning för kostnader

Föreningen beviljades ersättning för sina kostnader i förvaltningsrätten med 7 500 kr inklusive mervärdesskatt och i kammarrätten yrkas ersättning med 5 000 kr inklusive mervärdesskatt. Föreningen har i kammarrätten inte till någon del vunnit bifall till sin talan. Eftersom målen gäller en fråga som har betydelse för rättstillämpningen ska yrkandet om ersättning bifallas och de yrkade beloppen får anses skäliga. – 1. Kammarrätten bifaller Skatteverkets överklagande och fastställer, med ändring av förvaltningsrättens dom, Skatteverkets beslut den 4 november 2015, MV4, MV5 och MV6. – 2. Kammarrätten tillerkänner HSB Bostadsrättsförening Gasellen i Linköpings ersättning för biträdeskostnader med 12 500 kr inklusive mervärdesskatt.