

## **HFD 2020 ref. 44**

**Avdragsrätt har inte ansetts föreligga för ingående mervärdesskatt avseende kostnader för reparation och underhåll av en fastighet som har använts för skattepliktig uthyrning när fastigheten efter renoveringen skulle användas för uthyrning som är undantagen från skatteplikt.**

3 kap. 2 och 3 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), artiklarna 135.1 l, 137 och 168 a i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 21 september 2020 följande dom (mål nr 2412–2414-19).

### **Bakgrund**

1. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt får göra avdrag för den ingående skatt som hänförs till förvärv i verksamheten. Rätt till avdrag kan finnas även för ingående skatt som avser kostnader för att påbörja eller avveckla en skattepliktig verksamhet.

2. Uthyrning av en fastighet är undantagen från skatteplikt och medför därför inte rätt till avdrag för ingående skatt, men om hyresgästen bedriver skattepliktig verksamhet i lokalerna kan fastighetsägaren bli frivilligt skattskyldig för uthyrningen och har då avdragsrätt.

3. Aktiebolaget E-Hus har varit frivilligt skattskyldigt för uthyrning av en fastighet med kontorslokaler. Fastigheten uppfördes under 1980-talet. I april 2015 ingick bolaget ett hyresavtal med en hyresgäst som inte skulle bedriva skattepliktig verksamhet i lokalerna. De tidigare hyresgästerna flyttade successivt samma år och den nya hyresgästen tillträdde 2016.

4. Under sommaren 2015 tecknade bolaget avtal om renovering och ombyggnad av fastigheten med ett byggbolag och arbetena påbörjades. El- och ventilationssystem samt fjärrvärmeaggregat byttes ut, nya golv lades in, fönster och markiser byttes ut och byggnaderna målades om utvändigt och invändigt. Dessutom gjordes en tillbyggnad och viss omdisponering av lokalerna. Kostnaderna för projektet uppgick till drygt 7 miljoner kronor, exklusive mervärdesskatt.

5. Bolaget uppskattade att drygt tre fjärdedelar av kostnaderna avsåg reparations- och underhållsåtgärder på grund av slitage och uppdatering till modern standard och yrkade avdrag för den ingående skatten avseende dessa kostnader. Avdrag begärdes inte

för kostnader som bedömdes avse tillbyggnad och andra specifika åtgärder för att anpassa fastigheten till den nya hyresgästen.

6. Skatteverket ansåg att bolaget saknade rätt till det yrkade avdraget eftersom renoveringsåtgärderna inte hade ett direkt och omedelbart samband med den tidigare skattepliktiga verksamheten. Enligt Skatteverket kunde åtgärderna inte anses nödvändiga för att avveckla den tidigare verksamheten. Även om åtgärderna föranletts av det slitage som fastigheten hade varit utsatt för under den tidigare uthyrningen så skulle de användas och förbrukas i den från skatteplikt undantagna uthyrningen till nästa hyresgäst.

7. Förvaltningsrätten i Stockholm avslag bolagets överklagande och yrkande om ersättning för kostnader. Enligt förvaltningsrätten hade det inte visats att åtgärderna hade ett direkt och omedelbart samband med den skattepliktiga uthyrningen eller med avslutandet av den verksamheten.

8. Även Kammarrätten i Stockholm avslag bolagets överklagande och yrkande om ersättning för kostnader i målen. Kammarrätten ansåg att reparations- och underhållsåtgärder som föranletts av att lokaler varit utsatta för slitage under den tid då de har varit föremål för skattepliktig uthyrning visserligen kan anses ha ett direkt och omedelbart samband med avvecklingen av den skattepliktiga verksamheten. Enligt kammarrätten hade bolaget dock inte visat att de åtgärder som hade vidtagits på den aktuella fastigheten varit förorsakade av sådant slitage.

### **Yrkanden m.m.**

9. *Aktiebolaget E-Hus* yrkar att avdrag ska medges i enlighet med lämnade skattedeclarationer. Bolaget yrkar vidare att Högsta förvaltningsdomstolen, om domstolen anser att bolaget inte har rätt till avdrag, ska hämta in ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Dessutom yrkar bolaget ersättning för kostnader för biträde i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med sammanlagt 222 302 kr inklusive mervärdesskatt.

10. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås.

### **Skälen för avgörandet**

#### *Frågan i målen*

11. Frågan i målen är om avdragsrätt föreligger för ingående mervärdesskatt avseende kostnader för reparation och underhåll av en fastighet som har använts för skattepliktig uthyrning när fastigheten efter renoveringen ska användas för uthyrning som är undantagen från skatteplikt.

### *Rättslig reglering m.m.*

12. Enligt 3 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) undantas upplåtelse av hyresrätter och andra rättigheter till fastigheter från skatteplikt. Bestämmelsen motsvaras av artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

13. Av 3 kap. 3 § andra stycket mervärdesskattelagen framgår att undantaget enligt 2 § inte gäller när en fastighetsägare för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet helt eller delvis hyr ut en fastighet. Bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, s.k. frivillig skattskyldighet, finns i 9 kap.

14. Enligt 9 kap. 6 § första stycket 1 upphör den frivilliga skattskyldigheten när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse.

15. Regleringen i 3 kap. 3 § och 9 kap. har stöd i artikel 137 i mervärdesskattedirektivet.

16. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får enligt 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Denna bestämmelse har sin motsvarighet i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet.

### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

#### Allmänt om mervärdesskatt och avdrag

17. Av fast praxis från EU-domstolen framgår att rätten till avdrag utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet som i princip inte får inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten. Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som en beskattningsbar person betalar inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta den beskattningsbara personen själv, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig. I den mån en vara eller tjänst används för den beskattningsbara personens skattepliktiga transaktioner, ska personen alltså ha rätt att dra av mervärdesskatt som har betalats för varan eller tjänsten (se t.ex. Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punkterna 21–23).

18. Avdragsrätt föreligger också för investeringsutgifter för en planerad verksamhet, även om den inte påbörjas och därför inte ger upphov till några skattepliktiga transaktioner eller om den beskattningsbara personen på grund av orsaker som denne inte har kunnat råda över inte har kunnat använda sig av förvärven för skattepliktiga transaktioner. När avdragsrätten väl har inträtt kvarstår den således (Ryanair, punkterna 24 och 25).

19. På motsvarande vis behåller en beskattningsbar person som har kostnader för att avveckla en verksamhet sin avdragsrätt, såvitt det inte rör sig om bedrägeri eller missbruk (Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 31).

20. För att en beskattningsbar person ska ha avdragsrätt för ingående mervärdesskatt krävs att det i princip finns ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger. Avdragsrätten förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktionerna (Ryanair, punkt 26).

21. När varor eller tjänster förvärvas av den beskattningsbara personen för att användas i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt eller som inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska det däremot inte påföras någon utgående mervärdesskatt eller göras något avdrag för ingående mervärdesskatt (Ryanair, punkt 29).

Bedömningen i detta fall

22. Högsta förvaltningsdomstolen finner att den unionsrättsliga reglering som aktualiseras redan har tolkats av EU-domstolen och att det finns tillräcklig vägledning för att avgöra målen. Det saknas därför skäl att hämta in ett förhandsavgörande.

23. Bolaget har framhållit att de i målen aktuella åtgärderna var föranledda av det slitage som fastigheten hade varit utsatt för under den långa tid den användes för skattepliktig uthyrning. Bolaget har hänvisat till EU-domstolens avgörande Fini H och menar att kostnaderna har samband med den tidigare skattepliktiga uthyrningen och att rätt till avdrag för den ingående skatten avseende kostnaderna därmed föreligger. Vidare har bolaget anfört att det vid hyressättningen hade tagits hänsyn till löpande underhållskostnader.

24. Bolagets situation kan dock enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte likställas med den som behandlades i Fini H. I det fallet hade en beskattningsbar person hyrt en lokal för att bedriva restaurangverksamhet och var i enlighet med ett ingånget avtal skyldig att under en tid fortsätta att betala hyra trots att restaurangverksamheten hade upphört. Skyldigheten att betala hyra ansågs vara en direkt följd av den tidigare skattepliktiga verksamheten. På samma sätt som avdragsrätt hade funnits mellan inledandet och avslutandet av verksamheten ansågs avdragsrätt finnas efter upphörandet (Fini H, punkterna 27–30).

25. I Fini H hade den beskattningsbara personen upphört helt med att bedriva någon form av verksamhet och hade därmed inte några utgående transaktioner. I förevarande mål fortsatte emellertid uthyrningen av fastigheten efter de aktuella förvärven. Efter

förvärven var dock uthyrningen undantagen från skatteplikt. I denna situation kan kostnaderna för de aktuella åtgärderna inte anses ha ett direkt och omedelbart samband med den tidigare skattepliktiga uthyrningen. Även om kostnader för beräknat underhåll har beaktats vid hyressättningen avseende den skattepliktiga verksamheten har några förvärv som kommit till användning i den verksamheten inte gjorts.

26. Bolaget har därmed inte rätt till avdrag. Överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

27. Målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför förutsättningar för att bevilja bolaget ersättning för kostnader för biträde som det skäligen har behövt för att ta tillvara sin rätt. Yrkat belopp är skäligt.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

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

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Aktiebolaget E-Hus ersättning för kostnader med 222 302 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Saldén Enérus, Anderson* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Ann Linders.

---

### ***Förvaltningsrätten i Stockholm (2017-11-09, ordförande Åberg):***

#### *Förvaltningsrättens bedömning*

Åtgärderna har bl.a. inneburit att sådant som varit gammalt eller uttjänt ersatts samt att ytskikten rustats upp genom t.ex. ommålning. Kostnaderna i fråga kan sägas avse såväl underhåll och reparation som en allmän modernisering av fastigheten. Härutöver har vissa rum omdisponerats, t.ex. från kontorslandskap till kontorsrum, och från rum till större samlingsrum.

Både den skattepliktiga och den skattefria uthyrningen avser kontorslokaler. Det har inte gjorts gällande eller på annat sätt framkommit att fastigheten (med undantag för vad som redogjorts för ovan om rumsindelningen) varit särskilt anpassad till den skattepliktiga uthyrningsverksamheten. Det har inte heller framkommit att den tidigare verksam-

heten orsakat ett slitage utöver det vanliga, utan omfattningen av renoveringen förefaller snarare motiverad av en längre periods bristande underhåll.

Mot denna bakgrund och med hänsyn till åtgärdernas allmänna karaktär går det, enligt förvaltningsrättens mening, inte att konstatera något direkt och omedelbart samband mellan de åtgärder som det yrkas avdrag för och den skattepliktiga uthyrningsverksamheten eller avslutandet av den densamma. (Kostnaden för omdisponeringen av rummen yrkas det, såvitt framgår, inte avdrag för utan den ingår i den andel av byggåtgärder som bolaget ansett utgöra hyresgästanpassning och därmed icke avdragsgillt.) Förvaltningsrätten bedömer att enbart den omständigheten att den tidigare hyresgästens användning av lokalerna – tillsammans med tidens tand – bidragit till det allmänna slitaget inte utgör ett sådant direkt och omedelbart samband som krävs för avdragsrätt. (Se dock Kammarrätten i Göteborgs dom den 18 augusti 2009 i mål nr 320-09 respektive den 30 juni 2016 i målen 886–888-15 i vilka visst avdrag medgavs för kostnader liknande de i aktuellt mål.)

Den omständigheten att åtgärderna vidtas efter att kontrakt under-tecknats med den nya hyresgästen A-kassan tyder enligt förvaltningsrättens mening på att de åtgärder bolaget yrkar avdrag för är hänförliga till den nya uthyrningsverksamheten. Åtgärderna äger rum i samband med att befintliga hyresgäster flyttar ut vilket också talar för att investeringen i fråga kommer att förbrukas först i den efterföljande, icke skattepliktiga, verksamheten (jfr den skiljaktiga meningen i Kammarrätten i Stockholms dom den 7 oktober 2015 i mål 5523-14).

Sammanfattningsvis kan det inte anses visat att de åtgärder som omfattas av avdragsyrkandet har ett direkt och omedelbart samband med den skattepliktiga uthyrningen eller med avslutandet av denna verksamhet. Rätt till avdrag föreligger därför inte och 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 behövt för att ta till vara sin rätt har efter ansökan rätt till ersättning om den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis, ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl för ersättning (43 kap. 1 § skatteförfarandelagen [2011:1244]).

Bolaget har inte vunnit bifall till sitt yrkande och målen avser inte frågor som är av betydelse för rättstillämpningen. Omständigheterna är inte heller sådana att det finns synnerliga skäl för ersättning. Yrkandet om ersättning ska därför avslås. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.

***Kammarrätten i Stockholm*** (2018-11-19, *Schömer, van der Stad* och *Krüll*):

#### *Mervärdesskatt*

Frågan i målen är om bolaget gjort sannolikt att kostnaderna för reparations- och underhållsarbeten på den aktuella fastigheten haft ett sådant direkt och omedelbart samband med den tidigare frivilligt skatt-skyldiga verksamheten att avdrag för den ingående mervärdesskatten ska

medges (EU-domstolens dom den 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, punkt 24).

Avdragsrätt finns för de kostnader som uppkommit för att avveckla den skattepliktiga verksamheten (EU-domstolens dom den 3 mars 2005, Fini H, C-32/03, punkterna 23 och 24). Kammarrätten anser att sådana reparations- och underhållsåtgärder som föranletts av att lokalerna varit utsatta för slitage under den tid då de har varit föremål för skattepliktig uthyrning kan anses ha ett direkt och omedelbart samband med avvecklingen av den skattepliktiga verksamheten (prop. 1999/2000:82 s. 80). Avgörande vid bedömningen är enligt kammarrättens mening inte när avtal tecknats med de nya hyresgästerna eller när den frivilliga skattskyldigheten upphört (jfr EU-domstolens dom den 14 februari 1985, Rompelman mot Minister van Financiën, C-268/83, punkterna 22 och 23). Inte heller är frågan om vilken verksamhet investeringarna kommer att förbrukas i av avgörande betydelse.

Det är ostridigt att underhållet av bolagets fastighet varit eftersatt och att det inte vidtagits några underhållsåtgärder sedan 1980-talet. Kammarrätten bedömer emellertid att bolaget inte har visat att de åtgärder som nu vidtagits på fastigheten varit förorsakade av slitage under tid då lokalerna varit föremål för skattepliktig uthyrning. Vid denna bedömning har kammarrätten beaktat att det i inte oväsentlig utsträckning saknas uppgifter om den tidigare skattepliktiga verksamheten, t.ex. hur länge verksamheten var frivilligt skattskyldig eller i vilket skick fastigheten var före den skattepliktiga verksamheten. I de fakturor som finns i målen beskrivs de utförda åtgärderna endast i allmänna termer. Utredningen i målen i övrigt ger inte heller en tillräckligt klar bild av i vilken utsträckning åtgärderna faktiskt föranletts av slitage som uppstått under tid som skattepliktig verksamhet bedrivits. Ytterligare en omständighet som bidrar till att bolaget inte kan anses ha visat att åtgärderna har ett direkt och omedelbart samband med den skattepliktiga verksamheten är att det också vidtagits åtgärder som ostridigt är att hänföra till den senare bedrivna skattebefriade verksamheten. I fakturorna har det inte gjorts någon uppdelning. Bolagets egen uppskattning av fördelningen har ett lågt bevisvärde. Bolaget har sammantaget inte gjort sannolikt att kostnaderna för reparations- och underhållsarbeten på den aktuella fastigheten haft ett sådant direkt och omedelbart samband med den tidigare frivilligt skattskyldiga verksamheten eller avvecklandet av densamma att avdrag för den ingående mervärdesskatten ska medges. Överklagandet ska därför avslås.

#### *Ersättning för kostnader*

Kammarrätten har avslagit bolagets överklagande. Målen avser inte en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det har inte heller kommit fram att det finns synnerliga skäl för ersättning. Överklagandet av förvaltningsrättens avgörande som rör ersättning för kostnader och ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet och ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten.