

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3808-20

meddelad i Stockholm den 2 februari 2021

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPARTER

1. Aktiebolaget GotlandsHem, 556066-0523
2. HSB Bostadsrättsförening Tollare Hamnplan i Nacka, 769630-5825
3. HSB Bostadsrättsförening 41 Tunaberg i Uppsala, 717600-4476

Ombud för samtliga: AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 8 juni 2020 i ärende dnr 64-19/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

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

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att Aktiebolaget GotlandsHem, HSB Bostadsrättsförening Tollare Hamnplan i Nacka och HSB Bostadsrättsförening 41 Tunaberg i Uppsala har rätt

Dok.Id 231754

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

Telefax

Expeditionstid
måndag–fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till inköp och installation av sådan utrustning som gör det möjligt att mäta och ta betalt av de boende för deras faktiska förbrukning av el och vatten men inte för mervärdesskatt som hänför sig till inköp och installation av el- och vattensystem.

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. Aktiebolaget GotlandsHem, HSB Bostadsrättsförening Tollare Hamnplan i Nacka och HSB Bostadsrättsförening 41 Tunaberg i Uppsala avser att installera mätutrustning för individuell mätning av el och vatten i byggnader som används för bostadsändamål. Anledningen är att de boende ska betala för sin faktiska förbrukning. Vidare ska el- och vattensystem köpas in och installeras, alternativt anpassas.
3. Bolaget och bostadsrättsföreningarna ansökte om förhandsbesked för att få veta om de beskrivna tillhandahållandena av el och vatten är en del av respektive bostadsupplåtelse och således undantagna från skatteplikt. Om tillhandahållandena skulle anses vara separata skattepliktiga tillhandahållanden ville de även få svar på om det föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende inköp och installation av anläggningar för el och vatten.
4. Skatterättsnämnden fann att upplåtelsen av bostad och tillhandahållandena av el och vatten utgjorde ett enda sammansatt tillhandahållande som var undantaget från skatteplikt.
5. Skatteverket överklagade förhandsbeskedet till Högsta förvaltningsdomstolen som kom fram till att tillhandahållandena av el och vatten var fristående från bostadsupplåtelse och därmed skattepliktiga (HFD 2019 ref. 54). Målet visades åter

DOM

Mål nr
3808-20

till Skatterättsnämnden för behandling av frågan om det förelåg rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende inköp och installation av anläggningar för el och vatten.

6. I det nu aktuella förhandsbeskedet beslutade Skatterättsnämnden att bolaget och bostadsrättsföreningarna har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till inköp och installation av anläggningar för el och vatten i den utsträckning de är hänförliga till skattepliktig omsättning samt anförde följande. El- och vattensystem är en del av en byggnads allmänna funktion. De har inte särskilt installerats för att ägaren ska kunna fakturera de boende för individuell förbrukning, vilket mätarna har. Högsta förvaltningsdomstolen har emellertid uttalat att 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. Mot den bakgrunden anser nämnden att det föreligger avdragsrätt i den utsträckning som anläggningarna används för tillhandahållanden som medför skattskyldighet.

YRKANDEN M.M.

7. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att avdragsrätt inte föreligger för ingående mervärdesskatt hänförlig till inköp och installation av el- och vattensystem (rör, ledningar, elcentral etc.) utan endast för skatt hänförlig till förvärv som gör det möjligt att mäta de boendes faktiska förbrukning.
8. *Aktiebolaget GotlandsHem, HSB Bostadsrättsförening Tollare Hamnplan i Nacka* och *HSB Bostadsrättsförening 41 Tunaberg i Uppsala* anser att förhandsbeskedet ska fastställas. Det kan enligt dem ifrågasättas om Skatteverkets tolkning av avdragsförbudet är förenlig med EU-rätten och förhandsbeskedet bör inte få ändras utan att frågan härom hänskjuts till EU-domstolen.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Frågan i målet**

9. Frågan i målet är om en fastighetsägare har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till inköp och installation av anläggningar för leverans och mätning av förbrukning av el och vatten när anläggningarna avser byggnader som består av bostadslägenheter och ska användas för skattepliktiga leveranser av el och vatten till de boende.

Rättslig reglering m.m.

10. Den som bedriver en verksamhet som medför skyldighet att betala mervärdesskatt får enligt 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Enligt 9 § första stycket 1 får avdrag dock inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig 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 och omfattar därmed såväl inköp av inventarier som reparationer, 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 en verksamhet som medför skattskyldighet. 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 en sådan verksamhet. Både utformningen och den faktiska användningen av en byggnad eller en byggnadsdel

kan tillmätas betydelse vid bedömningen av om byggnaden eller byggnadsdelen ska anses vara stadigvarande bostad. (RÅ 2003 ref. 100 I och II, RÅ 2005 ref. 34 och RÅ 2010 ref. 43, jfr även HFD 2019 ref. 50.)

13. Bestämmelsen i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) men får tillämpas med stöd av den s.k. standstill-klausulen 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 det är inte tillåtet att utvidga undantagets tillämpningsområde (Metropol och Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, punkterna 46 och 49). Enligt EU-domstolen ankommer det på den nationella domstolen att bedöma om dessa förutsättningar är uppfyllda (Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, punkt 33 och Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, punkterna 32 och 42). Att ett avdragsförbud även får avse förvärv som används i en skattepliktig verksamhet är förenligt med direktivet (Royscot m.fl., C-305/97, EU:C:1999:481, punkterna 20 och 23).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. 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.
15. Av RÅ 2003 ref. 100 I och II framgår att avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till en byggnad eller en del av en byggnad av bostadskaraktär bör medges om byggnaden eller byggnadsdelen 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.

DOM

Mål nr
3808-20

16. De situationer som behandlades i rättsfallen från 2003 skiljer sig från den som nu är aktuell. I det här fallet rör det sig inte om kostnader avseende något visst utrymme – använt för annat än bostadsändamål – i en byggnad utan om kostnader hänförliga till el- och vattensystem i byggnader som uteslutande består av bostäder och till sådan mätutrustning som behövs för att fastighetsägaren ska kunna mäta och ta betalt av de boende för vars och ens individuella, faktiska förbrukning av el och vatten.
17. El- och vattensystem är nödvändiga för att en byggnad ska kunna användas för bostadsändamål. Sådana system får därmed betraktas som en del av bostadsbyggnaden och den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv som avser el- och vattensystem omfattas därför av avdragsförbudet avseende stadigvarande bostad.
18. Sådan utrustning som behövs för att en fastighetsägare ska kunna mäta och ta betalt av de boende för deras faktiska förbrukning av el och vatten är däremot inget som motiveras av en byggnads funktionssätt utan av de skattepliktiga leveranserna av el och vatten. Ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv som avser mätutrustning omfattas därmed inte av avdragsförbudet.
19. Bolaget och bostadsrättsföreningarna har därmed rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till inköp och installation av sådan utrustning som gör det möjligt att mäta och ta betalt av de boende för deras faktiska förbrukning av el och vatten men inte för mervärdesskatt som hänför sig till inköp och

DOM

Mål nr
3808-20

installation av el- och vattensystem. Denna bedömning är förenlig med artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Thomas Bull, Mahmut Baran och Marie Jönsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Anna Rydebjörk.