

Ref 16

Fråga om avdrag för ingående skatt som hänför sig till driftskostnader och leasingavgifter för personbilar när den beskattningsbara personen omsätter både skattepliktiga och från skatteplikt undantagna tjänster. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

8 kap. 15 § 2 och 16 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 23 mars 2021 följande dom (mål nr 4262-20).

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. Vid förhyrning av personbilar som används i en sådan verksamhet gäller särskilda avdragsregler. Ingående skatt som hänför sig till driftskostnader får dras av i sin helhet. Förutsatt att bilen i mer än ringa omfattning används i verksamheten får avdrag göras även för hälften av den ingående skatt som hänför sig till hyra.

2. Attendo 1:a Hemtjänstkompaniet AB överväger att leasa personbilar som ska användas när bolaget tillhandahåller omsorgs- och hushållstjänster. Omsättningen av hushållstjänsterna är skattepliktig medan omsättningen av omsorgstjänsterna är undantagen från skatteplikt. Bilarna, som inte kommer att användas privat av bolagets anställda, är indelade i tre kategorier; leasingbil A, B och C. Leasingbil A ska användas för tillhandahållandet av båda tjänsteslagen och kommer att köras ca 2 000 mil om året. Leasingbil B ska användas uteslutande när omsorgstjänster tillhandahålls medan leasingbil C ska användas bara för tillhandahållande av hushållstjänster. Leasingbilarna B och C kommer att köras ca 1 500 mil respektive ca 1 000 mil om året.

3. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om det har rätt till avdrag för den ingående skatt som belöper på driftskostnaderna och för hälften av den ingående skatt som belöper på leasingavgifterna.

4. Skatterättsnämnden fann att bolaget har rätt till avdrag för den ingående skatt som belöper på driftskostnaderna för leasingbilarna A och C men inte för leasingbil B. Nämnden fann vidare att bolaget har rätt till avdrag för hälften av den ingående skatt som belöper på leasingavgiften för leasingbil A under förutsättning att bilen används i mer än ringa omfattning för skattepliktiga transaktioner

(skattepliktig omsättning), att bolaget inte har rätt till avdrag för hälften av den ingående skatt som belöper på leasingavgiften för leasingbil B och att bolaget har rätt till avdrag för hälften av den ingående skatt som belöper på leasingavgiften för leasingbil C. Enligt nämnden ska avdragsrätten korrespondera med de beskattade transaktionerna (den skattepliktiga omsättningen) i en ekonomisk verksamhet och inte med samtliga transaktioner i en beskattningsbar persons verksamhet när verksamheten i någon del medför skattskyldighet. De begränsningar i avdragsrätten som följer av de särskilda avdragsbestämmelserna för personbilar kan – även om de är schablonregler – inte utöka den avdragsrätt som föreligger enligt allmänna regler. Det grundläggande kravet på att avdragsrätten enbart omfattar förvärv för beskattade transaktioner gäller således även i dessa fall.

Yrkanden m.m.

5. *Attendo 1:a Hemtjänstkompaniet AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att bolaget har rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till driftskostnader och leasingavgifter för samtliga leasingbilar.

6. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

7. Målet gäller rätten till avdrag för ingående skatt som hänför sig till driftskostnader och leasingavgifter för personbilar när den beskattningsbara personen omsätter både skattepliktiga och från skatteplikt undantagna tjänster.

Rättslig reglering m.m.

8. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt får enligt 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Vad som föreskrivs i fråga om verksamhet avser enligt 1 kap. 7 § första stycket såväl hela verksamheten som en del av verksamheten. I andra stycket anges vad som avses med verksamhet som medför skattskyldighet.

9. Bestämmelsen i 8 kap. 3 § första stycket har sin motsvarighet i artikel 168 a) i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

10. Av 8 kap. 15 § 2 ML framgår att när personbilar förhys för andra än vissa nu inte aktuella ändamål får avdrag inte göras för ingående skatt som hänför sig till förhyrningen av personbilen om

den i endast ringa omfattning används i den verksamhet som medför skattskyldighet.

11. Enligt 8 kap. 16 § första stycket får en skattskyldig som använder en personbil i en verksamhet som medför skattskyldighet dra av ingående skatt som hänför sig till driftskostnader för sådan användning och hälften av den ingående skatt som hänför sig till förhyrning av bilen för sådan användning; i båda fallen utan någon begränsning på grund av att bilen endast delvis används i verksamheten.

12. Bestämmelserna i 8 kap. 15 och 16 §§ ML saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet 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 skatt som gällde vid tidpunkten för Sveriges anslutning till EU.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

13. Vid förhyrning av en personbil som används i en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt medges avdrag för all ingående skatt som hänför sig till driftskostnader, oavsett i vilken omfattning bilen används i verksamheten, och för hälften av den skatt som hänför sig till hyran förutsatt att bilen i mer än ringa omfattning används i verksamheten. Med verksamhet avses även del av verksamhet. Denna innebörd av begreppet verksamhet gäller även vid tillämpningen av de särskilda avdragsreglerna för personbilar (jfr prop. 1993/94:99 s. 128 f.).

14. Bolagets verksamhet består av två delar. En del, omsättning av hushållstjänster, medför skattskyldighet medan den andra delen, omsättning av omsorgstjänster, inte gör det. Bolagets rätt till avdrag för ingående skatt är beroende av vilken del av verksamheten som var och en av bilarna ska användas i eftersom det bara är användning i den verksamhet som medför skattskyldighet som berättigar till avdrag (RÅ 1989 not. 159).

15. Leasingbil B ska inte alls användas i den verksamhet som medför skattskyldighet. Bolaget får därför inte dra av någon ingående skatt som hänför sig till den bilen. Leasingbil C ska användas uteslutande i den verksamhet som medför skattskyldighet. Bolaget får därför dra av ingående skatt som hänför sig till driftskostnader och hälften av den skatt som hänför sig till leasingavgifter för den bilen.

16. Leasingbil A ska användas i båda verksamheterna. Bolaget har därmed rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till driftskostnader för den bilen. Förutsatt att bilen i mer än ringa omfattning används i den verksamhet som medför skattskyldighet har bolaget även rätt till avdrag för hälften av den ingående skatt som hänför sig till leasingavgifter för den.

17. Förhandsbeskedet ska således fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Nymansson, Baran* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Anna Rydebjörk.

Skatterättsnämnden (2020-06-29, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, Olsson, Sandberg Nilsson [skiljaktig] och Tunudd*):

Förhandsbesked

Fråga 1: Attendo 1:a Hemtjänstkompaniet AB (Bolaget) har rätt till avdrag för den ingående skatt som belöper på driftskostnader för leasingbil A och C men inte för leasingbil B.

Fråga 2: Bolaget har rätt till avdrag för hälften av den ingående skatt som belöper på leasingavgiften för leasingbil A, under förutsättning att bilen användas i mer än ringa omfattning för skattepliktiga transaktioner (skattepliktig omsättning). Bolaget har inte rätt till avdrag för hälften av den ingående skatt som belöper på leasingavgiften för leasingbil B. Bolaget har rätt till avdrag för hälften av den ingående skatt som belöper på leasingavgiften för leasingbil C.

Skatterättsnämndens bedömning

Enligt huvudregeln i 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 eller import i verksamheten. Bestämmelsen motsvaras av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken bestämmelse en beskattningsbar person, i den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner, har rätt till avdrag för ingående skatt.

Från och med inträdet i den Europeiska Unionen den 1 januari 1995 innebär skyldigheten till unionskonform tolkning enligt Skatterättsnämndens mening att avdragsbestämmelsen i 8 kap. 3 § ML måste läsas som att avdragsrätten ska korrespondera med de beskattade transaktionerna i en ekonomisk verksamhet och inte med samtliga transaktioner i en beskattningsbar persons verksamhet endast för att den i någon del medför skattskyldighet. Något hinder mot en sådan tolkning finns enligt nämndens mening varken i 8 kap. 3 § ML eller i 1 kap. 7 § ML.

Med stöd av artikel 176 i mervärdesskattedirektivet har medlemsstaterna tillåtits behålla vissa avdragsbegränsningar som man hade vid EU-

inträdet eller, för tidigare medlemmar, vid införandet av det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG).

De begränsningar i avdragsrätten som följer av 8 kap. 15 och 16 §§ ML kan därför i princip enligt Skatterättsnämndens mening – även om de är schablonregler – inte utöka den avdragsrätt som föreligger enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet (och 8 kap. 3 § ML) utan enbart begränsa densamma. Det grundläggande kravet på att avdragsrätten enbart omfattar förvärv för beskattade transaktioner gäller således även i dessa fall.

Standstill-klausulen i artikel 176 i mervärdesskattedirektivet utgör enbart ett skydd mot ytterligare begränsningar av avdragsrätten utöver de som för Sveriges del förelåg per den 1 januari 1995. När det gäller nationella avdragsbegränsningar med avseende på personbilar har EU-domstolen uttalat att det för medlemsstaterna är tillåtet att bibehålla allmänna undantag från rätten att göra avdrag för ingående skatt vid köp av bilar som ska användas av den skattskyldige för utförande av skattepliktiga transaktioner även om bilen är ett nödvändigt redskap i den berörde skattskyldiges verksamhet, eller bilarna i ett konkret fall inte kan användas av den skattskyldige för privat bruk (Royscot m.fl., C-305/97:EU:C:1999:481 p. 26).

Mot denna bakgrund tolkar Skatterättsnämnden bestämmelsen i 8 kap. 16 § första stycket 1 ML på så sätt att en skattskyldig som använder en personbil för beskattade transaktioner har rätt till avdrag för den ingående skatt som belöper på driftskostnaderna utan att någon begränsning inträder på grund av att fordonet endast delvis används för beskattade transaktioner (skattepliktig omsättning enligt ML). Det är således inte fråga om någon avdragsbegränsning som träffas av standstill-klausulen.

När det gäller leasing av personbil föreligger enligt reglerna i 8 kap. 15–16 §§ ML rätt till avdrag för hälften av den ingående mervärdesskatt som belöper på leasingavgiften, utom i vissa här ej aktuella verksamheter. En förutsättning är dock att bilen används i mer än ringa omfattning i en verksamhet som medför skattskyldighet.

Även i detta fall anser Skatterättsnämnden att rätten till avdrag måste tolkas mot bakgrund av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet och därför i princip endast innebär en avdragsbegränsning för det fall den aktuella personbilen används till mer än 50 procent för beskattade transaktioner. Avdragsbegränsningen har emellertid gällt redan före den 1 januari 1995 och står därför – i enlighet med vad som sagts ovan – inte heller i strid med standstill-klausulen i mervärdesskattedirektivet.

Den svenske lagstiftaren har inte närmare preciserat vad som avses med uttrycket ”i mer än ringa omfattning”, men det har i praxis ansetts motsvara körning mer än 100 mil per år, jfr t.ex. Kammarrätten i Göteborgs dom den 7 april 2003 i mål nr 6649-2001. Vid tidpunkten för Sveriges inträde i unionen var Riksskatteverkets inställning att en användning skulle anses som ringa om bilen körts minst 300 mil per år i verksamheten (SOU 1994:88 s. 275). Inte heller i detta avseende kan Skatterättsnämnden därför se att det skett en utvidgning av avdragsbegränsningen sedan EU-inträdet.

Bolaget har slutligen anfört att möjligheterna till avdrag för ingående skatt hänförlig till personbilar (drifts- och leasingkostnader) begränsats sedan Skatteverket den 28 september 2015 ändrade sin rättsliga

vägledning, och anger att om en och samma personbil avser två olika verksamhetsgrenar, varav endast den ena medför skattskyldighet, får endast de mil som kan hänföras till verksamhet som medför skattskyldighet beaktas samt att detsamma gäller när en körning i en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, avser både omsättningar som är skattepliktiga och omsättningar som är undantagna från skatteplikt.

I likhet med vad som anförts beträffande driftskostnader, innebär skyldigheten till unionskonform tolkning sedan den 1 januari 1995 enligt nämndens mening att avdragsbestämmelsen i 8 kap. 3 § ML måste läsas som att avdragsrätten ska korrespondera med de beskattade transaktionerna (den skattepliktiga omsättningen) i en ekonomisk verksamhet och inte med samtliga transaktioner i en beskattningsbar persons verksamhet när verksamheten i någon del medför skattskyldighet. Bestämmelsen i 8 kap. 16 § ML kan därför i förevarande ärende inte tolkas som att den utvidgar rätten till avdrag utöver den ram som sätts i artikel 168 i direktivet.

Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden sammantaget att Bolaget för *leasingbil A*, vilken kommer att användas för såväl beskattade transaktioner som icke beskattade transaktioner, har full avdragsrätt för den ingående skatten hänförlig till driftskostnaderna enligt 8 kap. 16 § 1 ML. För att Bolaget ska ha avdragsrätt med 50 procent av den ingående skatten hänförlig till leasingavgifterna krävs att mer än 100 mil av de körda milen avser beskattade transaktioner/skattepliktig omsättning.

Eftersom *leasingbil B* enbart ska användas för Bolagets transaktioner som inte medför avdragsrätt/icke skattepliktig omsättning föreligger enligt Skatterättsnämndens mening inte någon avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till vare sig driftskostnader eller leasingavgifter.

Leasingbil C kommer enbart att användas i den skattepliktiga hemtjänsten ca 1 000 mil årligen, dvs. användas för beskattade transaktioner/skattepliktig omsättning. Rätt till avdrag föreligger därför för såväl den ingående skatt som belöper på driftskostnaderna som hälften av den ingående skatt som belöper på leasingavgifterna.

Sandberg Nilsson var skiljaktig och anförde:

Till skillnad från majoriteten anser jag att de avdragsförbud och begränsningar som återfinns i 8 kap. 15–16 §§ ML är schablonregler som ska tillämpas på en angiven totalitet och inte per bil eller omsättning. På samma sätt som avdragsförbudet kan påverka ett företags hela verksamhet medför avdragsbegränsningen en schablon på den angivna totaliteten. Om sådana schablonregler finns ska inte ett företag behöva koppla viss körning mot viss specifik omsättning. Avdragsförbudet tillämpas på totalen och påverkas inte i fall en bil uteslutande skulle användas för skattepliktiga omsättningar. Att ensidigt begränsa tillämpningen av vissa delar av dessa schablonregler för att ytterligare begränsa avdragsrätten anser jag strider mot standstill-klausulen.