

## Ref 4

**En ägare till en fastighet som används för bostadsändamål har 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 installation av el- och vattensystem (jfr HFD 2019 ref. 54). Förhandsbesked om mervärdesskatt.**

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

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 2 februari 2021 följande dom (mål nr 3808-20).

### 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. 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 bostadsupplåtelsena och därmed skattepliktiga (HFD 2019 ref. 54). Målet visades åter 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 mervärdes-

skattelagen (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 bostadskarakter 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. standstillklausulen 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.

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

### **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 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 hänförs till inköp och installation av el- och vattensystem.

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

---

*Skatterättsnämnden* (2020-06-08, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, Olsson (skiljaktig), Sandberg Nilsson* och *Tunudd (skiljaktig)*):

*Förhandsbesked*

Sökandena har rätt till avdrag för den ingående skatt som avser inköp och installation av anläggning för el respektive vatten i den utsträckning den är hänförlig till skattepliktig omsättning.

*Skatterättsnämndens bedömning*

Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att sökandenas tillhandahållanden av el respektive vatten till hyresgästerna/bostadsrättsinnehavarna inte är underordnade tillhandahållandena av hyres-/bostadsrättslägenheterna utan ska anses vara fristående från bostadsupplåtelse och därmed skattepliktiga.

Sökandenas anläggningar utgörs både av el- och vattensystem (t.ex. ledningar, rör och elcentral) samt mätare för individuell mätning. El- och vattensystemen är enligt Skatterättsnämndens mening en del av en byggnads allmänna funktion. De har inte särskilt installerats för att kunna fakturera individuell förbrukning av el respektive vatten till de boende, vilket emellertid mätarna har.

Högsta förvaltningsdomstolen har emellertid ansett att det förhållandet att sådan el som en solcellsanläggning producerar till viss del används i byggnader som utgör stadigvarande bostäder inte medför att anläggningen som sådan kan anses vara en del av en stadigvarande bostad. Solcellsanläggningen hade i det fallet monterats på taken till byggnader som var utformade och användes för bostadsändamål. En del av den producerade elen såldes till ett elhandelsföretag och resterande del förbrukades i byggnaderna. Högsta förvaltningsdomstolen fann att rätt till avdrag förelåg för den del av den ingående mervärdesskatten som var hänförlig till förvärvet av solcellsanläggningen och som kunde hänföras till den skattepliktiga försäljningen (HFD 2019 ref. 50).

Därtill kommer att Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att avdragsförbudet visserligen är en schablonregel som ska tillämpas oberoende av om huvudregeln i 8 kap. 3 § ML skulle medföra rätt till avdrag, men 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. Skatterättsnämnden anser mot denna bakgrund att avdragsrätt för inköp och installation av anläggningar, dvs. rör, ledningar, elcentral samt mätare

för individuell mätning, föreligger i den utsträckning som anläggningen används i de från bostadsupplåtelseerna fristående tillhandahållandena av el respektive vatten som medför skattskyldighet. Däremot föreligger inte avdragsrätt till den del anläggningarna nyttjas för central förbrukning i gemensamma utrymmen eftersom dessa förvärv inte leder till någon skattepliktig omsättning. Det förhållandet att anläggningarna för el och vatten är installerade i byggnader som utgör stadigvarande bostäder innebär enligt nämndens mening inte att anläggningarna omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad eftersom den faktiska användningen av dessa delar av fastigheterna till övervägande del avser fristående omsättning som omfattas av skatteplikt.

*Olsson och Tunudd* var skiljaktiga och anförde följande:

Vi anser till skillnad från majoriteten att sökandena inte har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som avser inköp och installation av anläggning för el och/eller vatten, t.ex. ledningar, rör och el-central. Dessa anläggningar är enligt vår uppfattning en del av en stadigvarande bostad och omfattas därför av avdragsförbudet i 8 kap. 9 § mervärdesskattelagen. Vi anser dock att avdragsrätt föreligger för inköp och installation av utrustning som gör det möjligt för sökandena att mäta och fakturera de enskilda hyresgästerna för faktisk förbrukning, t.ex. el- och vattenmätare. Sådan utrustning är avsedd att möjliggöra sökandens skattepliktiga transaktioner och är inte en del av en stadigvarande bostad.

Vi baserar vår bedömning på följande. Anläggningar såsom rör, ledningar och el-central kommer att vara en integrerad del av byggnaderna och avse deras allmänna funktion av stadigvarande bostad. De kommer att betjäna byggnaderna oavsett om anläggningarna under sin livslängd används för fastighetsägarens skattepliktiga transaktioner, för dennes skattefria transaktioner om fakturering utifrån faktisk förbrukning upphör eller för externa leverantörers tillhandahållanden av el eller vatten. Anläggningarna kommer även att användas för central förbrukning av el och/eller vatten i vissa av de byggnader som omfattas av ansökan. Anläggningarna synes inte i något avseende avvika från motsvarande anläggningar i andra byggnader som är stadigvarande bostad. Enligt vår bedömning kan anläggningarna därmed inte anses särskilt anpassade för verksamheten eller klart avskilda från bostadsdelen. Vi anser inte heller att förhållandena är jämförbara med en solcellsanläggning som producerar el för försäljning och som var föremål för Högsta förvaltningsdomstolens bedömning i HFD 2019 ref. 50.