

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6144-18

meddelad i Stockholm den 8 april 2022

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Skellefteå Industrihus AB, 556086-8217
Skeppargatan 8
931 30 Skellefteå

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 20 september 2018 i mål nr 2895-17

SAKEN

Mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet, upphäver förvaltningsrättens och kammarrättens domar samt fastställer Skatteverkets beslut.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Skellefteå Industrihus Aktiebolag ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 119 540 kr.

Dok.Id 214056

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
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

BAKGRUND

1. Upplåtelser av fastigheter är undantagna från skatteplikt till mervärdesskatt. En fastighetsägare som hyr ut lokaler till en hyresgäst som använder lokalerna i en verksamhet som medför skattskyldighet kan emellertid välja att bli beskattad för uthyrningen (s.k. frivillig skattskyldighet). Fastighetsägaren får då göra avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till den skattepliktiga uthyrningen.
2. En fastighetsägare kan som huvudregel bli frivilligt skattskyldig först i samband med att den skattepliktiga uthyrningen inleds. Skatteverket kan emellertid under vissa förutsättningar medge frivillig skattskyldighet redan när en byggnad som är avsedd för skattepliktig uthyrning uppförs (s.k. frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet). Fastighetsägaren får då göra avdrag för ingående mervärdesskatt redan under byggtiden.
3. Om frivillig skattskyldighet har beviljats under uppförandeskedet, men denna skattskyldighet upphör innan någon skattepliktig uthyrning har kommit till stånd, gäller enligt den svenska regleringen att avdraget för ingående mervärdesskatt ska korrigeras. Korrigeringen innebär att hela det belopp som fastighetsägaren har dragit av under den tid som den frivilliga skattskyldigheten gällde ska betalas tillbaka med ränta.
4. Skellefteå Industrihus Aktiebolag planerade att uppföra en kontorsbyggnad på en fastighet som bolaget ägde. Avsikten var att byggnaden skulle användas för skattepliktig uthyrning och bolaget ansökte om och beviljades frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet. Bolaget drog därefter av ingående mervärdesskatt avseende förvärv, främst av arkitekttjänster, som avsåg den planerade byggnaden. Efter att en av de tilltänkta hyresgästerna meddelat att den inte längre

DOM

Mål nr
6144-18

var intresserad av att hyra lokaler i byggnaden, och då förnyade kostnadsberäkningar visat att projektet inte skulle gå ihop ekonomiskt, beslutade bolaget på ett styrelsesammanträde att någon byggnation inte skulle ske.

5. I och med att byggprojektet lades ned upphörde den frivilliga skattskyldigheten. Bolaget betalade därför tillbaka den ingående skatt som hade dragits av under den tid då bolaget varit frivilligt skattskyldigt. Tre år senare begärde bolaget omprövning och yrkade att avdrag skulle medges för den ingående skatten med motiveringen att den svenska regleringen strider mot unionsrätten. Skatteverket avslag bolagets yrkande.
6. Bolaget överklagade Skatteverkets omprövningsbeslut till Förvaltningsrätten i Umeå. Förvaltningsrätten ansåg att det inte är förenligt med unionsrätten att ett tidigare medgivet avdrag för ingående skatt senare kan vägras på den grunden att verksamheten upphör. Domstolen biföll därför överklagandet och förklarade att bolaget hade rätt till avdrag för den aktuella ingående skatten.
7. Skatteverket överklagade förvaltningsrättens dom till Kammarrätten i Sundsvall som avslag överklagandet.
8. Högsta förvaltningsdomstolen har hämtat in ett förhandsavgörande från EU-domstolen, se punkterna 25–38 nedan.

YRKANDEN M.M.

9. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatteverkets omprövningsbeslut.
10. *Skellefteå Industrihus Aktieföretag* anser att överklagandet ska avslås och begär ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 119 540 kr.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Frågan i målet**

11. Frågan i målet är om det strider mot unionsrätten att kräva tillbaka ett belopp motsvarande tidigare gjorda avdrag för ingående mervärdesskatt när en fastighetsägare som har beviljats frivillig skattskyldighet under uppförandet av en byggnad lägger ned byggprojektet innan någon skattepliktig uthyrning har kommit till stånd.

Rättslig reglering m.m.*Skatteplikt och frivillig skattskyldighet*

12. Enligt 3 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantas upplåtelse av hyresrätt till fastighet från skatteplikt. Av 3 § andra stycket och 9 kap. 1 § första stycket framgår dock att en fastighetsägare som för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad som utgör fastighet kan välja att bli beskattad för denna uthyrning (frivillig skattskyldighet).
13. Som huvudregel är det möjligt att bli frivilligt skattskyldig först när en byggnad har uppförts och uthyrningen har påbörjats. Enligt 3 kap. 3 § tredje stycket 3 och 9 kap. 2 § kan en fastighetsägare dock genom en särskild ansökan hos Skatteverket begära att bli frivilligt skattskyldig redan när en byggnad uppförs (frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet). För att en sådan ansökan ska beviljas krävs att avsikten är att byggnaden ska användas för skattepliktig uthyrning.
14. Enligt 9 kap. 6 § första stycket upphör den frivilliga skattskyldigheten när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse (punkt 1) eller när fastigheten inte längre kan hyras ut eller på annat sätt upplåtas på grund av brand eller av annan

orsak som fastighetsägaren inte råder över eller på grund av rivning (punkt 2). Av andra stycket framgår att Skatteverket, innan uthyrning eller annan upplåtelse har påbörjats, får besluta att den frivilliga skattskyldigheten under uppförandeskedet ska upphöra om det inte längre finns förutsättningar för en sådan skattskyldighet.

15. Regleringen om frivillig skattskyldighet har sin grund i artikel 137 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). I artikel 137.1 d anges att medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av uthyrning av fast egendom. Enligt artikel 137.2 ska medlemsstaterna fastställa de närmare villkoren för utövandet av rätten till valfrihet och får inskränka räckvidden av den rätten.

Avdrag och jämkning av avdrag

16. En fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig har enligt 8 kap. 3 § första stycket och 9 kap. 8 § första stycket ML rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. I mervärdesskattedirektivet finns motsvarande bestämmelse i artikel 168.
17. Bestämmelser om jämkning av avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till investeringsvaror finns i 8 a och 9 kap. ML. Bestämmelserna innebär att avdraget för ingående mervärdesskatt avseende ett tidigare förvärv korrigeras. Detta kan ske både till fördel och till nackdel för den beskattningsbara personen.
18. Av 8 a kap. 1, 4 och 6 §§ ML följer att avdrag för ingående skatt hänförlig till förvärv av investeringsvaror ska jämkas bl.a. om användningen av varan inom viss tid (den s.k. korrigerings tiden) ändras på så sätt att avdragsrätten förändras. Korrigerings tiden för fastigheter är tio år. Av 2 § första stycket 2 framgår att en fastighet är en investeringsvara om den har varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad, under förutsättning att den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.

DOM

Mål nr
6144-18

19. Hur jämkningen ska ske regleras i 8 a kap. 7–10 §§. Förenklat innebär dessa bestämmelser att det belopp som ska jämkas fördelas ut över hela korrigerings-tiden och att det därefter görs en årlig jämkning under återstoden av korrigerings-tiden utifrån det belopp som har hänförs till respektive år. För fastigheter gäller således att jämkning ska göras årligen med ett belopp motsvarande en tiondel av den ingående skatten vid förvärvet.
20. Enligt 9 kap. 9 § ska jämkning av avdrag för ingående skatt som hänför sig till fastighet som är eller har varit föremål för skattepliktig uthyrning ske enligt vad som föreskrivs i 8 a kap. och 9 kap. 10–13 §§.
21. Av 9 kap. 10 § första stycket framgår att jämkning ska ske när frivillig skatt-skyldighet upphör enligt 6 §. Jämkning ska dock inte ske om den frivilliga skattskyldigheten upphör enligt 6 § första stycket 2.
22. Om frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet upphör innan någon skatte-pliktig uthyrning har kommit till stånd gäller enligt 9 kap. 11 § första stycket att jämkning ska ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigerings-tiden. Dessutom ska ingående skatt, som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och dennas upphörande, betalas in till staten. På jämnings- och skattebelopp ska kostnadsränta betalas.
23. Mervärdesskattedirektivets bestämmelser om korrigerings – eller med direktivets terminologi justering – av avdrag för ingående skatt finns i artiklarna 184–192. Enligt artikel 184 ska det ursprungliga avdraget justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra. Av artikel 185.1 framgår att justering särskilt ska göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som har beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisjusteringar erhålls. I artikel 185.2 finns några situationer uppräknade då justering inte ska ske. Medlemsstaterna ska enligt artikel 186 fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185.

24. I artiklarna 187–191 finns särskilda bestämmelser om justering av avdrag när det gäller investeringsvaror. Av artikel 187 följer att justeringen när det gäller sådana varor ska fördelas över en viss period, vilken för fastigheter får vara som längst 20 år. Justeringen ska ske årligen och avse den andel av den ingående skatten som har hänförs till det aktuella året.

Förhandsavgörande från EU-domstolen

25. Högsta förvaltningsdomstolen har hämtat in ett förhandsavgörande från EU-domstolen i syfte att få klarlagt om det är förenligt med mervärdesskattedirektivet att tillämpa bestämmelsen i 9 kap. 11 § ML i den i målet aktuella situationen. I begäran om förhandsavgörande ställdes följande fråga.
26. Är det förenligt med mervärdesskattedirektivet, särskilt artiklarna 137, 168, 184–187, 189 och 192, att en fastighetsägare som har beviljats frivillig skattskyldighet under uppförandet av en byggnad, och som har dragit av ingående skatt på förvärv som avser byggprojektet, omedelbart måste betala tillbaka hela den ingående skatten, med ränta, av det skälet att skattskyldigheten upphör på grund av att byggprojektet avbryts innan byggnaden är färdigställd och någon uthyrning därmed inte kommer till stånd?
27. EU-domstolen besvarade frågan genom ett motiverat beslut i mål C-248/20 (EU:C:2021:394).
28. När det gäller direktivets regler om frivillig skattskyldighet uttalade EU-domstolen att artikel 137.2 ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell bestämmelse, såsom 9 kap. 11 § ML, i vilken det rent faktiskt föreskrivs att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt ska återkallas, trots att denna rätt har beviljats en beskattningsbar person inom ramen för dennes utövande av sin valfrihet (punkt 41).

29. När det gäller direktivets regler om justering av avdrag hänvisade EU-domstolen inledningsvis till domen i målet Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67), där domstolen slog fast principen att avdragsrätten kvarstår även om en verksamhet upphör innan den leder till beskattade transaktioner. Domstolen konstaterade att frågan i det aktuella målet var hur denna princip ska förhålla sig till direktivets bestämmelser om justering och, i synnerhet, om en sådan bestämmelse som den i 9 kap. 11 § ML ändå kan vara tillåten mot bakgrund av dessa direktivbestämmelser (punkt 42).
30. EU-domstolen erinrade därefter om att justeringsmekanismen i artiklarna 184–187 utgör en oskiljaktig del av direktivets avdragssystem och att syftet med mekanismen är att skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av varorna och tjänsterna i samband med beskattade transaktioner (punkt 42). Domstolen hänvisade därvid till avgörandena i målen Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (C-374/19, EU:C:2020:546, punkt 20) och Stichting Schoonzicht (C-791/18, EU:C:2020:731, punkt 26).
31. Domstolen konstaterade sedan att i artikel 184 har de omständigheter som utlöser justeringsskyldighet getts vidast tänkbara definition. Att justeringsskyldigheten har en allmän räckvidd stöds enligt domstolen av att artikel 185.2 innehåller en uttrycklig uppräkningslista av de undantag från skyldigheten som medges enligt direktivet (punkt 43).
32. Enligt domstolen innebär det förhållandet att den beskattningsbara personen, på grund av omständigheter som denne inte har kunnat råda över, inte har använt varorna och tjänsterna i samband med beskattade transaktioner dock inte i sig att det föreligger en sådan förändring som enligt artikel 185.1 ska leda till att avdragen för ingående skatt ska justeras. Om det är styrkt att den beskattningsbara personen fortfarande har för avsikt att nyttja förvärven för beskattad verksamhet och även vidtar nödvändiga åtgärder för att åstadkomma detta så skulle en justering nämligen innebära en inskränkning av avdragsrätten (punkt 44).

Domstolen hänvisade i den delen till avgörandet i ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 43) och där angiven rättspraxis.

33. Enligt domstolen är det således i de fall då den beskattningsbara personen inte längre har för avsikt att använda varorna och tjänsterna för att genomföra utgående beskattade transaktioner, eller använder dem för att genomföra transaktioner som är undantagna från skatteplikt, som det nära och direkta sambandet mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och genomförandet av planerade beskattade transaktioner bryts (punkt 45).
34. Domstolen angav sedan att om situationen i det nationella målet, såsom framgår av beslutet om hänskjutande, motsvarar den nyss beskrivna, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva, ska följaktligen justeringsmekanismen i artiklarna 184–187 tillämpas (punkt 46).
35. Därefter konstaterade domstolen att den i Stichting Schoonzicht, punkt 43, har slagit fast att artikel 187 inte reglerar de justeringsbestämmelser som ska tillämpas om avdragsrätten vid just den tidpunkt då en investeringsvara för första gången ska användas visar sig vara högre eller lägre än det avdrag som inledningsvis gjordes. Fastställandet av villkoren för justering omfattas i den situationen följaktligen inte av artikel 187, utan av de närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185 som medlemsstaterna ska fastställa enligt artikel 186 (punkt 47).
36. Domstolen drog sedan slutsatsen att eftersom det i förevarande fall inte har förekommit någon första användning eller faktisk användning av det som har förvärvats, omfattas inte de bestämmelser om justering av det ursprungliga avdraget för mervärdesskatt som föreskrivs i svensk lagstiftning av artikel 187 och strider således inte mot denna bestämmelse (punkt 48).
37. EU-domstolen besvarade slutligen Högsta förvaltningsdomstolens fråga på följande sätt.

38. Artiklarna 137, 168, 184–187, 189 och 192 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för nationella bestämmelser i vilka det föreskrivs att en fastighetsägare, som har beviljats frivillig skattskyldighet vid uppförandet av en byggnad avsedd för uthyrning och som har dragit av ingående skatt på förvärv som avser byggprojektet, omedelbart ska betala tillbaka hela den ingående skatten, eventuellt med ränta, av det skälet att det projekt som gett upphov till avdragsrätten inte har lett till någon skattepliktig verksamhet. Nämnade bestämmelser i mervärdesskattedirektivet utgör däremot inte hinder för nationella bestämmelser i vilka det för en sådan situation föreskrivs en skyldighet att justera den ingående skatten.

Yttranden från parterna efter EU-domstolens förhandsavgörande

39. Parterna har anfört följande i de yttranden som har getts in till Högsta förvaltningsdomstolen efter EU-domstolens avgörande. Skellefteå Industrihus anser att bestämmelsen i 9 kap. 11 § ML inte kan vara en sådan bestämmelse om justering som enligt avgörandet är tillåten eftersom det av EU-domstolens svar framgår att bestämmelsen inte är förenlig med direktivet. Skatteverket anför att EU-domstolens bedömning är att återbetalning av gjorda avdrag med tillämpning av bestämmelsen i 9 kap. 11 § i den nu aktuella situationen inte är förenlig med direktivet, men att det är oklart vilken betydelse domstolens uttalanden om justering har för situationen i målet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Skattefrågan

40. Det som parterna har anfört i de yttranden som har getts in efter EU-domstolens avgörande visar att svaret på den ställda frågan inte är helt lättolkat. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar inledningsvis att svaret inte kan läsas isolerat

utan måste förstås mot bakgrund av domstolens resonemang i skälen för avgörandet. Även tidigare praxis, inte minst de rättsfall som domstolen hänvisar till i avgörandet, måste beaktas.

41. EU-domstolen framhåller i avgörandet att enbart det förhållandet att en beskattningsbar person, på grund av omständigheter som denne inte har kunnat råda över, inte har använt förvärvade varor och tjänster i samband med beskattade transaktioner inte ska leda till att avdragen för ingående skatt ska justeras. Av avgörandet framgår vidare att om den beskattningsbara personen inte längre har för avsikt att använda förvärvade varor och tjänster för att genomföra utgående beskattade transaktioner så ska justering ske. Det framgår också att om förvärven avser en investeringsvara som vid den tidpunkten ännu inte har börjat användas så är artikel 187 inte tillämplig (se punkterna 32–35 ovan).
42. Det står klart att när styrelsen i Skellefteå Industrihus beslutade att byggprojektet skulle läggas ned så hade bolaget inte längre för avsikt att använda förvärven i en skattepliktig verksamhet. Av EU-domstolens avgörande följer att bolagets förändrade avsikt utgör grund för att justera tidigare medgivna avdrag för ingående skatt samt att – eftersom förvärven aldrig kom till någon faktisk användning – artikel 187 därvid inte är tillämplig. I stället gäller enligt artikel 186 att de närmare bestämmelserna för hur justeringen ska ske ska fastställas i nationell rätt. Den artikeln ger medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning (Stichting Schoonzicht, punkt 49).
43. Frågan är då om bestämmelsen i 9 kap. 11 § ML håller sig inom ramen för detta bedömningsutrymme.
44. I 9 kap. 11 § ML föreskrivs att jämkning ska ske vid ett enda tillfälle för hela återstoden av korrigeringstiden. Bestämmelsen innebär alltså att den ingående skatten inte ska fördelas ut över korrigeringstiden utan ska betalas tillbaka omedelbart. Eftersom bestämmelserna om årlig justering i artikel 187 i direktivet inte är

DOM

Mål nr
6144-18

tillämpliga kan detta i sig inte anses medföra att en tillämpning av 9 kap. 11 § kommer i konflikt med direktivet.

45. I 9 kap. 11 § ML föreskrivs vidare att ingående skatt som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och dennas upphörande ska betalas in till staten. Kravet på återbetalning gäller således hela den ingående skatten, och inte endast den del av skatten som hänför sig till tiden efter det att skattskyldigheten upphörde. Frågan är om detta är förenligt med direktivet.
46. Det kan konstateras att en konsekvens av att artikel 187 inte är tillämplig är att det inte finns någon föreskrift i direktivet som reglerar för vilken period som justering ska ske. Detta är i stället något som det enligt artikel 186 får anses ankomma på medlemsstaten att bestämma (jfr SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punkt 53).
47. Av betydelse är vidare att EU-domstolen i Stichting Schoonzicht accepterade en nationell bestämmelse som innebar att hela den ingående skatten skulle betalas tillbaka i en situation som liknar den nu aktuella. Det målet gällde justering av ingående skatt som hade dragits av under uppförandet av en byggnad, när det visade sig att en viss del av byggnaden direkt vid färdigställandet togs i bruk för skattefri uthyrning. Domstolen fann att en föreskrift om att den beskattningsbara personen då blev skyldig att betala tillbaka hela det ursprungliga avdragsbeloppet avseende den delen av byggnaden låg inom ramen för medlemsstatens sköns- mässiga utrymme enligt artikel 186 (Stichting Schoonzicht, punkterna 2, 22 och 48–50).
48. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening får det på motsvarande sätt anses ligga inom ramen för medlemsstaternas bedömningsutrymme enligt artikel 186 att föreskriva att hela den ingående skatten ska betalas tillbaka i en situation som den nu aktuella.

DOM

Mål nr
6144-18

49. Slutligen föreskrivs i 9 kap. 11 § ML att kostnadsränta ska betalas på jämnings- och skattebeloppen. Den aspekten av bestämmelsen berörs inte av EU-domstolen vid dess prövning av om bestämmelsen är förenlig med direktivets bestämmelser om justering. Högsta förvaltningsdomstolen gör bedömningen att även den delen av bestämmelsen ryms inom det skönsmässiga utrymme som ges i artikel 186.
50. Högsta förvaltningsdomstolen finner därmed sammanfattningsvis att det är förenligt med mervärdesskattedirektivet att i den nu aktuella situationen tillämpa bestämmelsen i 9 kap. 11 § ML i enlighet med dess lydelse. Skatteverkets överklagande ska därför bifallas.

Ersättning för kostnader

51. Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och bolaget har därför rätt till skälig ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Yrkat belopp är skäligt.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Thomas Bull, Inga-Lill Askersjö och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Lena Åberg.