

Ref 28

Fråga om varor som, efter godkännande av arbetsgivaren, köps in av en anställd för att användas vid arbete i hemmet kan anses levererade till arbetsgivaren om denne betalar ut ersättning för inköpen till arbetstagen. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), artiklarna 14 och 168 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 28 juni 2022 följande dom (mål nr 4525-21).

Bakgrund

1. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Förvärvet ska ha gjorts från en annan beskattningsbar person.

2. Ericsson AB bedriver verksamheter inom forskning, utveckling, försäljning, produktion och administration. I samband med coronapandemin och en övergång till arbete hemifrån har bolaget tagit fram ett erbjudande till de anställda om att få göra inköp av viss utvald kontorsutrustning för placering i hemmet. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om det har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till kostnader för inköpen. Av ansökan framgår följande.

3. Erbjudandet riktar sig till kontorsanställda som har sådana arbetsuppgifter som kan utföras hemifrån. Det består i att den anställde kan göra ett inköp av ett skrivbord och en skrivbordslampa. Erbjudandet är begränsat till ett visst maxbelopp per anställd och omfattar vissa utvalda varor som bolaget har bedömt lämpliga ur ergonomisk synvinkel. Varorna tillhandahålls av två utvalda leverantörer till priser som bolaget har förhandlat fram.

4. Innan den anställde gör sin beställning krävs ett godkännande av dennes chef. Vid beställningen ska den anställde uppge sitt eget namn och adress. För att bolaget ska stå för kostnaden för inköpet krävs att även bolagets namn anges. Det är den anställde som är ansvarig för betalningen till leverantören och kontorsutrustningen levereras till den anställdes adress.

5. Den anställde kan sedan begära ersättning via bolagets system för hantering av reseräkningar och utlägg och ska då ge in kvitto, faktura eller motsvarande handling. Begäran om ersättning behandlas därefter av bolaget och utbetalning sker i direkt anslutning till

att en begäran har blivit godkänd. Begäran om ersättning godkänns inte om personen faktiskt arbetar på kontoret.

6. Bolaget för ett register över vilka inköp som har godkänts och vilken kontorsutrustning som finns utplacerad hos vilken anställd. Om en anställning upphör kan den anställde antingen köpa kontorsutrustningen till marknadspris eller lämna tillbaka den.

7. Skatterättsnämnden fann att bolaget inte har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som belöper på kostnader för inköp av kontorsutrustning som sker i enlighet med erbjudandet. Skatterättsnämnden ansåg att det är de anställda och inte bolaget som förvärvar inventarierna samt att transaktionerna mellan de anställda och bolaget inte innebär att de anställda i egenskap av beskattningsbara personer överlåter inventarierna till bolaget.

Yrkanden m.m.

8. *Ericsson AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till inköp av kontorsutrustning som placeras i de anställdas hem. Bolaget anför att dess ambition har varit att sluta direktavtal med leverantörer för att undvika att anställda behöver göra utlägg för bolagets räkning. Bolagets leverantörer har inte kunnat tillgodose detta. Direktfakturerings har endast varit möjlig för beställningar av större volymer för leverans till vissa bestämda upphämningsplatser, vilket skulle resultera i en ökad administration, försenad tillgång för anställda och andra praktiska svårigheter. Bolaget har därför gjort bedömningen att det inte är ett godtagbart alternativ med direktfakturerings, särskilt med hänsyn till att det pågår en världspandemi.

9. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

10. Frågan i målet är om inköp av kontorsutrustning som, efter godkännande av arbetsgivaren, görs av en anställd för att användas vid arbete i hemmet ger arbetsgivaren rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt om arbetsgivaren betalar ut ersättning för inköpen till arbetstagaren.

Rättslig reglering m.m.

11. Enligt 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten.

12. Bestämmelsen motsvaras av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Där anges att i den mån varor och tjänster används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner ska han ha rätt att från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom av en annan beskattningsbar person.

13. Med leverans av varor avses enligt artikel 14 i direktivet överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.

14. Enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen får avdrag som huvudregel inte göras för sådan ingående skatt som hänförs till stadigvarande bostad.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

15. Den kontorsutrustning som ansökan om förhandsbesked avser ska användas i bolagets skattepliktiga verksamhet. Som utgångspunkt ska bolaget inte belastas av ingående mervärdesskatt som avser inköp i denna verksamhet. Enligt 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen förutsätter rätten till avdrag för ingående skatt dock att skatten hänförs till "förvärv i verksamheten". Den bestämmelsen ska tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. För avdragsrätt fordras därmed att varorna, i den mening som avses i artikel 168 i direktivet, har levererats till bolaget av en annan beskattningsbar person.

16. Med leverans av varor avses enligt artikel 14 i direktivet överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar. Av EU-domstolens praxis framgår att begreppet leverans av varor inte hänförs till äganderättsövergång i de former som föreskrivs i den tillämpliga nationella rätten. I stället innefattar begreppet samtliga transaktioner avseende överföringar av egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Enligt domstolen skulle målsättningen med direktivet nämligen kunna äventyras om förutsättningen för att leverans av varor skulle anses föreligga varierade som en funktion av civilrätten i den berörda medlemsstaten (se t.ex. Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, punkt 32).

17. I detta fall är det de anställda som beställer kontorsutrustningen och som gentemot leverantören ansvarar för betalningen samt får varorna levererade till sina hem. Frågan är om kontorsutrustningen ändå ska anses levererad till bolaget av en annan beskattningsbar person i direktivets mening.

18. Det finns ett antal avgöranden från EU-domstolen som gäller arbetsgivares avdragsrätt för ingående skatt när anställda på olika sätt har varit involverade i ett inköp. Avgörandena rör det tidigare

gällande sjätte mervärdesskattedirektivet, men detta överensstämmer i nu relevanta avseenden med det gällande direktivet.

19. I målet *Intiem* (C-165/86, EU:C:1988:122) fann EU-domstolen att en arbetsgivare hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende varor som levererades direkt till de anställda, när varorna uteslutande skulle användas i arbetsgivarens verksamhet. Till skillnad från i det nu aktuella fallet var det dock arbetsgivaren som både hade ingått avtal om leverans och hade fakturerats av leverantören.

20. I målet *kommissionen mot Nederländerna* (C-338/98, EU:C:2001:596) ansågs avdragsrätt däremot inte föreligga för en arbetsgivare som ersatte sina arbetstagare när de använde egen bil i tjänsten. EU-domstolen konstaterade att varken den anställdes fordon eller det bränsle som användes kunde anses vara föremål för en leverans till den skattskyldiga arbetsgivaren endast på grund av att arbetsgivaren delvis ersatte den anställde för fordonets kapital- och bränslekostnader. Att en kostnadsersättning betalades innebar alltså inte att det skedde någon överföring till arbetsgivaren av rätten att såsom ägare förfoga över vare sig fordonet eller bränslet (punkterna 47 och 48). EU-domstolen framhöll också att ersättningen från arbetsgivaren var schablonmässigt bestämd och att det inte kunde säkerställas att den mervärdesskatt som påstods ingå i ersättningen faktiskt motsvarade den mervärdesskatt som den anställde hade betalat (punkt 57).

21. Det kan konstateras att omständigheterna i de nämnda avgörandena på avgörande punkter skiljer sig från dem i det nu aktuella fallet. En situation som har större likhet med den aktuella bedömdes i målet *kommissionen mot Förenade kungariket* (C-33/03, EU:C:2005:144). Enligt den nationella reglering som prövades i det målet hade en arbetsgivare rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på motorbränsle som betalades av och levererades till de anställda när arbetsgivaren ersatte dem för kostnaden. Frågan i målet var om denna reglering var förenlig med det sjätte direktivet.

22. EU-domstolen uttalade följande (punkterna 18–22). I förevarande mål får en skattskyldig person (arbetsgivaren) enligt de nationella reglerna dra av mervärdesskatt på motorbränsle som har levererats till icke skattskyldiga personer (de anställda) när han ersätter dem för bränslekostnaden. Anställda agerar visserligen inom ramen för sin anställning vanligtvis för sin arbetsgivares räkning. Domstolen finner emellertid att det i den nationella regleringen inte uppställs något villkor om att det motorbränsle som har köpts in av icke skattskyldiga ska användas i samband med den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner för att avdragsrätt ska föreligga. Eftersom en skattskyldig person får dra av mervärdesskatt på motorbränsle som har levererats till icke skattskyldiga personer enligt villkor som inte säkerställer att den avdragna

mervärdesskatten uteslutande avser motorbränsle som använts i samband med den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner är den nationella regleringen inte förenlig med direktivet.

23. Den brittiska regleringen ansågs alltså oförenlig med direktivet därför att den inte säkerställde att avdrag endast medgavs för bränsle som faktiskt användes i arbetsgivarens verksamhet. Av betydelse är också att EU-domstolen uttalade att anställda inom ramen för anställningen vanligtvis agerar för sin arbetsgivares räkning. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen får detta förstås på så sätt att EU-domstolen i och för sig accepterade att den omständigheten att det är en anställd som gör ett inköp inte utesluter att det som köps in kan anses vara levererat till arbetsgivaren i direktivets mening och att arbetsgivaren således har rätt till avdrag för ingående skatt avseende inköpet.

24. I det nu aktuella fallet framgår av ansökan om förhandsbesked att när ett inköp av kontorsutrustning görs i enlighet med bolagets erbjudande så är det bolaget som slutligen blir ägare till utrustningen. Bolaget har vidare lämnat som förutsättning att det ersätter de anställdas kostnader för inköpen endast i de fall då kontorsutrustningen används i bolagets verksamhet. De anställda får därmed anses agera för sin arbetsgivares räkning när de inom ramen för anställningen förvärvar kontorsutrustning på villkor som säkerställer att den ska användas för bolagets skattepliktiga transaktioner.

25. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens bedömning innebär den omständigheten att det är de anställda som i ett första led köper in utrustningen därför inte att bolaget ska vägras avdrag för den ingående skatt som är hänförlig till inköp som görs i enlighet med erbjudandet. Det får i stället anses att bolaget har låtit de anställda förvärva kontorsutrustningen för bolagets räkning. Utrustningen får därför anses vara levererad till bolaget av en annan beskattningsbar person i den mening som avses i direktivet, vilket innebär att det rör sig om förvärv i bolagets verksamhet enligt 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen.

26. För att avdrag för den ingående mervärdesskatten ska medges krävs emellertid också att avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen för ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad inte är tillämpligt. Skatterättsnämnden har inte prövat den frågan. Målet ska därför visas åter till nämnden för prövning av om avdragsförbudet är tillämpligt.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att de aktuella varorna ska anses vara förvärvade i bolagets verksamhet i den mening som avses i 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen.

Högsta förvaltningsdomstolen visar målet åter till Skatterättsnämnden för fortsatt handläggning i enlighet med vad som anges i punkt 26.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Ståhl, Bull, Anderson* och *Jönsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Jessica Olofsson.

Skatterättsnämnden (2021-07-08, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, Ohlsson, Sandberg Nilsson* [skiljaktig] och *Tunudd*):

Förhandsbesked

Ericsson AB har inte rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som belöper på kostnader för inköp av kontorsutrustning som sker i enlighet med det i ansökan beskrivna erbjudandet.

Skatterättsnämndens bedömning

Frågan är om bolaget har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som belöper på kostnader för inköp av kontorsutrustning som sker på sätt som beskrivs i ansökan.

För att frågan om avdragsrätt ska kunna aktualiseras måste bolaget förvärva den aktuella kontorsutrustningen. Därför måste Skatterättsnämnden först ta ställning till vem det är som förvärvar inventarierna.

Enligt vad som uppges i beskrivningen är det de anställda som beställer möblerna och uppger hemadressen som leveransadress. Det är inte bolaget utan de anställda som faktureras för inköpen, är betalningsskyldiga gentemot leverantörerna och som ansvarar för att betalning sker i tid till leverantörerna. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning är det därmed de anställda och inte bolaget som förvärvar inventarierna.

Transaktionerna mellan de anställda och bolaget innebär inte att de anställda i egenskap av beskattningsbara personer överlåter inventarierna till bolaget. Bolaget kan därför inte dra av ingående skatt hänförlig till inköpet av kontorsutrustning som den anställde gör i enlighet med erbjudandet.

Sandberg Nilsson var skiljaktig och anförde:

Till skillnad från majoriteten anser jag att avdragsrätt föreligger för den ingående mervärdesskatt som belöper på kostnader för bolagets inköp av kontorsutrustning. Inköpen ska ses som utlägg för arbetsgivarens räkning och inte som kostnadsersättning. I och med majoritetens syn prövades inte frågan om avdragsförbudet för stadigvarande bostad.

Systemet med avdragsrätt vid inköp för den skattskyldiges ekonomiska verksamhet säkerställer ett momssystem som fungerar och uppfyller sitt syfte och sina ändamål. Skatten ska vara generell, enkel, och rationell med

få undantag och särregleringar. Den ska vara neutral, samhälls- och företagsekonomiskt effektiv, trygga sysselsättning och produktion, samt inte medföra dold kumulativ skatt (Rendahl 2015, Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller företagsskatt?).

Det erbjudande som tagits fram av bolaget och det praktiska inköpsförfarandet har skett under rådande pandemi. Pandemin har även aktualiserat frågan om framtidens arbetsplatser i stort. Erbjudandet är omgärdat av en rad villkor för att bolaget ska acceptera kostnaden för inköp av kontorsutrustning som därefter ingår i bolagets inventarieregister. Om en anställning avslutas ska utrustningen återlämnas eller köpas ut. Bolaget har begränsat erbjudandet till att enbart avse produkter som ur ett ergonomiskt perspektiv bedöms kunna förbättra arbetsmiljön. Detta för att uppfylla kraven enligt arbetsmiljölagen.

Att den anställde själv kan välja bland vissa utvalda produkter ser jag som en nödvändighet då ett hem kan ha olika förutsättningar för en arbetsplats. Skatteverket anser att ett utlägg för arbetsgivarens räkning föreligger när arbetsgivaren är betalningsansvarig men att detta kan frångås i vissa situationer när det är naturligt att arbetsgivaren står för kostnaden som exempelvis vid kost, logi och representation (040316, dnr: 130 256490-04/113). Enligt Skatteverkets mening, i ärendet, kan detta inte utsträckas till inköp av inventarier, vilket dock inte framgår av ställningstagandet.

I aktuellt ärende sker beställning av och leverans till den anställde som också är betalningsansvarig. Detta anges av majoriteten vara skälet till att kostnaden måste ses som den anställdes trots att det i en pandemi måste vara naturligt med annat förfarande. Momsen är en konsumtionsskatt där företag är uppbördsmän. Det kan inte ingå i tolkningen av momsregler att ställa krav på att företaget har viss inköpsorganisation. Under en pandemi skulle praktikaliteter runt en specifik inköpsorganisation t.ex. kunna motarbeta Folkhälsomyndighetens rekommendationer att inte närvara på den gemensamma arbetsplatsen. Däremot kan en lösning med decentraliserade inköp, anpassas efter situationen och vara praktisk när den anställde tillsammans med ansvarig chef samtidigt med utlägget kan verifiera att inköpet gjorts. En central fakturering och betalning när leveranser gått till de anställdas olika hemadresser kan vara en krävande hantering såväl i fakturautställarens system som i fakturamottagarens system och attestrundor. Pandemin har krävt en flexibilitet vid inköp av kontorsutrustning för att klara av distansarbetet och skäl finns inte att ifrågasätta bolagets val av praktisk hantering.

Av det som framförts i ärendet anser jag att det är bolaget som gör inköp för sin verksamhet och att hanteringen ska ses som ett utlägg för bolagets räkning.