

Ref 31

Avdragsförbudet för ingående mervärdesskatt som hänför sig till stadigvarande bostad är tillämpligt med avseende på en arbetsgivares förvärv av skrivbord och skrivbordslampor som placeras i de anställdas hem för att användas vid arbete hemifrån. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

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

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 2 juni 2023 följande dom (mål nr 605-23).

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. Ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad får dock inte dras av.

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 kostnaderna 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 anställda kan göra ett inköp av ett skrivbord och en skrivbordslampa, och sedan ersättas av bolaget för inköpet. Erbjudandet är begränsat till ett visst maxbelopp per anställd och omfattar vissa utvalda varor som bolaget har bedömt lämpliga ur ergonomisk synvinkel. Om anställningen upphör kan den anställda antingen köpa kontorsutrustningen från bolaget till marknadspris eller lämna tillbaka den.

4. Skatterättsnämnden ansåg att bolaget saknade avdragsrätt med motiveringen att kontorsutrustningen förvärvades av de anställda och inte av bolaget.

5. Bolaget överklagade till Högsta förvaltningsdomstolen som kom fram till att de aktuella varorna ska anses vara förvärvade i bolagets verksamhet (HFD 2022 ref. 28). Målet visades åter till Skatterättsnämnden för behandling av frågan om avdragsförbudet

för ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad är tillämpligt.

6. I det nu aktuella förhandsbeskedet fann Skatterättsnämnden att den ingående skatten hänför sig till de anställdas stadigvarande bostäder och därför träffas av avdragsförbudet.

Yrkanden m.m.

7. *Ericsson AB* yrkar att förhandsbeskedet ska ändras och att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att den ingående skatten får dras av.

8. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

9. Frågan i målet är om avdragsförbudet för ingående mervärdesskatt som hänför sig till stadigvarande bostad är tillämpligt med avseende på en arbetsgivares förvärv av skrivbord och skrivbordslampor som placeras i de anställdas hem för att användas vid arbete hemifrån.

Rättslig reglering m.m.

10. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet 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 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, dvs. kostnader såväl för inventarier och reparationer som för drift och underhåll (SOU 1994:88 s. 241 f.).

12. Avdragsförbudet för stadigvarande bostad 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 att det inte är tillåtet att utvidga undantagets tillämpningsområde (Metropol och Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, punkterna 46 och 49).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

13. Avdragsförbudet för stadigvarande bostad i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen är en schablonregel som ska tillämpas oberoende av om huvudregeln i 3 § skulle medföra rätt till avdrag därför att skatten hänför sig till förvärv i en verksamhet som medför skattskyldighet (HFD 2021 ref. 64, punkt 20 med hänvisningar).

14. I rättspraxis har frågan om avdragsförbudet är tillämpligt framför allt aktualiserats när det gäller ingående mervärdesskatt som avser kostnader för själva bostadsbyggnaden. Av denna praxis framgår att avdragsförbudets karaktär av schablonregel inte innebär att avdrag för ingående skatt som hänför sig till en byggnad av bostadskaraktär alltid ska vägras, oavsett på vilket sätt byggnaden används. Både utformningen och den faktiska användningen av en byggnad eller en del av en byggnad kan tillmätas betydelse vid bedömningen av om byggnaden eller byggnadsdelen ska anses vara stadigvarande bostad (HFD 2021 ref. 4, punkt 12 med hänvisningar).

15. Avdragsförbudet har t.ex. inte ansetts tillämpligt med avseende på en del av en bostadsbyggnad som har använts som kontor i den bedrivna verksamheten, under förutsättning att den delen har varit helt avskild från byggnaden i övrigt. Enbart det förhållandet att ett utrymme i en bostad används som arbetsrum i en näringsverksamhet har dock inte ansetts medföra att det utrymme inte är en del av den stadigvarande bostaden. Avdrag för ingående skatt avseende byggkostnader för att inrätta ett sådant utrymme har därför inte medgetts (RÅ 2003 ref. 100 I och II).

16. I det nu aktuella fallet är det fråga om ingående skatt som avser inköp av skrivbord och skrivbordslampor som ska placeras i de anställdas hem och användas av dem när de arbetar hemifrån. Såvitt framgår av lämnade förutsättningar kommer arbetsplatserna i hemmen inte att vara avskilda från bostaden i övrigt.

17. Den omständigheten att inköpen avser lös egendom hindrar inte att den ingående skatten kan omfattas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad (jfr SOU 1994:88 s. 241 f. och HFD 2021 ref. 64, punkt 17). Det kan vidare konstateras att skrivbord och skrivbordslampor är vanligt förekommande i bostäder och kan användas även för privat bruk.

18. Avdragsförbudet för stadigvarande bostad får mot denna bakgrund anses vara tillämpligt. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Ståhl, Classon, von Essen* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Jonas Ljungberg.

Skatterättsnämnden (2022-12-27, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Bohlin, Fored [skiljaktig], Fries, Olsson, Pettersson [skiljaktig] och Sandberg Nilsson [skiljaktig]*):

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

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att den aktuella kontorsutrustningen ska anses vara förvärvad i bolagets verksamhet i enlighet med huvudregeln i 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen. Skatterättsnämnden ska därför nu ta ställning till om avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen är tillämpligt.

I 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen begränsas avdragsrätten enligt huvudregeln på så sätt att avdrag inte får göras för sådan ingående skatt som hänförs till stadigvarande bostad.

Avdragsförbudet infördes för att säkerställa att avdrag för ingående skatt 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 (jfr SOU 1994:88 s. 241 f.).

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att avdragsförbudet måste uppfattas som en schablonregel som ska tillämpas oberoende av om huvudregeln i 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen skulle medföra rätt till avdrag (jfr RÅ 2003 ref. 100 I och II). När det gäller räckvidden för avdragsförbudet har Högsta förvaltningsdomstolen 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 en stadigvarande bostad (jfr bl.a. RÅ 2003 ref. 100 I och II samt RÅ 2010 ref. 43). I rättsfallet HFD 2021 ref. 4 rörde det sig inte om kostnader avseende något visst utrymme – använt för annat än bostadsändamål – utan bl.a. om kostnader hänförliga till el- och vattensystem i byggnader som uteslutande bestod av bostäder. Eftersom el- och vattensystem är nödvändiga för att en byggnad ska kunna användas för bostadsändamål fann Högsta förvaltningsdomstolen att systemen skulle betraktas som en del av bostadsbyggnaden varför avdragsförbudet var tillämpligt.

Avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och vilar

på 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 skatt som gällde vid tidpunkten för Sveriges anslutning till EU, men det är inte tillåtet att utvidga tillämpningsområdet för undantaget (Metropol och Stadier, C-409/99, EU:C:2002:2 punkt 46 och 49).

Enligt EU-domstolen innebär standstillklausulen att medlemsstaterna tillåts behålla nationella regler enligt vilka avdrag för ingående skatt inte medges även när skatten hänför sig till själva redskapet för den skattskyldiges verksamhet, men också när skatten hänför sig till redskap som inte i något konkret fall kan användas för privat bruk. Däremot har medlemsstaterna inget absolut utrymme för skönmässig bedömning med den innebörden att de skulle kunna undanta alla eller nästan alla varor och tjänster från avdragssystemet och därigenom urholka detsamma (jfr Royscot m.fl. och X Holding och Oracle Nederland, C-538/08, EU:C:2010:192, punkt 20 och 24).

Den aktuella kontorsutrustningen är förvärvad i bolagets verksamhet och avsedd att användas i bolagets verksamhet av bolagets anställda i deras hem.

De situationer som behandlades i bl.a. HFD:s rättsfall från 2003 och 2021 skiljer sig från den situation som nu ska bedömas. I detta fall rör det sig varken om kostnader avseende något visst utrymme eller om kostnader som motiveras av en byggnads funktionssätt, utan fråga är om kostnader för kontorsmöbler som placeras i den anställdes hem.

De anställdas bostäder är inrättade som stadigvarande bostäder i den mening som avses i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen och behåller enligt Skatterättsnämndens mening karaktären av stadigvarande bostad även när den anställda utför arbete för arbetsgivarens mervärdes-skattepliktiga verksamhet i hemmet.

Kontorsmöblerna kan användas för såväl bolagets ekonomiska verksamhet som för de anställdas privata bruk. Mot bakgrund av att avdragsförbudet är en schablonregel som även träffar ingående skatt avseende inventarier som hänför sig till bostaden, anser Skatterättsnämnden att bestämmelsen i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdes-skattelagen är tillämplig. Därmed har bolaget inte rätt till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till dess förvärv av kontorsutrustning.

Fored, Pettersson och Sandberg Nilsson var skiljaktiga och anförde: Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att den aktuella kontorsutrustningen ska anses vara förvärvad i bolagets verksamhet i enlighet med huvudregeln i 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen. Fråga är nu om avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen är tillämpligt.

Avdragsförbudet har ingen motsvarighet i EU:s mervärdesskatte-direktiv. Sveriges rätt till förbudet grundar sig i artikel 176 i direktivet som ger medlemsstaterna rätt att behålla undantag från avdragsrätten som de hade redan innan de blev medlemmar i EU. Undantaget måste dock vara tillräckligt precist för att inte kunna utnyttjas till att införa generella undantag från avdragsrätten. Det får heller inte utvidgas i förhållande till vad som gällde vid medlemslandets inträde i EU.

Frågan om avdragsförbudets omfattning har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen. Bestämmelsen bedömdes utgöra en schablonregel som ska tillämpas oberoende av om huvudregeln i 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen skulle medföra rätt till avdrag.

De situationer som behandlades i bl.a. RÅ 2003 ref. 100 I och II och HFD 2021 ref. 4 skiljer sig från den situation som nu ska bedömas. I detta fall rör det sig inte om kostnader avseende något visst utrymme eller kostnader som motiveras av en byggnads funktionssätt utan fråga är om kostnader för kontorsmöbler som placeras i den anställdes hem.

De anställdas bostäder måste anses inrättade som stadigvarande bostäder i den mening som avses i 8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen. Frågan är emellertid om kontorsutrustningen ska betraktas som inventarier som tillförts bostaden även när de ägs av bolaget och används för bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet.

Att ge bestämmelsen en innebörd som medför att rätt till avdrag som hänför sig till en bostad av bostadskaraktär alltid ska vägras, oavsett på vilket sätt byggnaden använts i verksamheten, skulle dock leda till ett resultat som i övrigt stämmer dåligt med de principer som bär upp mervärdesskattelagstiftningen (RÅ 2003 ref. 100 I och II). Bestämmelsens tillämpning ska därmed inte sträckas längre än vad som är nödvändigt för att säkerställa att avdrag inte kommer att ges för sådant som skulle kunna avse privata levnadskostnader.

I detta fall måste enligt vår mening bolagets kostnader för att fysiskt flytta över arbetets utförande till de anställdas bostäder anses hänförliga till bolagets allmänna kostnader för den samlade ekonomiska verksamheten. Detta innebär att avdragsförbudet inte är tillämpligt och avdrag för ingående skatt ska medges. En annan tolkning skulle stå i strid dels med syftet med införandet av avdragsförbudet, dels med det utrymme som följer av standstillklausulen enligt artikel 176 i mervärdesskattedirektivet.