



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6859-23

meddelad i Stockholm den 27 maj 2024

KLAGANDE

A AB, se partsbilaga

Ombud: B, se partsbilaga

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 12 oktober 2023 i ärende dnr 31-23/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del som det har överklagats och förklarar att A AB:s förmånsbilar med testutrustning används i bolagets verksamhet även när bilarna körs privat, vilket innebär att bolaget får dra av ingående mervärdesskatt som hänför sig till driftkostnaderna för bilarna.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att bestämmelserna om sekretess i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i bilagan till detta avgörande.

BAKGRUND

1. Huvudregeln är att ingående mervärdesskatt får dras av från den mervärdesskatt som ska betalas i den utsträckning som den ingående skatten avser varor eller tjänster som en beskattningsbar person använder för sina beskattade transaktioner. För personbilar och motorcyklar som används i en verksamhet finns det särskilda avdragsregler. Enligt dessa gäller bl.a. att ingående skatt som hänför sig till fordonets driftskostnader får dras av i sin helhet, även om fordonet också används privat.
2. A AB är verksamt i fordonsbranschen, bl.a. med produktutveckling av utrustning till personbilar. Bolaget erbjuder alla sina tillsvidareanställda förmånsbilar. De anställda tillfrågas om de vill delta som testbilsförare, vilket innebär att de får en förmånsbil som är försedd med testutrustning som genererar data som är till nytta för bolaget.
3. Bolaget ansökte om förhandsbesked för att få veta om bolagets användning av förmånsbilar med testutrustning utgör sådan användning i verksamheten som innebär att bolaget ska medges fullt avdrag för ingående mervärdesskatt på driftskostnaderna, även i de fall fordonen inte används för specifik tjänstekörning (fråga 1). Om svaret på frågan var nej ville bolaget veta om bedömningen skulle bli en annan för det fall den anställde genomför testkörning utan att kombinera detta med privat körning, och om det i sådant fall finns något krav på omfattningen av testkörningen (fråga 2). Av ansökan framgår följande.
4. Bolaget leasar förmånsbilarna från ett annat bolag och står för samtliga driftskostnader, förutom drivmedel och trängselskatt. Bilarna i testbilsverksamheten genererar data som är nödvändig för bolagets produktutvecklingsarbete, bl.a. genom att utrustningen i bilarna är under utveckling eller registrerar hur bilen används. Testbilsförarna ska föra protokoll och testa utrustningen enligt anvisningar. De behöver vara beredda på driftstörningar, inskränkningar i det

privata nyttjandet och på att funktioner saknas. Testbilsverksamheten är omfattande och genererar stora mängder data. Om förmånsbilarna inte hade använts hade bolaget behövt anordna motsvarande testning på något annat sätt.

5. Skatterättsnämnden uttalade att vad som utgör användning i verksamheten enligt de särskilda avdragsreglerna för personbilar inte definieras närmare i lag eller förarbeten, men att det är rimligt att anta att det är användningen av en personbil som transportmedel som lagstiftaren avsett. Nämnden fann därför att bolagets förmånsbilar med testutrustning inte används i bolagets verksamhet i den mening som avses i dessa regler när bilarna uteslutande körs privat (fråga 1) men att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på driftskostnaderna föreligger i de fall förmånsbilarna även körs i tjänsten, oavsett omfattningen av tjänstekörningen (fråga 2).

YRKANDEN M.M.

6. *A AB* överklagar Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 och yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att bolagets förmånsbilar används på ett sådant sätt i bolagets verksamhet att rätt till avdrag för ingående skatt på driftskostnaderna föreligger även i de fall bilarna inte används för specifik tjänstekörning.
7. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas i den del som det har överklagats.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Frågan i målet**

8. Frågan i målet är om ett bolag får dra av ingående mervärdesskatt som hänför sig till driftskostnader för förmånsbilar som körs privat men som har testutrustning som används vid utvecklingen av bolagets produkter.

Rättslig reglering m.m.

9. Bestämmelser om avdrag för ingående mervärdesskatt finns i 13 kap. mervärdesskattelagen (2023:200).
10. Enligt huvudregeln i 6 § får ingående skatt som hänför sig till bl.a. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person dras av från den mervärdesskatt som ska betalas, i den utsträckning den beskattningsbara personen använder varorna och tjänsterna för sina beskattade transaktioner inom landet. Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).
11. I 20–23 §§ finns särskilda bestämmelser för personbilar och motorcyklar som används i en beskattningsbar persons verksamhet. Av dessa bestämmelser följer – starkt förenklat – att ingående skatt som hänför sig till förvärv av en personbil eller en motorcykel i regel inte är avdragsgill, att ingående skatt som hänför sig till hyra av ett sådant fordon i regel är avdragsgill till hälften samt att ingående skatt som hänför sig till driftskostnaderna för fordonen är fullt avdragsgill.

12. Bestämmelserna om avdrag för ingående skatt på driftskostnader finns i 23 §. Av första stycket framgår att en beskattningsbar person som använder en personbil eller en motorcykel i en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt får dra av ingående skatt som hänför sig till driftskostnader, om fordonet tillhör inventarierna i verksamheten eller har hyrts för användning i denna. Enligt andra stycket gäller detta utan någon begränsning på grund av att fordonet bara delvis används i verksamheten.
13. Giltighetstiden för det överklagade förhandsbeskedet avser delvis tid då mervärdesskattelagen (1994:200) fortfarande gällde. Bestämmelser motsvarande 13 kap. 6 och 23 §§ i 2023 års lag finns i 8 kap. 3 § första stycket och 16 § i 1994 års lag.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. De särskilda avdragsbestämmelserna för bilar och motorcyklar innebär att den avdragsgilla andelen av ingående skatt som avser förvärv, hyra och drift av sådana fordon bestäms schablonmässigt, dvs. utan att det behöver utredas om fordonet nyttjas privat och hur stort det privata nyttjandet i så fall är. Av förarbetena framgår att syftet med bestämmelserna är att undvika de bedömningsvårigheter som kan uppstå när fordonen används både i verksamheten och privat. Avsikten är däremot inte att dessa bestämmelser sammantaget ska leda till en begränsning av avdragsrätten (prop. 1978/79:141 s. 78 f. och prop. 1993/94:99 s. 216).

15. En förutsättning för att avdrag för ingående skatt som hänför sig till fordonets driftskostnader ska medges enligt 13 kap. 23 § mervärdesskattelagen är att fordonet används i en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt. Som Skatterättsnämnden har konstaterat sägs ingenting i förarbetena om vilket slags användning i verksamheten som avses. Eftersom syftet med regleringen endast är att uppdelningen av den ingående skatten mellan användningen i verksamheten och den privata användningen ska ske schablonmässigt, saknas dock skäl att ge begreppet användning någon annan innebörd enligt denna bestämmelse än det har i kapitlet i övrigt. Kravet på att fordonet ska användas i en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt får därmed anses överensstämma med det krav för avdragsrätt som gäller i allmänhet, dvs. att varorna och tjänsterna ska användas för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner (se 13 kap. 6 § mervärdesskattelagen och artikel 168 i mervärdesskattedirektivet).

16. Av lämnade förutsättningar framgår att bolagets verksamhet består i bl.a. produktutveckling av utrustning till personbilar och att den data som erhålls från testbilsverksamheten är nödvändig för utvecklingen av bolagets produkter. Den data som genereras när bilarna körs används således i verksamheten, även när körningen görs för ett i övrigt privat ändamål. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening innebär detta att de bilar som ingår i testverksamheten får anses användas för bolagets beskattade transaktioner även när bilarna körs privat. Bolaget har därmed rätt att dra av den ingående skatten på driftskostnaderna.

17. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska ändras i enlighet med det sagda.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Kristina Ståhl,
Inga-Lill Askersjö, Mats Anderson och Martin Nilsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Erika Karlsson.