



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
7072-24

meddelad i Stockholm den 24 juni 2025

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Fastighets AB Tjärhovsgatan 42, 556642-4213

Ombud: Emil Virhammar och Martina Fagerström
Svalner Skatt & Transaktion KB
Box 16115
111 44 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 15 november 2024 i ärende dnr 56-24/I

SAKEN

Förhandsbesked om mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

BAKGRUND

1. En beskattningsbar person får dra av ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av varor eller tjänster i den utsträckning varorna eller tjänsterna används för dennes beskattade transaktioner. Ingående skatt som hänför sig till förvärv som används för transaktioner som är undantagna från skatteplikt får däremot inte dras av.
2. Upplåtelser av hyresrätter, bostadsrätter och andra rättigheter till fastigheter är undantagna från skatteplikt. Upplåtelser som avser lokaler får dock under vissa förutsättningar omfattas av frivillig beskattning.

3. Mervärdesskatteregleringen i EU-länderna styrs i hög grad av bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).
4. I svensk lagstiftning finns dock vissa begränsningar av rätten till avdrag för ingående skatt som inte har någon motsvarighet i EU-rätten, men som Sverige vid inträdet i EU fick rätt att behålla och som fortfarande får tillämpas. En sådan begränsning är att avdrag inte får göras för ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad.
5. En annan bestämmelse som fanns i svensk lagstiftning vid inträdet och som då bedömdes överensstämma med regleringen i direktivet och som fortfarande är gällande rör avdragsrätt vid s.k. blandad verksamhet. Om den avdragsgilla andelen i ett sådant fall inte kan hänföras till en viss del av verksamheten får avdragsbeloppet bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.
6. Huvudregeln enligt artiklarna 173.1 och 174 i mervärdesskattedirektivet är att den avdragsgilla andelen vid blandad verksamhet ska bestämmas utifrån omsättningen. Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet HFD 2023 ref. 45 funnit att den svenska regeln om uppdelning efter skälig grund inte uppfyller de krav som ställs för att EU-rätten ska anses införlivad på ett godtagbart sätt. En beskattningsbar person kan därför inte vägras att använda en sådan omsättningsbaserad beräkningsmetod som anges i artikel 174.
7. Fastighets AB Tjärhovsgatan 42 ansökte om förhandsbesked för att få veta om bolaget, som upplåter både bostäder som omfattas av undantag från skatteplikt och lokaler som är föremål för frivillig beskattning, får fördela den ingående mervärdesskatt som belöper på gemensamma kostnader med tillämpning av direktivets omsättningsmetod.
8. Skatterättsnämnden fann att andelen avdragsgill ingående skatt avseende gemensamma kostnader får bestämmas genom tillämpning av den omsättningsbaserade beräkningsmetod som anges i artikel 174 i mervärdesskattedirektivet.

YRKANDEN M.M.

9. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att artiklarna 173.1 och 174 i mervärdesskattedirektivet inte kan tillämpas med direkt effekt när det gäller ingående skatt på ett förvärv som delvis hänför sig till avdragsförbudet för stadigvarande bostad och att det gäller oavsett om förvärvet förutom att omfattas av avdragsförbudet samtidigt används för en från skatteplikt undantagen transaktion.
10. *Fastighets AB Tjärhovsgatan 42* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET**Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen**

11. Frågan är hur rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt som belöper på gemensamma kostnader ska bestämmas för en beskattningsbar person vars verksamhet består i dels från skatteplikt undantagna upplåtelser av bostäder, dels upplåtelser som avser lokaler och som är föremål för frivillig beskattning.

Rättslig reglering m.m.

12. Enligt 13 kap. 6 § mervärdesskattelagen (2023:200) får en beskattningsbar person, från den mervärdesskatt som ska betalas, dra av ingående skatt som hänför sig till bl.a. leverans av varor eller tillhandahållanden av tjänster till den beskattningsbara personen, i den utsträckning som den beskattningsbara personen använder varorna och tjänsterna för sina beskattade transaktioner inom landet.
13. Av 10 kap. 35 § första stycket framgår att leveranser av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter är undantagna från skatteplikt.
14. Om en fastighetsägare helt eller delvis hyr ut en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet för stadigvarande användning i en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt eller rätt till återbetalning får dock enligt 12 kap. 5 § uthyrningen omfattas av frivillig beskattning. Detta gäller dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad.
15. I 13 kap. 26 § anges att avdrag inte får göras för ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad. Denna avdragsbegränsning får tillämpas med stöd av den s.k. standstill-klausulen i artikel 176 andra stycket i direktivet.
16. Enligt 13 kap. 29 § första stycket mervärdesskattelagen ska avdrag göras enligt andra stycket om den ingående skatten avser en beskattningsbar persons förvärv eller import som 1) bara delvis är avdragsgill, 2) görs gemensamt för flera ekonomiska verksamheter, av vilka det saknas avdragsrätt i någon, eller 3) görs för en verksamhet där det delvis saknas rätt till avdrag. I andra stycket anges att avdrag då endast får göras för skatten på den del av ersättningen eller inköpspriset som hänför sig till den del av förvärvet eller importen som är avdragsgill respektive hänför sig till en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt. Om denna del inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

17. I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om proportionellt avdrag vid gemensamma förvärv i artiklarna 173–175. Enligt artikel 173.1 första stycket gäller att när varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, ska bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna. I andra stycket anges att den avdragsgilla andelen ska bestämmas i enlighet med artiklarna 174 och 175 för alla transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen. Av artikel 174 framgår att den avdragsgilla andelen ska beräknas utifrån hur stor del av den beskattningsbara personens omsättning som kan hänföras till transaktioner som medför rätt till avdrag.
18. Medlemsstaterna har enligt artikel 173.2 möjlighet att införa även andra metoder för att beräkna den avdragsgilla andelen.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

19. Fastighets AB Tjärhovsgatan 42 är en beskattningsbar person vid mervärdesbeskattningen. Bolaget upplåter både bostäder och lokaler. Upplåtelseerna av bostäderna är undantagna från skatteplikt, medan upplåtelseerna av lokalerna är föremål för frivillig beskattning.
20. Detta innebär att bolaget har rätt att dra av ingående mervärdesskatt som hänför sig till upplåtelseerna av lokalerna. Bolaget har däremot inte rätt att dra av ingående skatt som hänför sig till upplåtelseerna av bostäderna. För gemensamma kostnader som hänför sig till både lokalerna och bostäderna ska den ingående skatten fördelas mellan dem.
21. Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2023 ref. 45 funnit att bestämmelsen om uppdelning efter skälig grund inte kan anses uppfylla de krav på tydlighet, precision och klarhet som EU-domstolen har ställt upp för att ett införlivande av en direktivbestämmelse ska anses ha skett på ett godtagbart sätt och att det därmed inte finns någon svensk bestämmelse som genomför direktivets möjlighet till andra beräkningsmetoder än den som anges i artikel 174. Mot den bakgrunden har artiklarna 173.1 och 174 i mervärdesskattedirektivet ansetts ha direkt effekt, vilket innebär att en enskild som så önskar kan stödja sig direkt på bestämmelserna i dessa artiklar för att få den avdragsgilla andelen ingående skatt fastställd med tillämpning av direktivets omsättningsmetod.
22. Av rättsfallet framgår således att en enskild inte kan vägras att tillämpa den omsättningsbaserade beräkningsmetod som anges i artikel 174 i mervärdesskattedirektivet för att bestämma andelen avdragsgill ingående mervärdesskatt avseende gemensamma kostnader vid blandad verksamhet. Bolaget har alltså

rätt att tillämpa denna metod i stället för reglerna i 13 kap. 29 §
mervärdesskattelagen.

23. Förhandsbeskedet ska således fastställas.

_____	_____
_____	_____

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson,
Inga-Lill Askersjö, Martin Nilsson och Mikael Westberg.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Erika Karlsson.