

# 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 korrigering – 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 hänförts 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 uppräknig 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.



# DOM

2018 -09- 2 0  
Meddelad i Sundsvall

## **KLAGANDE**

Skatteverket

## **MOTPART**

Skellefteå Industrihus AB, 556086-8217  
Skellefteå Kommun/Ökonomikontoret  
931 85 Skellefteå

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten i Umeås dom den 8 november 2017 i mål nr 1727-17,  
se bilaga A

## **SAKEN**

Mervärdesskatt för redovisningsperioden december 2013  
Ersättning för kostnader

---

## **KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

Kammarrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten beviljar bolaget ersättning för kostnader i kammarrätten med  
28 000 kr.

---

### YRKANDEN M.M.

**Skatteverket** yrkar att omprövningsbeslutet den 19 maj 2017 ska fastställas och att bolaget inte ska beviljas ersättning för kostnader om 26 600 kr i förvaltningsrätten. Skatteverket anser också att bolagets ersättningsyrkande i kammarrätten ska avslås.

**Skellefteå Industrihus AB** anser att överklagandet ska avslås och yrkar ersättning för sina kostnader i kammarrätten med 28 000 kr.

### VAD PARTERNA ANFÖR I KAMMARRÄTTEN

**Skatteverket** anför i huvudsak följande till stöd för sin talan.

Huvudregeln är att överlåtelse och upplåtelse av fastighet är undantagna skatteplikt. Sverige har med stöd av artikel 137 i Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (direktivet) infört en valfrihet för beskattningsbara personer att bli frivilligt skattskyldiga för uthyrning av fastigheter. Medlemsstaterna ska då fastställa de närmare villkoren för utövandet av den rätten, vilket också får anses inbegripa bestämmelser om hur, när och på vilket sätt den frivilliga skattskyldigheten upphör och vad det får för skatterättsliga konsekvenser.

När det gäller upphörd frivillig skattskyldighet under uppförandeskede har Sverige med stöd av artikel 137 infört bestämmelser som innebär att jämkning ska ske vid ett tillfälle om någon skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse inte har kommit till stånd. Bestämmelserna ligger inom ramen för det utrymme som Sverige har enligt nämnda artikel. Upphörande av frivillig skattskyldighet för lokaluthyrning är en sådan händelse som medför en jämkningsskyldighet. EU-domstolens praxis får förstås på så sätt att skattskyldighetens upphörande i sig innebär en sådan förändring i de faktorer som bestämmer avdragsrätten enligt artiklarna 184–185 i direktivet, även om någon fysisk ändrad användning av investeringsvaran inte

föreligger. Det ska inte göras någon skillnad för jämkningsskyldighetens inträde om den frivilliga skattskyldigheten upphör under uppförandeskede eller upphör efter uppförandet.

Det är således förenligt med EU-rätten att kräva jämkning även i sådana situationer när den frivilliga skattskyldigheten upphör innan någon skattepliktig uthyrning kommer till stånd. EU-domstolens uttalanden i avgörandena C-110/94, *INZO*, och C-400/98, *Breitsohl*, utgör inte hinder för en sådan bedömning. Dessa mål handlar om inledandet av en ekonomisk verksamhet och om man retroaktivt kan fränkännas egenskapen av en beskattningsbar person. Skatteverket har inte ifrågasatt att Skellefteå Industrihus AB bedriver ekonomisk verksamhet och beskattningskonsekvenserna enligt 9 kap. 11 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML grundas inte på ett retroaktivt fränkännande av bolagets egenskap som beskattningsbar person. Inte heller EU-domstolens uttalanden i avgörandet C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*, utgör hinder för en sådan bedömning.

De svenska bestämmelserna om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede saknar motsvarighet i direktivet och går utöver vad som är nödvändigt för att tillgodose de grundläggande kraven för avdragsrätt. Rätten att nyttja de förmånligare svenska bestämmelserna är dock villkorad, bl.a. gäller krav på återbetalning och jämkning av den ingående skatten vid ändrade förutsättningar som innebär att den frivilliga skattskyldigheten upphör. Eftersom det klart framgår av lagtexten under vilka förutsättningar det är möjligt att tillämpa de förmånliga svenska bestämmelserna, samt med beaktande av att det även klart framgår att den som väljer att tillämpa bestämmelserna kan bli återbetalningsskyldig, är bestämmelserna förenliga med EU-rätten. Eftersom beskattningen utgår från nationell rätt, och då Sverige getts ett stort utrymme att utforma bestämmelserna om frivillig skattskyldighet, kan någon EU-konform tolkning inte göras i aktuellt mål. Det framgår uttryckligen av ordalydelsen i 9 kap. 11 § ML under vilka förutsättningar jämkning av ingående skatt ska göras, varför skäl som



rättssäkerhet eller berättigade förväntningar inte kan anföras för att avdragsrätten ska bestå.

Jämkning aktualiserades eftersom Skellefteå Industrihus AB i september 2013 beslutade att inte genomföra den byggnation som var grunden för beslutet om frivillig skattskyldighet. Bolagets frivilliga skattskyldighet gällande fastigheten Teknologen 1 i Skellefteå måste därför anses ha upphört redan när bolaget i september 2013 fattade beslut om att inte genomföra den planerade byggnationen, eller i vart fall i samband med att bolaget i december 2013 betalade tillbaka den ingående skatt som dragits av under uppförandeskedet.

Omständigheterna i detta mål skiljer sig från de som förelåg i Kammarrätten i Göteborgs dom den 11 mars 2016 i mål nr 1024-15 m.fl. i två väsentliga avseenden. Dels äger Skellefteå Industrihus AB den fastighet som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten, dels har bolaget på eget initiativ följt bestämmelserna i 9 kap. 11 § ML om återbetalning när den frivilliga skattskyldigheten upphört under 2013. I målet från Kammarrätten i Göteborg fattades beslut om återföring genom efterbeskattning. Domen bör därför inte påverka bedömningen i detta mål.

Mot denna bakgrund ska bestämmelsen i 9 kap. 11 § ML tillämpas enligt sin ordalydelse och jämkning ska då ske med ett belopp om 966 508 kr i redovisningsperioden december 2013.

**Skellefteå Industrihus AB** anför bl.a. följande till stöd för sin inställning.

Av EU-domstolens dom i C-381/97, *Belgocodex*, framgår att medlemsstaterna enligt artikel 137 i direktivet kan bedöma om det ska införas en rätt till valfrihet eller inte, enligt vad de finner lämpligt mot bakgrund av de förhållanden som råder i det egna landet vid en viss tidpunkt. Medlemsstaterna kan också återkalla rätten till valfrihet, efter att ha infört den, och återgå till den grundregel enligt vilken uthyrning av fast egendom är undantagen från beskattning. Kommissionen har dock gjort gällande att även om

medlemsstaten ifråga var fri att upphäva sitt beslut om införandet av valfrihet, kunde den inte förneka den avdragsrätt som följer av direktivet. Detta då avdragsrätten enligt direktivet inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet, vilket medför att en medlemsstat inte kan bortse från den retroaktiva verkan av reglerna om avdragsrätt när den en gång medgivit en sådan.

Avgörandena från EU-domstolen bör förstås på så sätt att det är tillåtet för en medlemsstat att genom lagändring upphäva valfrihet till beskattning enligt artikel 137 och att skattskyldigheten och avdragsrätten därmed upphör för den som valt att bli skattskyldig enligt dessa regler. Avdragsrätten upphör dock i ett sådant fall först från och med den tidpunkt som lagändringen införs. En lagändring kan vidare jämföras med ändrad användning och kan innebära att reglerna om jämkning aktualiseras om lagändringen medför att användningen av en investeringsvara därmed övergått från mervärdesskattepliktig till mervärdesskattefri verksamhet.

I aktuellt fall har inte Sverige genom lagändring tagit bort den valfrihet till beskattning som införts i nationell lagstiftning. Det kan heller inte anses ha uppstått en ändrad användning på så sätt att reglerna om jämkning aktualiseras. Någon investeringsvara har aldrig övergått till att användas i en mervärdesskattefri verksamhet. Det får i stället ses som att investeringen är förbrukad och att den inte längre har något värde eftersom investeringen inte längre kan konsumeras. Detta kan liknas med situationen som beskrivs i 9 kap. 10 § ML, dvs. att en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet inte längre kan hyras ut eller på annat sätt upplåtas på grund av brand eller annan orsak som fastighetsägaren inte råder över eller på grund av rivning.

Enligt EU-domstolens avgörande *Uudenkaupungin kaupunki* ger artikel 137 inte medlemsstaterna vare sig rätt att inskränka rätten till avdrag, eller att jämka dessa avdrag, som föreskrivs i direktivet. Artikeln ger således inte medlemsstaterna rätt att inskränka eller återta avdragsrätten när

förutsättningarna för frivillig skattskyldighet är uppfyllda. Då någon annan av de situationer som omnämns i artiklarna 184–185 inte heller föreligger finns det således ingen skyldighet för bolaget att återföra tidigare avdragen skatt som hänför sig till tiden från beslutet om frivillig skattskyldighet fram till dess att den frivilliga skattskyldigheten upphörde.

Även om förevarande mål skiljer sig från Kammarrätten i Göteborgs avgörande i vissa hänseenden är de relevanta omständigheterna desamma, dvs. det finns ett beslut om frivillig skattskyldighet under uppförandeskedet och byggnationen har avbrutits utan att någon uthyrning har kommit till stånd.

Det saknas ett formellt beslut från Skatteverket i vilket bolagets frivilliga skattskyldighet upphör. Det är dock korrekt att bolaget på styrelsemöte den 23 september 2013 beslutade att avbryta byggnationen. Bolaget har inte gjort avdrag för någon ingående mervärdesskatt avseende det aktuella projektet efter detta datum. Att bolaget först reducerat avdraget för ingående mervärdesskatt i deklARATIONEN för december 2013, för att därefter upptäcka att korrigeringen var felaktig, saknar betydelse för frågan om bolaget har avdragsrätt och därmed rätt att återfå det aktuella beloppet.

## SKÅLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

### *Jämkning och återbetalning vid frivillig skattskyldighet*

Enligt artikel 137 i direktivet får medlemsstaterna medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av bl.a. uthyrning av fast egendom. Artikeln ger även medlemsstaterna rätt att fastställa de närmare villkoren för utövande av den rätten. Sverige har utnyttjat den möjlighet till valfrihet som direktivet ger och efter inträdet i EU behållit bestämmelser om frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelser i bl.a. 9 kap. ML. I kapitlet ges en särskild möjlighet att förklaras skattskyldig för fastighetsuthyrning under uppförandeskedet av en byggnad.

I 9 kap. 11 § ML anges bl.a. att om frivillig skattskyldighet upphör innan någon skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse kommit till stånd ska jämkning ske vid ett enda tillfälle och avse återstoden av korrigeringsperioden. Dessutom ska ingående skatt, som hänförs till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och dennas upphörande, betalas in till staten.

Skatteverket beviljade i december 2012 Skellefteå Industrihus AB frivillig skattskyldighet i enlighet med 9 kap. 2 § ML för uppförande av byggnad på Teknologen 1 i Skellefteå kommun. Bolaget gjorde därefter avdrag för ingående mervärdesskatt avseende bl.a. arkitektkostnader för projektet. Skatteverket har gjort gällande att den frivilliga skattskyldigheten upphörde i september 2013, när Skellefteå Industrihus AB beslutade att avbryta bygget, och att bolaget därför genom jämkning och återbetalning ska betala tillbaka den ingående skatt som bolaget gjort avdrag för inom ramen för den frivilliga skattskyldigheten. Skälet är enligt Skatteverket att någon skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse inte kommit till stånd.

Det har i målet inte framkommit annat än att Skellefteå Industrihus AB har inträtt i systemet för frivillig skattskyldighet på ett korrekt sätt och Skatteverket har inte gjort gällande att det har förekommit något missbruk eller bedrägeri. Bolaget kan därmed inte fränkännas egenskapen som skattskyldig person med retroaktiv verkan (se bl.a. *Breitsohl*, p. 38 och *INZO*, p. 21). Skatteverket menar dock att justering av de avdrag som beviljats inom ramen för den frivilliga skattskyldigheten ska ske med stöd av jämningsbestämmelsen i 9 kap. 11 § ML och att bestämmelsen ligger inom ramen för det utrymme medlemsstaterna har enligt artikel 137 i direktivet att närmare bestämma villkoren för utövandet av rätten till valfrihet.

Systemet med jämkning av avdrag utgör en väsentlig förutsättning för den ordning som inrättats genom direktivet, eftersom dess syfte är att säkerställa att avdragen blir korrekta och således att beskattningen blir neutral. Begränsningar i avdragsrätten, och således jämkning av avdrag, måste tillämpas på samma sätt i alla medlemsstater och undantag är därför endast

tillåtna när så uttryckligen anges i direktivet (se *Uudenkaupungin kaupunki*, p. 26–27). Artikel 137 i direktivet ger medlemsstaterna ett stort utrymme för skönsmässig bedömning, vilket tillåter dem att fastställa villkoren för utövandet av rätten att välja och till och med gör att de kan avskaffa denna valfrihet (se t.ex. EU-domstolens dom den 3 december 1998 i mål nr C-381/97, *Belgocodex*). I ett antal avgöranden har dock EU-domstolen uttalat att bestämmelsen inte ger medlemsstaterna rätt att inskränka rätten till avdrag eller nödvändigheten att jämka dessa avdrag som föreskrivs i direktivet samt att medlemsstaterna inte kan utnyttja rätten enligt artikeln till att ålägga en skattskyldig person skyldigheter som går utöver vad som är tillåtet enligt unionens mervärdesskattelagstiftning (se *Uudenkaupungin kaupunki*, p. 46 och EU-domstolens dom den 10 oktober 2013 i mål nr C-622/11, *Pactor Vastgoed*, p. 42). Medlemsstaterna har möjlighet att med stöd av artikel 137 inskränka ”räckvidden” av rätten att välja men kan däremot inte begränsa konsekvenserna av utövandet av denna rätt eller återkalla en avdragsrätt som redan har förvärvats (se EU-domstolens avgörande den 28 februari 2018 i mål nr C-672/16, *Imofloresmira*, p. 48–49).

Mot denna bakgrund anser kammarrätten att artikel 137 i direktivet inte ger medlemsstaterna en rätt att genom nationell lagstiftning införa en skyldighet att genom jämkning eller återbetalning betala tillbaka gjorda avdrag i andra situationer än de som framgår av direktivet. Justering av de avdrag som Skellefteå Industrihus AB har beviljats inom ramen för den frivilliga skattskyldigheten kan då enbart göras med stöd av direktivets bestämmelser om jämkning. Bestämmelsen i 9 kap. 11 § ML ska därmed tolkas i ljuset av direktivet och endast tillämpas i de situationer som anges i artiklarna 184–185 där möjligheten till justering av avdrag regleras. Vad Skatteverket har anfört om att de svenska bestämmelserna är förmånligare än direktivets bestämmelser medför inte någon annan bedömning.

Av artikel 184 i direktivet framgår att det ursprungliga avdraget ska justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara

personen hade rätt att göra. I artikel 185 anges vidare att justering särskilt ska göras när det inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättning erhålls. I den svenska bestämmelsen anges emellertid att jämkning ska ske om den frivilliga skattskyldigheten upphör innan någon skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse kommit till stånd.

Av praxis från EU-domstolen framgår att när en avdragsrätt väl har inträtt så behåller den beskattningsbara personen denna rätt även om vederbörande, på grund av orsaker som denne inte kan råda över, inte har kunnat använda de varor och tjänster som har föranlett avdrag. Om direktivet tolkades på annat sätt skulle det strida mot principen att beskattningen av mervärdet ska påverka företagets avgiftsbörda på ett neutralt sätt. Det skulle i sådant fall finnas risk för obefogade skillnader i behandlingen av företag som redan sysslar med skattepliktiga transaktioner och företag som genom investeringar söker påbörja verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner. Principen om skatteneutralitet utgör således hinder för en nationell lagstiftning som gör det definitiva godkännandet av avdrag för mervärdesskatt beroende av resultatet av den ekonomiska verksamhet som den beskattningsbara personen bedriver (se *INZO*, p. 22 och *Imofloresmira*, p. 42–44). Bestämmelserna om jämkning får inte undergräva de grundläggande principer som direktivet bygger på (se *Imofloresmira*, p. 46).

Kammarrätten anser att avbrytandet av en planerad byggnation inte innebär att en sådan ändrad förändring i den mening som avses i artikel 185 i direktivet har kommit till stånd (jfr Kammarrätten i Göteborgs dom den 11 mars 2016 i mål nr 1024-15 m.fl.). Att anse att beslut om att inte påbörja en planerad verksamhet medför att jämkning blir aktuellt skulle innebära en inskränkning av avdragsrätten enligt direktivet. Det har i målet inte framkommit att någon från skatteplikt undantagen verksamhet nu bedrivs på den aktuella fastigheten och Skatteverket har inte ifrågasatt att den skatt som bolaget betalade in i samband med deklarationen för

december 2013 är att hänföra till de avdrag som gjorts inom ramen för den frivilliga skattskyldigheten. Mot denna bakgrund medför inte vad Skatteverket har anfört om att Skellefteå Industrihus AB är ägare av fastigheten samt att bolaget självmant återbetalat den aktuella skatten någon annan bedömning.

Kammarrätten instämmer således i förvaltningsrättens bedömning att det saknas grund för att kräva jämkning och återbetalning av den mervärdes-skatt som Skellefteå Industrihus AB gjort avdrag för under den period då bolaget var att betrakta som frivilligt skattskyldig. Överklagandet ska därför avslås.

*Ersättning för kostnader*

Skellefteå Industrihus AB har beviljats ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 26 600 kr. Kammarrätten finner inte skäl att ändra den ersättning som har beviljats. I kammarrätten har bolagets yrkande vunnit bifall och bolaget är därför berättigat till ersättning för de kostnader som skäligen behövts för att tillvarata dess rätt. Kammarrätten anser att ersättning ska beviljas med yrkat belopp.

---

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

  
Ylva Johansson

kammarrättspresident  
ordförande

  
Carina Ferm Brodén

kammarrättsråd  
referent

  
Birgitta Törnered

kammarrättsråd

Frida Englund  
kammarrättsfiskal  
föredragande



**KLAGANDE**

Skellefteå Industrihus Aktiebolag, 556086-8217  
Skellefteå Kommun/Ekonomikontoret  
931 85 Skellefteå

**MOTPART**

Skatteverket  
Storföretagsskattekontoret Göteborg  
403 32 Göteborg

**ÖVERKLAGAT BESLUT**

Skatteverket Skattekontoret Jönköpings beslut 2017-05-19, diariennr MV12

**SAKEN**

Ingående mervärdesskatt; redovisningsperiod december 2013

---

**FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och förklarar att bolaget har rätt till avdrag för ingående skatt för redovisningsperioden december 2013 med ytterligare 966 508 kr.

Förvaltningsrätten beviljar bolaget ersättning för kostnader med 26 600 kr.

---



### BAKGRUND

Skellefteå Industrihus AB (bolaget) beviljades i december 2012 frivillig skattskyldighet under uppförandeskede för uppförande av en kontorsbyggnad. I september 2013 beslutade bolaget att avbryta bygget på grund av ändrade ekonomiska förutsättningar. Bolaget återbetalade den ingående skatt som bolaget hade gjort avdrag för under uppförandeskedet enligt regeln i 9 kap. 11 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Enligt denna bestämmelse gäller bland annat att om frivillig skattskyldighet upphör innan någon skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse kommit till stånd ska ingående skatt, som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och dennas upphörande, betalas in till staten.

Bolaget begärde den 9 december 2016 omprövning och yrkade att återfå den ingående skatt som bolaget tidigare betalat tillbaka i samband med deklarationen för december 2013. Skatteverket beslutade att avslå bolagets begäran.

### YRKANDEN M.M.

Bolaget överklagar Skatteverkets beslut och yrkar att den ingående skatten ökas med 966 508 kr för redovisningsperioden december 2013. Bolaget yrkar ersättning för kostnader med 50 000 kr varav externa kostnader uppgår till 27 160 kr.

### Vad parterna anför

*Bolaget anför.* Bolaget ansökte om och beviljades frivillig skattskyldighet under uppförandeskede för att uppföra en kontorsbyggnad på fastigheten Teknologen 1 i Skellefteå. Bolaget hade kostnader, främst avseende inköp av arkitekttjänster, för den tilltänkta byggnaden. Då en av de stora tilltänkta hyresgästerna efter en tid hoppade av och senare genomförda kostnadsberäkningar visade att kalkylen inte gick ihop, beslutades om att någon byggnation inte skulle ske. Bolaget återbetalade den mervärdesskatt som dragits

av (ingående mervärdesskatt minskades med 966 508 kr i deklarationen för redovisningsperioden december 2013). Enligt ett avgörande från Kammarrätten i Göteborg, dom den 11 mars 2016, mål nr 1024-15, föreligger dock ingen skyldighet att återföra mervärdesskatt under sådana förhållanden. Den omständigheten att den planerade verksamheten aldrig påbörjas kan inte jämföras med en ändrad användning. Den situationen, att varken skattepliktig eller från skatteplikt undantagen uthyrning av de planerade lokalerna kommit till stånd, innebär därför inte någon sådan ändrad användning att jämkning kan ske. Grundförutsättningarna i bolagets fall är identiska med de som prövades av kammarrätten. Inte heller föreligger någon annan av de situationer som omnämns i artiklarna 184 och 185 i mervärdesskattedirektivet (MD). Det saknas därför grund för återbetalning av aktuell mervärdesskatt.

I obligatoriskt omprövningsbeslut ändrar inte Skatteverket sitt beslut.

*Skatteverkets anför.* Enligt Skatteverkets uppfattning ska bestämmelsen i 9 kap. 11 § ML tolkas enligt sin ordalydelse. Det innebär att återbetalning och jämkning ska krävas också i sådana fall där den planerade verksamheten aldrig påbörjas, dvs. när varken skattepliktig eller från skatteplikt undantagen uthyrning av de planerade lokalerna kommit till stånd. Skatteverket anser att det svenska systemet med frivillig skattskyldighet för uthyrning av fastighet håller sig inom ramen för det handlingsutrymme som medlemsstaterna har enligt artikel 137 i mervärdesskattedirektivet.

#### SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Av artikel 137 andra stycket mervärdesskattedirektivet framgår att en medlemsstaterna får inskränka räckvidden av en rätt till valfrihet för beskattning av uthyrning av fast egendom.

Enligt artikel 184 i mervärdesskattedirektivet ska det ursprungliga avdraget justeras när det är högre eller lägre än det avdrag som den beskattningsbara personen hade rätt att göra.

Artikel 185 punkt 1 föreskriver att justering ska särskilt göras när det efter det att mervärdesskattedeklarationen har lämnats inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet, däribland att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls.

Medlemsstaterna ska enligt artikel 186 fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av artiklarna 184 och 185.

Förvaltningsrätten noterar inledningsvis att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) inte meddelat prövningstillstånd när Skatteverket överklagat Kammarrätten i Göteborgs avgörande i mål nr 1024-15 (HFD:s mål nr 2562-2568-16).

Kammarrätten konstaterade att det aktuella bolaget hade inträtt i systemet för frivillig skattskyldighet (under uppförandeskede) på ett korrekt sätt och att något missbruk eller bedrägeri inte hade gjorts gällande. Justering av de avdrag som beviljats inom ramen för den frivilliga skattskyldigheten kunde då endast göras med stöd av mervärdesskattedirektivets jämningsbestämmelser i artiklarna 184–185. Enligt kammarrättens uppfattning kunde den omständigheten att den planerade verksamheten aldrig påbörjats inte jämföras med en ändrad användning och kammarrätten ansåg därför att jämnings inte kunde ske. Kammarrätten hänvisade bland annat till EU-domstolens dom i C-110/94, INZO, punkt 20-21 och förarbetena till bestämmelserna om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede (prop. 1999/2000:82 s. 72 f.).

I det av kammarrätten åberopade INZO-målet hade ett belgiskt företag under en följd av år genomfört utredningar och lönsamhetsstudier m.m. för avsaltning av havsvatten för försäljning. Projektet lades ned då man fann att det inte skulle vara lönsamt. Några skattepliktiga transaktioner kom aldrig till stånd och företaget påbörjade aldrig sin egentliga verksamhet. Den belgiska skatteförvaltningen återkrävde den mervärdesskatt som INZO fått avdrag med. Den nationella domstolen begärde ett förhandsavgörande om INZO kunde anses bedriva ekonomisk verksamhet som berättigade till avdrag för ingående skatt när verksamheten konkret endast bestått av beställning och betalning av en omfattande lönsamhetsstudie för den process som skulle utvecklas, varefter visats att processen inte var lönsam och bolaget försatts i likvidation. I sitt förslag till avgörande ansåg generaladvokaten att en verksamhet som ett bolag bedriver för att förbereda en framtida ekonomisk verksamhet inte kan anses utgöra en ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet (numera artikel 9 i mervärdesskattedirektivet) när det står klart att bolaget har upplösts utan att någon ekonomisk verksamhet har påbörjats. Enligt generaladvokatens mening var det en genomgripande förändring av den ekonomiska verksamheten när det överhuvudtaget inte påbörjades någon ekonomisk verksamhet. Generaladvokaten och kommissionen var därför av den uppfattningen att den nationella förvaltningen under sådana omständigheter inte längre var bunden av det ursprungliga beslutet att registrera företaget till mervärdesskatt och att medge avdrag för ingående skatt (se bl.a. p. 19-22).

EU-domstolen kom emellertid fram till att avdragsrätten kvarstår även om den egentliga verksamheten inte påbörjas och bolaget försätts i likvidation, om det inte är fråga om bedrägeri eller skatteundandragande. När skatteförvaltningen på grundval av lämnade uppgifter har fastställt att ett visst företag är skattskyldigt till mervärdesskatt är en retroaktivt verkande omprövning av detta ställningstagande, som har sin grund i senare inträffade eller uteblivna omständigheter, i princip utesluten. Det skulle enligt domstolen

finnas risk för att skatteförvaltningens handläggning av liknande investeringsverksamhet gav upphov till obefogade skillnader i behandlingen av företag som redan sysslar med skattepliktiga transaktioner och företag som genom investeringar söker påbörja verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner. Då avdragen endast kan godkännas i de fall där sådana investeringar leder till skattepliktiga transaktioner, skulle dessutom godtyckliga skillnader uppkomma mellan företag i den senare gruppen.

Kammarrätten åberopade även EU-domstolens dom C-184/04, Uudenkaupungin Kaupunki, och C-400/98, Breitsohl. I det förstnämnda fallet aktualiserades tolkning av de artiklar som numera återfinns i artiklarna 137, 176 och 184-192 dvs. bl.a. den frivilliga skattskyldigheten, utövande av avdragsrätten och justeringsmöjligheterna av avdrag. I fallet Breitsohl uttalade domstolen att om det inte föreligger omständigheter som utgör bedrägeri eller missbruk, och med förbehåll för eventuella jämkningar i enlighet med villkoren i artikel 20 i sjätte direktivet (dvs. nuvarande artiklarna 184-192 om justering av avdrag; förvaltningsrättens anmärkning), krävs enligt principen om mervärdesskattens neutralitet, ----- att avdragsrätten består när den väl har uppkommit, även när skatteförvaltningen redan vid den första fastställelsen av skatten har vetskap om att den planerade ekonomiska verksamheten, som skulle ge upphov till skattepliktiga transaktioner, inte kommer att bedrivas.

#### Förvaltningsrättens bedömning

##### *Avdrag för ingående skatt*

Förvaltningsrätten konstaterar att bolaget inträtt i systemet för frivillig skattskyldighet på ett korrekt sätt och att det inte förekommit något missbruk eller bedrägeri. Det kan fastslås att bolagets syfte när man begärde frivillig skattskyldighet under uppbyggnadsskedet var att projektet skulle leda till en byggnad med verksamhetslokaler. Bolaget hade enligt den svenska lagstift-

ningen frivillig skattskyldighet som gav rätt till avdrag för aktuell ingående skatt.

Mot bakgrund av den tolkning som EU-domstolen gjort av de grundläggande principerna i mervärdesskattesystemet är det förvaltningsrättens mening att bolaget inte senare kan vägras avdrag för ingående skatt av det skälet att den tilltänkta byggnaden med verksamhetslokaler aldrig kom till stånd. Medlemsstaternas möjlighet att enligt artikel 137 andra stycket mervärdesskattedirektivet inskränka räckvidden av en rätt till valfrihet för beskattning av uthyrning av fast egendom kan utifrån EU-domstolens tolkning inte omfatta bolagets redan uppkomna rätt till avdrag för ingående skatt.

Att bolaget blivit frivilligt skattskyldig under uppbyggnadsskede kan därmed, enligt förvaltningsrättens mening, inte föranleda att bolaget behandlas annorlunda än ett företag som är skattskyldig på annan grund och upphör med sin verksamhet.

Jämkningsregeln i 9 kap. 11 § ML kan därför inte tillämpas för jämkning av ingående skatt i bolagets fall. Något otillbörligt gynnande av bolaget kan inte heller sägas vara för handen (jfr artikel 192 i mervärdesskattedirektivet). Skatteverket har därmed inte haft fog för att vägra bolaget avdrag för den ingående skatt som belastat bolaget under det uppbyggnadsskede då bolaget var frivilligt skattskyldig. Bolagets överklagande ska följaktligen bifallas.

#### *Ersättning för kostnader*

Av 43 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL framgår att den som i ett ärende eller mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har, efter ansökan, rätt till ersättning om

1. den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis,

2. ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller
3. det finns synnerliga skäl för ersättning.

Vid en samlad bedömning anser förvaltningsrätten att den aktuella frågan är av sådan svårighetsgrad att bolaget haft ett verkligt behov av sakkunnig hjälp. Bolaget har vunnit bifall till sitt yrkande och rätt till ersättning för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt föreligger.

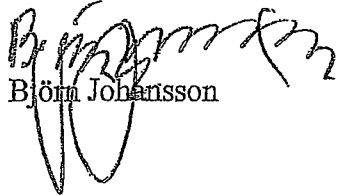
Ersättning får dock inte beviljas för den sökandes eget arbete eller egen tids-spillan eller i övrigt för kostnader för sådant som den sökande själv har utfört med anledning av ärendet eller målet. Förvaltningsrätten konstaterar att ersättning inte kan medges för den internt nedlagda tiden. Övrig extern konsultation uppgår enligt bolagets specifikation till 9,7 timmar á 2 800 kr per timme. Av specifikationen framgår att 0,2 timmar avser kostnad för specifikation av nedlagd tid. Enligt förvaltningsrättens mening är denna kostnad inte att betrakta som en kostnad som den skattskyldige skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt i skattemålet. Nedlagd tid i övrigt, 9,5 timmar, får anses rimlig.

Vad gäller skälig kostnad ska tas hänsyn till ärendets svårighetsgrad, ombudets skicklighet och vad det normalt kostar att anlita ett sådant ombud som ärendets beskaffenhet kräver (prop. 1988/89:126 sid. 26). Kostnaderna får inte vara högre än vad som är nödvändigt. Skattebeloppets storlek kan också ha betydelse. När det gäller arvode till biträde eller ombud bör viss ledning kunna hämtas från vad som gäller ifråga om ersättning för biträde m.fl. i rättshjälpsärenden (prop. 1993/94:151 sid. 175). Timkostnadsnormen för år 2017 är 1 342 kr, exklusive mervärdesskatt. Av praxis på området framgår att ersättningen per timme kan vara högre än normen. Vad som utgör en

skälig ersättning måste avgöras från fall till fall (jfr RÅ 2001 ref. 10 och RÅ 2001 ref. 25).

Det kan konstateras att yrkad timersättning om 2 800 kr är avsevärt högre än timkostnadsnormen. Målet avser emellertid delvis svårtillgängliga frågor. Bolagets argumentering är av hög kvalitet, även i beaktande av att liknande frågor prövats av Kammarrätten i Göteborg. Sammantaget anser förvaltningsrätten att yrkad timersättning får godtas. Bolaget har därmed rätt till ersättning med 26 600 kr; dvs. 9,5 timmar á 2 800 kr.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga (DV 3104)

  
Björn Johansson

I avgörandet, som är enhälligt, har lagmannen Björn Johansson samt nämndemännen Christina Edblom, Sture Eriksson och Lennart Persson deltagit. Målet har föredragits av André Andersson.