

Avdragsrätt

Avdragsförbudet har ansetts tillämpligt på arbetsgivares inköp av kontorsutrustning som placerats i arbetstagares stadigvarande bostad.

DIARIENUMMER	66-22/I
MEDDELANDEDATUM	2022-12-27
LAGRUM	8 kap. 9 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200)
SÖKANDE	X AB
MOTPART	Skatteverket
HAR ÖVERKLAGATS?	Ja

Förhandsbesked

X 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.

Bakgrund

Omständigheterna i ärendet

X AB (Bolaget) arbetar med (...) och bedriver verksamheter inom (...).

Eftersom en stor del av arbetet utförs digitalt och oberoende av plats har Bolaget påbörjat ett omställningsarbete och beaktat bl.a. de krav som ställs på de anställdas arbetsmiljö enligt arbetsmiljölagen. En del i detta arbete är att kunna erbjuda sina anställda bra förutsättningar att utföra sina arbetsuppgifter samt att fullgöra sina åtaganden mot Bolaget vid hemarbete. Bolaget har därför tagit fram ett erbjudande där anställda för Bolagets räkning gör inköp av viss utvald kontorsutrustning för placering i den anställdes hem.

Erbjudandet avser kontorsanställda som har sådana arbetsuppgifter som kan utföras hemifrån och innebär att den anställde kan göra ett inköp av skrivbord och skrivbordslampa för Bolagets räkning. Innan den anställde gör sin beställning av angiven kontorsutrustning krävs att den anställde får ett godkännande av sin chef.

Vid betalning av inköpet ska den anställde uppge sitt eget namn och adress. Det är den anställde som är betalningsskyldig och som ansvarar för att betalning sker i tid till leverantören. För att Bolaget ska stå kostnaden för inköpet krävs att Bolagets namn anges, antingen under c/o eller under

kommentarsfält med texten att beställningen avser inköp av kontorsutrustning för Bolagets räkning. Den anställde kompenseras därefter av Bolaget.

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

Bolaget ansökte om förhandsbesked med frågan om avdragsrätt föreligger enligt 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, för den ingående skatten hänförlig till kostnaderna för inköp av kontorsutrustning i enlighet med erbjudandet.

Skatterättsnämnden fann att det inte var Bolaget utan de anställda som förvärvade kontorsutrustningen varför avdrag för ingående skatt inte kunde medges (förhandsbesked meddelat den 8 juli 2021, dnr 2-21/I).

Sedan Bolaget överklagat förhandsbeskedet förklarade Högsta förvaltningsdomstolen i dom (...) att Bolaget låtit de anställda förvärva kontorsutrustningen för dess räkning och att förvärvet därmed skett i Bolagets verksamhet i den mening som avses i 8 kap. 3 § första stycket ML.

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade vidare att för att avdrag för den ingående skatten ska medges också krävs att avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML inte är tillämpligt samt visade målet åter till Skatterättsnämnden för prövning av denna fråga.

Frågan och parternas inställning

Skatterättsnämnden ska pröva om avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML är tillämpligt vilket innebär att ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad inte får dras av.

Bolaget anser att avdragsrätt föreligger vid inköp i enlighet med Bolagets erbjudande och argumenterar bl.a. enligt följande.

När det gäller räckvidden av avdragsförbudet ska den faktiska användningen av bostaden tillmätas betydelse (RÅ 2005 ref. 34 och HFD 2019 ref. 50). Det innebär att när en tillgång anskaffas för att placeras i hemmet hos en anställd kan arbetsgivaren ha rätt till avdrag för ingående skatt förutsatt att det kan visas att den anställde ska använda tillgången i sitt arbete (jfr RÅ 2004 ref. 112).

Avdragsförbudet ska tillämpas när en skattskyldig har kostnader som hänför sig till stadigvarande bostad och när det finns en osäkerhet om ett förvärv hänför sig till ekonomisk verksamhet eller är för privat konsumtion hänförligt till stadigvarande bostad. Mot bakgrund av ovanstående drar Bolaget slutsatsen att avdragsförbudet för stadigvarande bostad inte är tillämpligt. Detta eftersom det är ostridigt att förvärven har skett i Bolagets verksamhet och att kontorsutrustningen ska användas som redskap i utövandet av de anställdas arbetsuppgifter.

Skatteverket anser att Bolaget inte har någon avdragsrätt för ingående skatt vid inköp i enlighet med erbjudandet då inköpen träffas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML. Avdragsförbudet är en schablonregel. Det innebär att avdragsförbudet kan vara tillämpligt även om inköpen används i en verksamhet som medför skattskyldighet (HFD 2021 ref. 4) och det är även förenligt med mervärdesskattedirektivet (se t.ex. Royscot m.fl., C-305/97, EU:C:1999:481). Enligt förarbetena gäller avdragsförbudet all ingående skatt som kan hänföras till bostaden, dvs. även ingående skatt på kostnader för inventarier, reparationer samt kostnader för drift och underhåll (SOU 1994:88 s. 242). Det är endast när det säkerställts att inköpen inte ska användas för privat boende som avdragsrätt kan komma ifråga (se RÅ 2003 ref. 100 I och II).

Skälen för avgörandet

Rättsligt

Enligt 8 kap. 3 § första stycket ML får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.

I 8 kap. 9 § första stycket 1 ML begränsas avdragsrätten enligt huvudregeln i 8 kap.

3 § ML på så sätt att avdrag inte får göras för sådan ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad med vissa här inte aktuella undantag.

Mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) innehåller inte någon direkt motsvarighet till bestämmelsen i 8 kap. 9 § 1 ML utan avdragsförbudet vilar på den s.k. standstill-klausulen i artikel 176.

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 § ML. Skatterättsnämnden ska därför nu ta ställning till om avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML är tillämpligt.

I 8 kap. 9 § första stycket 1 ML begränsas avdragsrätten enligt huvudregeln på så sätt att avdrag inte får göras för sådan ingående skatt som hänför sig 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 ML 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 ML saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och vilar på den s.k. standstill-klausulen 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 Stadler, C-409/99. EU:C:2002:2 punkt 46 och 49).

Enligt EU-domstolen innebär standstill-klausulen 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 ML och behåller enligt Skatterättsnämndens mening karaktären av stadigvarande bostad även när den anställda utför arbete för arbetsgivarens mervärdesskattepliktiga 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 ML är tillämplig. Därmed har Bolaget inte rätt till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till dess förvärv av kontorsutrustning.

I avgörandet har deltagit Rolf Bohlin, Jeanette Fored (skiljaktig mening), Fredrik Fries, Kristina Harmsen Hogendoorn (ordförande), Christina Olsson, Birgitta Pettersson (skiljaktig mening) och Anna Sandberg Nilsson (skiljaktig mening).

Ärendet har föredragits av Erika Örbom.

Skiljaktig mening

Jeanette Fored, Birgitta Pettersson och Anna Sandberg Nilsson anser att avdragsförbudet inte är tillämpligt och anför följande.

Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att den aktuella kontorsutrustningen ska anses vara förvärvad i Bolagets verksamhet i enlighet med huvudregeln i 8 kap. 3 § ML. Fråga är nu om avdragsförbudet i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML är tillämpligt.

Avdragsförbudet har ingen motsvarighet i EU:s mervärdesskattedirektiv. 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 § ML 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 ML. 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 standstill-klausulen enligt artikel 176 i mervärdesskattedirektivet.

