

Ref 31

Ett bolag vars verksamhet består i produktutveckling av utrustning till bilar har installerat testutrustning i de anställdas förmånsbilar. Bilarna har ansetts användas i bolagets verksamhet även när de körs privat, vilket innebär att den ingående mervärdesskatt som hänförs till driftskostnaderna för bilarna får dras av. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

13 kap. 6 § och 23 § mervärdesskattelagen (2023:200), artikel 168 mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 27 maj 2024 följande dom (mål nr 6859-23).

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 hänförs till fordonets driftskostnader får dras av i sin helhet, även om fordonet också används privat.

2. A AB är verksam 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 bedömningssvårigheter 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 trans-

aktionerna 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.

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 hänförs till driftskostnaderna 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.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Ståhl*, *Askersjö*, *Anderson* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Erika Karlsson.

Skatterättsnämnden (2023-10-12, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Bohlin, Fored, Olsson, Pettersson, Sandberg Nilsson [skiljaktig] och Tunudd*):

Förhandsbesked

Fråga 1: A AB:s förmånsbilar med testutrustning används inte i dess verksamhet i den mening som avses i 13 kap. 23 § mervärdesskattelagen (2023:200) när bilarna uteslutande körs privat.

Fråga 2: I de fall förmånsbilarna även körs i tjänsten föreligger avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, oavsett omfattning av tjänstekörning.

Skatterättsnämndens bedömning

Vad som utgör användning i verksamheten enligt de särskilda avdragsreglerna för personbilar definieras inte närmare i lag eller förarbeten. Det är dock rimligt att anta att det är användningen av en personbil som transportmedel som lagstiftaren avsett. Enligt Skatterättsnämndens mening kan 13 kap. 23 § mervärdesskattelagen därmed inte vara tillämplig i de fall förmånsbilarna används för uteslutande privat körning.

En grundläggande förutsättning för avdragsrätt är därutöver att varorna och tjänsterna, som den ingående skatten hänförs till, används för beskattade transaktioner. För de fall bilarna uteslutande körs privat kan driftskostnaderna enligt Skatterättsnämndens mening inte till någon del anses direkt hänförliga till beskattade transaktioner. Detta oavsett att bilarna har särskild utrustning som genererar testdata under körningen. Därmed kan en tillämpning av 13 kap. 23 § mervärdesskattelagen inte heller vara motiverad utifrån bestämmelsens syfte att undanröja fördelningsproblem (jfr prop. 1978/79:141 s. 79).

I de fall förmånsbilarna även körs i tjänsten föreligger däremot avdragsrätt, oavsett omfattningen av tjänstekörning (jfr HFD 2021 ref. 16).

Sandberg Nilsson var skiljaktig och anförde:

Jag anser, till skillnad från majoriteten, att bilarna i testverksamheten används på sådant sätt i verksamhet som ger rätt till avdrag för ingående skatt på driftskostnader, i den mening som avses i 13 kap. 23 § mervärdesskattelagen.

Inledningsvis kan konstateras att bolaget även erbjuder medarbetarna förmånsbilar utan testutrustning. Den nu aktuella frågan avser bilar med testutrustning.

Bolaget anger ett behov av att, i ett tidigt skede, testa bilar och utrustning storskaligt och i naturlig körmiljö. Tester behöver utföras på över 7 000 bilar för att få tillräcklig information om funktionalitet och felaktigheter. Komplexiteten i programvaran ökar i hög takt varför traditionell testbilsprovning av ett begränsat antal bilar, inte är ett möjligt tillvägagångssätt. De alternativ som anges är att köpa in testkörning som en separat tjänst eller att använda bolagets anställda.

Majoriteten uttrycker att de aktuella aktiviteterna med testbilsförare innebär en viss inskränkning i det privata nyttjandet. Jag menar att inskränkningarna är omfattande. Mjukvaran i testbilsflottan är inte produktionsklar. Förarens körbeteende övervakas med kameror och loggutrustning, analys sker av knapptryckningar, protokoll ska föras, utrustningen testas enligt anvisningar, bilen ska vara tillgänglig för

verkstadsbesök på och utanför arbetstid, utrustning och funktioner kopplas på och av efter testbehov, föraren måste förvänta sig driftsstörningar på frekvent basis med risk för inskränkningar i nyttjandet.

Vidare menar jag att HFD 2021 ref. 16, som avsåg drifts- och leasingkostnader i ett bolag som nyttjade personbilar även i undantagen verksamhet, inte ger relevant ledning i det nu aktuella fallet avseende utvecklingskostnader i skattepliktig verksamhet.

Systemet med avdragsrätt säkerställer ett momssystem som fungerar och uppfyller sitt syfte och sina ändamål. Skatten ska vara generell, enkel, rationell med få undantag och särregleringar. Den ska vara neutral, samhälls- och företagsekonomiskt effektiv, trygga sysselsättning och produktion, samt inte medföra dold kumulativ skatt (Rendahl 2015, Är mervärdesskatten en konsumtionskatt eller företagsskatt?). Det kan inte ingå i tolkningen av mervärdesskatteregler att ställa krav på att företaget ska välja visst alternativ för sin testverksamhet. Det är ett affärsmässigt beslut avseende en central och avgörande del i FoU-verksamheten som innebär ett direkt och tydligt samband med bolagets produktutvecklingsarbete.

Majoriteten anser att det är "rimligt att anta att det är användningen av en personbil som transportmedel som lagstiftaren avsett" vid bedömning av vad som utgör användning i verksamheten. Jag menar att lagstiftaren inte har kunnat förutse en teknisk utveckling där den aktuella frågan skulle tänkas ingå. Jag menar att en tolkning där avdragsförbudet träffar testbilsverksamhet innebär en otillåten utvidgning av standstill-klausulen i artikel 176.