



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# Avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet

Är 8 kap. 13 § ML förenlig med artiklarna 173-175 i  
mervärdesskattedirektivet?

Magisteruppsats inom skatterätt

Författare:                   Eva Bäckström  
  Frida Wilgotson

Handledare:                 Pernilla Rendahl

Framläggningsdatum 15 januari 2009

Jönköping januari 2009



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL  
Jönköping University

# Proportional Deduction of Value Added Tax

Is chapter 8, section 13 of the Swedish VAT Act in conformity with  
articles 173-175 of the VAT directive?

Master thesis within Tax Law

Author: Eva Bäckström

Frida Wilgotson

Tutor: Pernilla Rendahl

Jönköping January 2009

## Magisteruppsats inom skatterätt

<b>Titel:</b>	Avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet – Är 8 kap. 13 § ML förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet?
<b>Författare:</b>	Eva Bäckström Frida Wilgotson
<b>Handledare:</b>	Pernilla Rendahl
<b>Datum:</b>	2009-01-15
<b>Ämnesord</b>	Skatterätt, EG-rätt, mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet, mervärdesskattelagen, blandad verksamhet, artiklarna 173-175 mervärdesskattedirektivet, 8 kap. 13 § ML, proportionerligt avdrag, uppdelning efter skälig grund, fördelningsmetoder

---

### Sammanfattning

EG-rätten är överordnad nationell rätt, vilket innebär att Sverige har en skyldighet att följa EG-rätten. Det övergripande målet med den Europeiska gemenskapen är att skapa en inre marknad inom gemenskapen. För att förverkliga målet att skapa en inre marknad har ett gemensamt system för mervärdesskatt utvecklats, med målsättningen att harmonisera mervärdesskatten i alla medlemsstater. Harmoniseringen har resulterat i ett flertal direktiv och det mest centrala på mervärdesskatteområdet är direktiv 2006/112/EG, mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskattelagen<sup>1</sup> trädde i kraft den 1 juli 1994 och ska utformas i enlighet med mervärdesskattedirektivet.

Mervärdesskatten är en allmän konsumtionsskatt, vilket innebär att den slutlige konsumenten bär bördan av skatten. Skatten tas därför ut i varje led av produktions- och distributionskedjan. Ett avdragssystem säkerställer att de skattskyldiga inte bär bördan av skatten, genom att tillåta dem att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som de har erlagt inom ramen för deras ekonomiska verksamhet. I de fall en skattskyldig bedriver en verksamhet med såväl skattepliktiga som icke skattepliktiga transaktioner, det vill säga en blandad verksamhet, måste den ingående mervärdesskatten fördelas mellan dessa transaktioner. Den skattskyldige får endast göra avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till de skattepliktiga transaktionerna.

Bestämmelserna om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet återfinns i artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Huvudregeln är att det avdragsgilla beloppet ska fastställas genom uppställning av ett bråk, baserat på verksamhetens årsomsättning. I mervärdesskattelagen återfinns reglerna om avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet i 8 kap. 13 § ML. Utgångspunkten är att den avdragsgilla andelen fastställs på grundval av om gjorda förvärv är hänförliga till verksamhetens skattepliktiga respektive icke skattepliktiga transaktioner. Om den avdragsgilla andelen inte kan fastställas utifrån förvärven i verksamheten ska

---

<sup>1</sup> SFS 1994:200.

avdragsbeloppet istället fastställas genom en uppdelning efter skälig grund, genom att använda fördelningsmetoder såsom årsomsättning eller lokalyta.

8 kap. 13 § ML har samma syfte som artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet, vilket är att säkerställa att det görs en uppdelning av ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet. Metoderna för att göra en sådan uppdelning skiljer sig dock åt mellan mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet. Syftet med uppsatsen är därmed att utreda huruvida 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Förenligheten utreds genom att lojalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och neutralitetsprincipen används som analysverktyg. Principerna är komplexa och har olika betydelser beroende på i vilket sammanhang de används och det är därför nödvändigt att definiera hur varje princip används inom ramen för uppsatsen, för att uppfylla syftet med uppsatsen.

Slutsatserna indikerar om 8 kap. 13 § ML uppnår kriterierna för att uppfylla lojalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och neutralitetsprincipen. Indikationen ligger till grund för att avgöra om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet eller inte. Uppsatsens slutsatser är att 8 kap. 13 § ML uppfyller lojalitetsprincipen och neutralitetsprincipen, så som de definieras i uppsatsen. Bestämmelsen är därmed, utifrån dessa två principer, förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Rättssäkerhetsprincipens krav på förutsebarhet är dock inte uppfyllt och 8 kap. 13 § ML:s förenlighet med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet, kan därmed inte avgöras i enlighet med denna princip.

## Master Thesis in Tax Law

<b>Title:</b>	<b>Proportional Deduction of Value Added Tax – Is chapter 8, section 13 of the Swedish VAT Act in conformity with articles 173-175 of the VAT directive?</b>
<b>Author:</b>	<b>Eva Bäckström Frida Wilgotson</b>
<b>Tutor:</b>	<b>Pernilla Rendahl</b>
<b>Date:</b>	<b>2009-01-15</b>
<b>Subject terms:</b>	<b>Tax law, EC law, VAT law, EC VAT law, VAT directive, Swedish VAT Act, mixed transactions, articles 173-175 of the VAT directive, chapter 8, section 13 of the Swedish VAT Act, proportional deduction</b>

---

## Abstract

European Community law, EC law, has supremacy over national law, which means that Sweden is obliged to follow Community legislation. The overall aim of the EC is to establish an internal market within the Community. In order to achieve an internal market the Community has created a common system of value added tax, VAT, with the objective of harmonising the VAT in all the member states. The harmonisation has resulted in several directives and the main one is directive 2006/112/EG, VAT directive. The Swedish VAT Act<sup>2</sup> came into force 1 July 1994 and the act must be in conformity with the VAT directive.

VAT constitutes a general tax on consumption, which means that the final consumer carries the burden of the tax. In order to accomplish this, VAT is imposed throughout the production and distribution chain. A deduction system ensures that the taxable persons are not burdened by the tax, by allowing them to deduct the VAT that they have paid to their own suppliers. If a taxable person's business consists of both taxable and non-taxable transactions, *i.e.* mixed transactions, the taxable person has to divide the VAT paid between these transactions. The taxable person is only entitled to deduct the proportion of VAT that is attributable to the taxable transactions.

The provisions governing proportional deduction are found in articles 173-175 of the VAT directive. The main rule is that the recoverable proportion of VAT should be determined by a fraction, based on the business' yearly turnover. In the Swedish VAT Act, the rules regarding proportional deduction are found in chapter 8, section 13. The proportional deduction should, as a starting-point, be made on the basis of acquisitions attributable to the business' taxable and non-taxable transactions. If the deductible proportion of VAT cannot be determined on the basis of acquisitions, the proportion should be allocated by using the most reasonable method, *e.g.* the business' yearly turnover, or the use of building space for taxable and non-taxable transactions.

---

<sup>2</sup> SFS 1994:200.

Chapter 8, section 13 of the Swedish VAT Act has the same objective as articles 173-175 of the VAT directive, which is to ensure a division of the VAT paid in businesses with mixed transactions. However the means to ensure this common objective differ between the Swedish VAT Act and the VAT directive. Consequently, the objective of the thesis is to investigate whether chapter 8 section 13 of the Swedish VAT Act is in conformity with articles 173-175 of the VAT directive. The conformity is investigated by using the principle of loyalty, the principle of legal certainty and the principle of neutrality, as bench-marking tools. Since the principles are complex and have multiple meanings depending on how they are used, it is necessary to define each principle for the attainment of the objective of the thesis.

The conclusions indicate whether chapter 8, section 13 of the Swedish VAT Act meets the criteria for fulfilling the principle of loyalty, the principle of legal certainty and the principle of neutrality. This indication serves as a basis for concluding whether chapter 8, section 13 of the Swedish VAT Act is in conformity with articles 173-175 of the VAT directive or not. The conclusions of the thesis are that chapter 8, section 13 of the Swedish VAT Act fulfils the principle of loyalty and the principle of neutrality, as they are defined in the thesis. Consequently the provision is in conformity with articles 173-175 of the VAT directive, from the viewpoint of these two principles. The requirement of foreseeability, in the principle of legal certainty, is not fulfilled and due to this the conformity of chapter 8 section 13 with articles 173-175 of the VAT directive cannot be determined in accordance with this principle.

# Innehåll

<b>Förkortningar .....</b>	<b>iv</b>
<b>1 Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Syfte.....	3
1.3 Metod och material.....	3
1.3.1 Rättskällor.....	3
1.3.2 EG-rätt .....	4
1.3.3 Svensk rätt.....	5
1.4 Avgränsning .....	6
1.5 Terminologi .....	7
1.6 Disposition.....	8
<b>2 Förhållandet mellan EG-rätt och svensk rätt.....</b>	<b>10</b>
2.1 Inledning.....	10
2.2 Konsekvenser av Sveriges inträde i EU .....	10
2.3 Rättskällornas inbördes rangordning på EG-nivå .....	11
2.4 EG-rättsliga principer på mervärdesskatteområdet .....	13
2.4.1 Rättsprincipernas utveckling inom EG-rätten.....	13
2.4.2 Lojalitetsprincipen .....	14
2.4.3 Rättssäkerhetsprincipen .....	15
2.4.4 Neutralitetsprincipen .....	18
2.5 Sammanfattning .....	20
<b>3 EG-rättens inverkan på svensk rätt.....</b>	<b>22</b>
3.1 Inledning.....	22
3.2 Direkt effekt .....	22
3.3 Direktivkonform tolkning .....	24
3.4 Medlemsstaternas skadeståndsansvar gentemot enskilda .....	25
3.5 Sammanfattning .....	26
<b>4 Mervärdesskattens utformning .....</b>	<b>27</b>
4.1 Inledning.....	27
4.2 Tillämpning av mervärdesskattedirektivet .....	27
4.3 Avvikelser från bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.....	28
4.4 Mervärdesskattens omfattning .....	29
4.5 Sammanfattning .....	31
<b>5 Avdragsrätt enligt mervärdesskattedirektivet .....</b>	<b>33</b>
5.1 Inledning.....	33
5.2 Avdragsrättens inträde och räckvidd .....	33
5.3 Krav på direkt och omedelbart samband.....	35
5.4 Proportionerligt avdrag .....	36
5.4.1 Definition av blandad verksamhet.....	36
5.4.2 Årsomsättningen som fördelningsgrund .....	36
5.4.3 Avvikelse från årsomsättningen som fördelningsgrund.....	38

5.4.4	Sammanfattande kommentarer avseende proportionerligt avdrag .....	39
5.5	Sammanfattning .....	39
<b>6</b>	<b>Avdragsrätt enligt mervärdesskattelagen.....</b>	<b>41</b>
6.1	Inledning.....	41
6.2	Avdragsrättens omfattning .....	41
6.2.1	Generellt om rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt.....	41
6.2.2	Definition av ingående mervärdesskatt.....	41
6.2.3	Huvudregeln för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.....	42
6.3	Uppdelning av ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet .....	43
6.3.1	8 kap. 13 § ML och 8 kap. 14 § ML.....	43
6.3.2	Förarbeten till 8 kap. 13 § ML .....	44
6.3.3	Rättspraxis avseende uppdelning efter skälig grund .....	46
6.3.4	Skatteverkets ställningstaganden avseende uppdelning efter skälig grund .....	47
6.4	Sammanfattning .....	49
<b>7</b>	<b>8 kap. 13 § ML och begreppet <i>uppdelning efter skälig grund</i> .....</b>	<b>51</b>
7.1	Inledning.....	51
7.2	Syftet med 8 kap. 13 § ML och artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet .....	51
7.3	Har Sverige uppfyllt sin skyldighet att agera lojalt gentemot gemenskapen? .....	52
7.4	Är begreppet <i>uppdelning efter skälig grund</i> förutsebar för de enskilda?.....	54
7.5	Är 8 kap. 13 § ML neutral – medges de skattskyldiga avdrag för den ingående mervärdesskatt de har erlagt? .....	56
<b>8</b>	<b>Slutsatser .....</b>	<b>59</b>
	<b>Referenslista .....</b>	<b>61</b>



## Figurer

Figur 1 Full avdragsrätt medges genom hela produktions- och distributionsledet.....	20
Figur 2 Uppställning av bråk – årsomsättningen som fördelningsgrund.....	37
Figur 3 Beräkning avdragsgill andel – årsomsättningen som fördelningsgrund .....	38

## Bilagor

Bilaga 1: 8 kap. 13 § och 8 kap. 14 § mervärdesskattelag (1994:200).....	67
Bilaga 2: Artiklarna 173-175 mervärdesskattedirektiv 2006/112/EG .....	68
Bilaga 3: Artikel 173 mervärdesskattedirektiv 2006/112/EG, engelsk översättning.....	70

## Förkortningar

Art.	Artikel
Dnr.	Diarienummer
ECR	European Court Report
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EG	Europeiska gemenskapen
<i>e.g.</i>	<i>exempli gratia, for example</i>
EG-domstolen	Europeiska gemenskapens domstol
EG-fördraget	Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, EG
EU	Europeiska unionen
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
<i>i.e.</i>	<i>id est, that is</i>
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Kap.	Kapitel
KOM	Kommunikation
kr	kronor
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
Moms	Förkortning för mervärdesskatt
Not.	Notismål från Regeringsrätten
p.	punkt
Prop.	Proposition
Ref.	Referatmål från Regeringsrätten
REG	Rättsfallssamling från Europeiska gemenskapens domstol
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s.	sida
SOU	Statens Offentliga Utredningar
st.	stycke
VAT	<i>Value Added Tax</i>

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Mervärdesskatteområdet är harmoniserat inom den Europeiska unionen<sup>3</sup>, vilket innebär att Sverige sedan inträdet i EU den 1 januari 1995 måste beakta EG-rätten vid utformningen av mervärdesskattelagen.<sup>4</sup> Det direktiv som är av störst vikt på mervärdesskatteområdet är direktiv 2006/112/EG<sup>5</sup>, som ursprungligen utgjorde en konsoliderad version bestående av ändringar och rättelser till äldre direktiv, men som per den 1 januari 2007 har blivit permanent. Mervärdesskattedirektivet har ersatt direktiv 67/227/EEG<sup>6</sup> och den konsoliderade formen av direktiv 77/388/EEG<sup>7,8</sup>. Den nuvarande svenska mervärdesskattelagen<sup>9</sup> trädde i kraft den 1 juli 1994. Om en bestämmelse i mervärdesskattelagen avviker från mervärdesskattedirektivet ska den anpassas efter detta.<sup>10</sup>

Mervärdesskattedirektivets huvudregel är att den som omsätter en vara eller en tjänst i en ekonomisk verksamhet, är skyldig att erlagga mervärdesskatt. Mervärdesskatten är konstruerad som en flerledsskatt som tas ut i varje led av produktions- och distributionskedjan.<sup>11</sup> De som i slutändan bär bördan av skatten är konsumenterna och skatten utgör därför en så kallad *allmän konsumtionskatt*.<sup>12</sup> Säljarna är dock skyldiga att betala mervärdesskatten till staten. Avdragssystemet säkerställer att de skattskyldiga säljarna har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som har erlagts inom ramen för den ekonomiska verksamheten.<sup>13</sup> Säljarens rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som har

---

<sup>3</sup> Europeiska unionen, EU.

<sup>4</sup> Art. 10 konsoliderad version av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, EG och lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

<sup>5</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet.

<sup>6</sup> Rådets direktiv 67/722/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter.

<sup>7</sup> Rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, sjätte mervärdesskattedirektivet.

<sup>8</sup> Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (1)-(2).

<sup>9</sup> Mervärdesskattelag (1994:200), ML.

<sup>10</sup> Mål 14/83 Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen, [1984] REG s. 1891, p. 15.

<sup>11</sup> Art. 1, 2 och 9 mervärdesskattedirektivet.

<sup>12</sup> Melz, *Mervärdesskatt*, s. 11.

<sup>13</sup> Se exempelvis mål C-37/95 Belgiska staten mot Ghent Coal Terminal NV, [1998] REG s. I-00001, p. 15 och mål C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise, [2006] REG s. I-01609, p. 78.

erlagts, inträder samtidigt som skyldigheten att betala in den överstigande skatten till staten.<sup>14</sup>

Mervärdesskattelagen bygger på mervärdesskattedirektivet, som är överordnat den svenska lagen. Bestämmelserna om avdrag för ingående mervärdesskatt i 8 kap. ML ska därför tolkas i enlighet med motsvarande bestämmelser i artiklarna 167-192 i mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskattedirektivets huvudregel är att den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet, får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.<sup>15</sup> I de fall en skattskyldig bedriver en verksamhet med såväl skattepliktiga som icke skattepliktiga transaktioner, så kallad *blandad verksamhet*, måste den ingående mervärdesskatten fördelas mellan dessa. Avdrag får endast göras för den ingående skatt som hänför sig till den del av förvärvet eller importen, som är avsedd för den del av verksamheten som medför skattskyldighet.<sup>16</sup>

Reglerna om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet återfinns i artiklarna 173-175<sup>17</sup> i mervärdesskattedirektivet. I artiklarna anges att utgångspunkten för att fastställa avdragsbeloppet är årsomsättningen, i den skattepliktiga respektive den icke skattepliktiga delen av verksamheten. Det finns dock vissa möjligheter för medlemsstaterna att avvika från årsomsättningen som fördelningsgrund. En möjlighet är att medlemsstaten tillåter den beskattningsbara personen att bestämma en andel för varje gren av sin verksamhet och föra separata räkenskaper för varje verksamhetsgren. Medlemsstaterna får vidare föreskriva att ingående skatt som inte medför avdragsrätt för den skattskyldige och som är ringa inte ska beaktas vid beräkningen.<sup>18</sup>

I mervärdesskattelagen regleras köparens rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet i 8 kap. 13-14 §§ ML. Utgångspunkten är att ett avdragsgillt belopp fastställs utifrån förvärven i verksamheten, genom en uppdelning av de beskattningsbara respektive icke beskattningsbara transaktionerna. Om en sådan fördelning inte är möjlig får avdragsbeloppet fastställas genom en uppdelning efter skälig grund.<sup>19</sup>

En möjlighet att avvika från fördelningsgrunden årsomsättning, som är huvudregeln enligt mervärdesskattedirektivet, har implementerats i 8 kap. 14 § ML. I övrigt har det inte införts några andra möjligheter att avvika från årsomsättningen i svensk rätt. Bortsett från bestämmelsen i 8 kap. 13 § ML, gällande en fördelning av den ingående mervärdesskatten genom en uppdelning efter skälig grund, har inte heller några andra fördelningsmetoder implementerats i svensk lagstiftning. I praktiken tillämpar dock både Skatteverket och företagen andra fördelningsmetoder än årsomsättningen.<sup>20</sup> Enligt praxis från EG-domstolen är medlemsstaterna skyldiga att tillämpa mervärdesskattedirektivet och att inte frångå dess bestämmelser. Skyldigheten att tillämpa mervärdesskattedirektivet gäller även

---

<sup>14</sup> Art. 167 mervärdesskattedirektivet och mål C-400/98 Finanzamt Goslar mot Brigitte Breitsohl, [2000] REG s. I-04321, p. 36.

<sup>15</sup> Art. 168-169 mervärdesskattedirektivet.

<sup>16</sup> Art. 173 mervärdesskattedirektivet.

<sup>17</sup> Motsvarande art. 17-19 sjätte mervärdesskattedirektivet.

<sup>18</sup> Art. 173.2 (a)-(e) mervärdesskattedirektivet.

<sup>19</sup> 8 kap. 13 § ML.

<sup>20</sup> Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, del 1, s. 501-502.

om en medlemsstat anser att den, genom att frångå direktivets bestämmelser, kan uppfylla mervärdesskattens syften på ett mer tillfredsställande sätt.<sup>21</sup>

Det faktum att det i Skatteverkets ställningstaganden<sup>22</sup> har utvecklats ett flertal fördelningsmetoder som avviker från mervärdesskattedirektivets huvudregel, avseende årsomsättningen som fördelningsgrund, föranleder en närmare utredning kring 8 kap. 13 § ML: s förenlighet med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.

## 1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att, ur ett svenskt perspektiv, utreda huruvida 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Analysen görs utifrån tre aspekter som grundar sig på, i följande ordning, lojalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och neutralitetsprincipen:

- Har Sverige, genom 8 kap. 13 § ML, uppfyllt sin skyldighet att agera lojalt gentemot gemenskapen?
- Är ordalydelsen *uppdelning efter skälig grund* i 8 kap. 13 § ML förutsebar för de enskilda?
- Är 8 kap. 13 § ML neutral på så sätt att de skattskyldiga medges avdrag för den ingående mervärdesskatt som de har erlagt?

## 1.3 Metod och material

### 1.3.1 Rättskällor

Uppsatsen skrivs ur ett svenskt perspektiv, med utgångspunkt i 8 kap. 13 § ML. Avsikten är att utreda om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Analysen görs utifrån tre aspekter som baseras på lojalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och neutralitetsprincipen.<sup>23</sup> Avsikten med utredningen är att fastställa gällande rätt. Vid fastställande av gällande rätt tillämpas den rättsdogmatiska metoden, vilken har sin utgångspunkt i de befintliga rättskällorna. EG-rätten utgör en självständig rättsordning<sup>24</sup>, men är även en integrerad del av den svenska rätten sedan Sveriges inträde i EU år 1995.<sup>25</sup> Mervärdesskatteområdet är harmoniserat inom EU, vilket innebär att samtliga medlemsstater ska tillämpa ett gemensamt system för mervärdesskatt.<sup>26</sup> Mervärdesskattedirektivet utgör den mest centrala rättskällan på

---

<sup>21</sup> Mål C-338/98 Europeiska kommissionen mot Konungariket Nederländerna, [2001] REG s. I-08265, p. 55-56, mål C-204/03 Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, [2005] REG s. I-08389, p. 28 och mål C-243/03 Europeiska kommissionen mot Franska republiken, [2005] REG s. I-08411, p. 35.

<sup>22</sup> Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, del 1, s. 500-504.

<sup>23</sup> Se avsnitt 1.2.

<sup>24</sup> Allgårdh och Norberg, *EU och EG-rätten – En handbok och lärobok om EU och i EG-rätt*, 107.

<sup>25</sup> Se lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

<sup>26</sup> Art. 93 EG.

mervärdesskatteområdet och mervärdesskattelagen ska utformas i enlighet med direktivet.<sup>27</sup> Vid tolkning av mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen följs rättskällornas inbördes rangordning.

### 1.3.2 EG-rätt

EG-rätten är indelad i primärrätt, sekundärrätt, internationella avtal ingångna inom ramen för det överstatliga samarbetet och EG-domstolens rättspraxis.<sup>28</sup> Till primärrätten räknas den konsoliderade versionen av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen. De allmänna rättsprinciper som uttrycks i nämnda fördrag och de rättsprinciper som framkommit genom EG-domstolens avgöranden, utgör även de en del av primärrätten.<sup>29</sup> EG-domstolen har utvecklat allmänna rättsprinciper, eftersom fördragen är alltför ofullständiga för att kunna tillämpas självständigt. Avsikten med principerna är att underlätta tolkningen av gemenskapsrätten<sup>30</sup> och de är bindande för medlemsstaterna, när staterna utövar sina befogenheter.<sup>31</sup> Den EG-rättsliga rättskällehierarkin utvecklas ytterligare i avsnitt 2.3 och 2.4.

Utredningen görs utifrån allmänna rättsprinciper, då dessa är en del av primärrätten och en del av den svenska rättsordningen. Principerna är bindande för medlemsstaterna och därmed måste 8 kap. 13 § ML uppfylla lojalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och neutralitetsprincipen, för att vara förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. De tre principer som används som analysverktyg i uppsatsen definieras på olika sätt i lagtext, rättspraxis och doktrin. Ställning måste således tas till hur principerna ska tillämpas vid bedömningen av om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet, för att uppnå syftet med uppsatsen. Analysen görs därför utifrån tre aspekter av lojalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och neutralitetsprincipen. De tre aspekterna redogörs närmare för i avsnitt 2.4.2 – 2.4.4.

Mervärdesskattedirektivet tillhör sekundärrätten och är bindande för medlemsstaterna, med avseende på det resultat som ska uppnås.<sup>32</sup> Nuvarande mervärdesskattedirektiv trädde i kraft den 1 januari 2007 och ersatte då äldre direktiv på området. Mervärdesskattedirektivet utgör en omarbetning av det sjätte mervärdesskattedirektivet, eftersom det senare behövde göras mer effektivt och strukturerat att tillämpa.<sup>33</sup> Syftet med omarbetningen var därmed inte att göra några materiella förändringar, vilket medför att såväl rättspraxis som doktrin hänförliga till det sjätte mervärdesskattedirektivet kan tillämpas.

Mervärdesskattedirektivet är upprättat på samtliga officiella språk inom EU. Alla språkversioner är likvärdiga, vilket innebär att inte något språk har tolkningsföreträde

---

<sup>27</sup> Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (4).

<sup>28</sup> Allgårdh och Norberg, *EU och EG-rätten – En handbok och lärobok om EU och i EG-rätt*, 86.

<sup>29</sup> Bernitz och Kjellgren, *Europarättens grunder*, s. 25-26 och 97.

<sup>30</sup> Art. 220 EG.

<sup>31</sup> Mål C-409/04 *The Queen*, på begäran av *Teleos plc m.fl. mot Commissioners of Customs & Excise*, [2007] REG s. I-07797, p. 45.

<sup>32</sup> Art. 249.3 EG.

<sup>33</sup> KOM(2004) 246 slutlig, 15.4.2004.

framför något annat.<sup>34</sup> Vissa ord har dock olika betydelser i olika länder, vilket medför problem vid tolkning av de gemenskapsrättsliga bestämmelserna. Vid språkliga skillnader, avseende en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, jämför EG-domstolen de olika språkversionerna för att fastställa syftet och ändamålet med den aktuella bestämmelsen.<sup>35</sup> Den svenska översättningen av mervärdesskattedirektivet används genomgående i uppsatsen och i de fall det bedöms vara nödvändigt används även den engelska översättningen.

Vid tolkning av mervärdesskattedirektivet tas även hänsyn till kommissionens förberedande rättsakter. Kommissionens förberedande rättsakter, så kallade *KOM-rapporter*, används för att finna de bakomliggande skälen till utformningen av bestämmelserna på mervärdesskatteområdet. KOM-rapporterna utgör lagstiftningsförslag från kommissionen och de tillhör således de förberedande rättsakter som utfärdas av gemenskapernas institutioner, inom ramen för ett lagstiftningsförfarande.<sup>36</sup> Historiskt sett har KOM-rapporterna haft ett lågt rättskällevärde, eftersom de var svåra att finna och sällan offentliggjordes. Offentligheten inom EU har dock ökat och idag offentliggörs de flesta dokument på EU:s officiella hemsida<sup>37</sup>, vilket har medfört att EG-domstolen tillmäter rapporterna större betydelse i sina avgöranden.<sup>38</sup> Trots att KOM-rapporterna numera tillmätts ett högre rättskällevärde av EG-domstolen kan de inte likställas med den svenska rättens förarbeten.<sup>39</sup> KOM-rapporterna uppfyller dock ett syfte, i uppsatsen, genom att klargöra skälen till varför en viss lagstiftningsåtgärd har vidtagits.

### 1.3.3 Svensk rätt

Vid utredning av om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet måste hänsyn tas till svenska rättskällor. Bestämmelserna avseende mervärdesskatt regleras i mervärdesskattelagen, som bygger på mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskattelagen ska därmed tolkas med utgångspunkt i direktivet. För att förstå hur 8 kap. 13 § ML är uppbyggd och på vilka grunder den svenska lagstiftaren har bedömt att bestämmelsen är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet, undersöks i första hand mervärdesskattelagen och därefter i följande ordning förarbeten till mervärdesskattelagen, rättspraxis samt Skatteverkets ställningstaganden. Doktrin behandlas inte, eftersom det inte finns någon att tillgå som behandlar omfattningen av 8 kap. 13 § ML.

Omfattningen av 8 kap. 13 § ML och dess förenlighet med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet har endast varit föremål för utredning i liten utsträckning.<sup>40</sup>

---

<sup>34</sup> Art. 314 EG.

<sup>35</sup> Mål 283/81 Srl CILFIT och Lanificio di Gavardo SpA mot Ministero della sanità, [1982] REG s. 3415, p. 18.

<sup>36</sup> Art. 253 EG.

<sup>37</sup> EU:s officiella hemsida på svenska, se [http://europa.eu/index\\_sv.htm](http://europa.eu/index_sv.htm), 2008-11-19.

<sup>38</sup> Öberg, Några anteckningar om användningen av förarbeten inom gemenskapsrätten, *Juridisk Tidskrift vid Stockholms universitet*, s. 492-501.

<sup>39</sup> Bernitz och Kjellgren, *Europarättens grunder*, s. 36.

<sup>40</sup> Prop. 1968:100, prop. 1993/94:99, prop. 1994/95:57 och SOU 1994:88.

Mervärdesskattelagen ger inte någon ledning för vad som omfattas av begreppet *uppdelning efter skälig grund*. Det förarbete som ligger till grund för 8 kap. 13 § ML är från 1968 och lämnar till Skatteverket att närmare definiera omfattningen av bestämmelsen.<sup>41</sup> Därefter har ytterligare två förarbeten tillkommit, det ena i samband med en omarbetning av mervärdesskattelagen som resulterade i nuvarande mervärdesskattelag<sup>42</sup> och det andra med anledning av Sveriges inträde i EU<sup>43</sup>. 8 kap. 13 § ML:s förenlighet med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet utreddes i samband med Sveriges inträde i EU i SOU 1994:88. Delar av utredningen används som underlag för att analysera om 8 kap. 13 § ML är förenlig med motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.

8 kap. 13 § ML:s omfattning har givits litet utrymme i svensk rättspraxis och har endast prövats i Kammarrätten. Kammarrättens domar är inte prejudicerande, men är ändå av intresse för att ge en bild av hur domstolarna resonerar kring 8 kap. 13 § ML och begreppet *uppdelning efter skälig grund*. Lagstiftaren har, genom prop. 1968:100, lämnat till Skatteverket att närmare definiera vad som omfattas av begreppet *uppdelning efter skälig grund* i 8 kap. 13 § ML.<sup>44</sup> Skatteverkets ställningstaganden har ett lågt rättskällevärde, men dessa måste beaktas eftersom det är Skatteverket som avgör omfattningen av 8 kap. 13 § ML. Avsikten är att genom en undersökning av Skatteverkets ställningstaganden, avseende avdragsrätten i blandad verksamhet, utreda vad som omfattas av uppdelning efter skälig grund.

Mervärdesskattelagen måste, som ovan nämnts, tolkas med utgångspunkt i mervärdesskattedirektivet, eftersom detta är överordnat nationell rätt.<sup>45</sup> Hänsyn måste tas till om artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt eller inte, då det får betydelse för de enskildas möjligheter att tillämpa bestämmelser i mervärdesskattedirektivet och därmed även för tillämpningen av 8 kap. 13 § ML.<sup>46</sup> Vid analysen av huruvida 8 kap. 13 § ML är förenlig med motsvarande artiklar i mervärdesskattedirektivet, görs en direktivkonform tolkning så långt det är möjligt. Den direktivkonforma tolkningen görs stegvis. Först måste ordalydelsen i artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet tolkas. När innebörden av nämnda artiklar har fastställts avgörs därefter om 8 kap. 13 § ML är förenlig med dessa. Bedöms 8 kap. 13 § ML vara oförenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet måste bestämmelsen anpassas efter direktivet.<sup>47</sup> Den direktivkonforma tolkningen utgör således en del av uppsatsens analys.

## 1.4 Avgränsning

Uppsatsen behandlar avdrag för ingående mervärdesskatt i verksamheter med såväl skattepliktiga som icke skattepliktiga transaktioner, det vill säga blandad verksamhet.<sup>48</sup> En

---

<sup>41</sup> Prop 1968:100, s. 137.

<sup>42</sup> Prop 1993/94:99.

<sup>43</sup> Prop 1994/95:57.

<sup>44</sup> Prop. 1968:100 s. 137.

<sup>45</sup> Se avsnitt 1.3.1.

<sup>46</sup> Se avsnitt 3.2.

<sup>47</sup> Melz, *Mervärdesskatt*, s. 20-21.

<sup>48</sup> Se avsnitt 1.2.



avgränsning görs för förvärv eller import som endast delvis medför skattskyldighet och för förvärv eller import som görs för flera verksamheter, av vilka någon eller några inte medför skattskyldighet.<sup>49</sup> Avgränsningen görs av det skälet att uppsatsen endast syftar till att utreda avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, i verksamheter med såväl skattepliktiga som icke skattepliktiga transaktioner. För att uppsatsen ska uppnå ett tillräckligt djup bedöms det vidare vara nödvändigt, av tidsmässiga skäl, att enbart behandla avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet.

Kapitel två begränsas till att endast beröra de delar av EG-rätten, som har betydelse för utformningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet och särskilt för rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt. Analysen av 8 kap. 13 § ML: s förenlighet med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet görs utifrån tre aspekter som grundar sig på lojalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och neutralitetsprincipen.<sup>50</sup> Proportionalitetsprincipen har även undersökts, men bortses från då den inte anses vara relevant för att uppfylla uppsatsens syfte. Legalitetsprincipen behandlas översiktligt för att läsaren ska förstå hur EG-rätten interagerar med den svenska rätten och för att påvisa vikten av lagstöd vid uttagande av skatt.<sup>51</sup> Reciprocitetsprincipen behandlas i anslutning till neutralitetsprincipen, för att tydliggöra sambandet mellan ingående och utgående mervärdesskatt.

## 1.5 Terminologi

Den svenska översättningen av mervärdesskattedirektivet och dess begrepp följs. Termen skattskyldig i mervärdesskattelagen och beskattningsbar person i mervärdesskattedirektivet används med samma innebörd. Det är inte möjligt att alltid tillämpa de svenska översättningarna vid genomgång av rättspraxis från EG-domstolen. I de fall någon svensk översättning inte är tillgänglig används den engelska översättningen. Samtliga språkversioner äger lika värde och därmed ska det inte ha någon betydelse vilken språkversion som används.<sup>52</sup>

I uppsatsen avses med termen EU hela den Europeiska unionen, det vill säga samtliga medlemsstater. Begreppet EG åsyftar de verksamheter som ryms inom EU: s första pelare, nämligen de som styrs av EG-fördraget. När termen medlemsstat används avses de områden som tillhör den Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde.<sup>53</sup> Termen mervärdesskattedirektiv avser direktiv 2006/112/EG som trädde i kraft den 1 januari 2007. Vid beskrivning av hur avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet får göras används begreppen fördelningsgrunder och fördelningsmetoder utan någon inbördes rangordning.

---

<sup>49</sup> 8 kap. 13 § ML.

<sup>50</sup> Se avsnitt 1.2.

<sup>51</sup> Art. 5.1 EG och 2 kap. 10 § 2 st. Regeringsformen (1974:152), RF.

<sup>52</sup> Art. 314 EG.

<sup>53</sup> 1 kap. 10 a § ML och 1 a § Mervärdesskatteförordning (1994:223).

## 1.6 Disposition

Uppsatsens **första kapitel** inleds med en kort bakgrund till reglerna om avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet och anger orsaken till att det aktuella ämnet har valts. Bakgrunden leder in på uppsatsens syfte som följs av avgränsningar samt ett metod- och materialavsnitt som klargör hur syftet uppfylls. Slutligen presenteras en terminologi och en disposition av uppsatsens innehåll.

I **andra kapitlet** behandlas förhållandet mellan EG-rätt och svensk rätt, vilket är viktigt att redogöra för då bestämmelserna om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt enligt mervärdesskattedirektivet är överordnade motsvarande bestämmelser i mervärdesskattelagen. Avsikten med kapitlet är att ge läsaren en förståelse för hur EG-rätten interagerar med den svenska rätten, vilket är av vikt för att kunna tillägna sig övriga kapitel. I kapitlet redogörs vidare för tre aspekter som baseras på lojalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och neutralitetsprincipen, då dessa ligger till grund för uppsatsens analys. Principerna är grundläggande för att, i enlighet med uppsatsens syfte, avgöra om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.

För att förstå EG-rättens inverkan på den svenska rätten, redogörs i **tredje kapitlet** för principen om *direkt effekt*. Redogörelsen är av vikt då principen har betydelse för tolkningen av 8 kap. 13 § ML. Vidare beskrivs förfarandet vid direktivkonform tolkning med redogörelse för relevanta rättsfall. Avsnittet om direktivkonform tolkning är viktigt för att avgöra om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Slutligen behandlas medlemsstaternas skadeståndsansvar gentemot enskilda medborgare, vid underlåtelse att uppfylla mervärdesskattedirektivet.

**Fjärde kapitlet** innehåller en grundläggande redogörelse för tillämpningen av mervärdesskattedirektivet, för att ge en bild av hur detta samspelar med mervärdesskattelagen. Därefter beskrivs mervärdesbeskattningsens omfattning med utgångspunkt i mervärdesskattedirektivet, vilket är grundläggande för att förstå på vilka grunder mervärdesskatt tas ut. Kapitlet är av betydelse för att läsaren, i kommande kapitel, ska förstå reglerna om avdragsrätt, som bygger på att samtliga kriterier för att erlagga mervärdesskatt är uppfyllda.

Det **femte kapitlet** inleds med en generell redogörelse för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, enligt mervärdesskattedirektivet. Därefter följer en utförlig beskrivning av avdragsrätt i blandad verksamhet, som ligger till grund för att kunna avgöra om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.

I **kapitel sex** beskrivs avdragsrätt för ingående mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen som följs av en mer ingående redogörelse för bestämmelserna avseende avdragsrätt i blandad verksamhet. Syftet med redogörelsen är att påvisa de skillnader som föreligger mellan mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen, avseende bestämmelserna om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet. I kapitlet tas även Skatteverkets ställningstaganden upp, för att utreda på vilka grunder en lämplig fördelningsmetod fastställs samt vilka fördelningsmetoder som omfattas av begreppet *uppdelning efter skäligen grund*.

**Sjunde kapitlet** syftar till att analysera om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Kapitlet inleds med en kort sammanfattning av reglerna avseende avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet, i mervärdesskattedirektivet respektive mervärdesskattelagen. Därefter analyseras syftet med 8 kap. 13 § ML i förhållande till artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. I resterande

## Inledning

del av kapitlet analyseras 8 kap. 13 § ML med utgångspunkt i de tre aspekterna som grundas på lojalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och neutralitetsprincipen, vilka redogörs för i kapitel två.

Slutligen återges i **kapitel åtta** de slutsatser som dras angående 8 kap. 13 § ML: s förenlighet med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet utifrån lojalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och neutralitetsprincipen, så som de definieras i uppsatsen.

## 2 Förhållandet mellan EG-rätt och svensk rätt

### 2.1 Inledning

Kapitlet behandlar förhållandet mellan EG-rätt och svensk rätt och är grundläggande för att förstå samspelet mellan 8 kap. 13 § ML och artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Inledningsvis redogörs för konsekvenserna av Sveriges inträde i EU, vilket medförde att EG-rätten blev överordnad den svenska rätten. Den överordnade ställningen är särskilt tydlig på mervärdesskatteområdet och detta klargörs i kapitlet. EG-rätten utgör sedan medlemskapet en integrerad del av den svenska rättsordningen, vilket är viktigt att bära med sig i den fortsatta framställningen.<sup>54</sup> För att kunna tillämpa EG-rätten fullt ut har allmänna rättsprinciper utvecklats. Principerna tillhör primärrätten och är bindande för medlemsstaterna.<sup>55</sup> I kapitlets sista avsnitt redogörs för lojalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och neutralitetsprincipen, då de används för att avgöra om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Principerna har en komplex karaktär och det tas därför ställning till hur de används inom ramen för uppsatsen.<sup>56</sup>

### 2.2 Konsekvenser av Sveriges inträde i EU

Sverige blev medlem i EU år 1995, vilket medförde stora förändringar i den svenska rättsordningen.<sup>57</sup> Några av de ändringar som har ägt rum är att den svenska rätten har blivit gradvis anpassad till EG-rätten och att allmänna EG-rättsliga principer har fått en ökad betydelse som grund för rättstillämpningen. Synen på rättskällevärdet har delvis förändrats, eftersom den svenska motsvarigheten till förarbeten i princip saknas i EG-rätten.<sup>58</sup> Därmed har allmänna rättsprinciper fått ett ökat inflytande i svensk rätt. Det svenska lagstiftningsarbetet präglas dessutom numera av de krav som ställs på EG-rättslig nivå.<sup>59</sup>

Mervärdesskatten är ett av de områden som har förändrats i stor utsträckning genom Sveriges medlemskap i EU. Huvudregeln på skatteområdet inom EU är att varje medlemsstat är skattesuverän, vilket innebär att medlemsstaterna har frihet att självständigt utforma sina skattesystem.<sup>60</sup> På mervärdesskatteområdet är dock suveräniteten inskränkt, eftersom mervärdesskatten är harmoniserad inom gemenskapen. Det innebär att samtliga medlemsstater ska tillämpa ett gemensamt system för mervärdesskatt.<sup>61</sup>

---

<sup>54</sup> Se lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

<sup>55</sup> Bernitz och Kjellgren, *Europarättens grunder*, s. 97-98.

<sup>56</sup> Se avsnitt 1.2 och 1.3.2.

<sup>57</sup> Se lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

<sup>58</sup> Bernitz och Kjellgren, *Europarättens grunder*, s. 36.

<sup>59</sup> Bernitz, *Sverige och Europarätten*, s. 18.

<sup>60</sup> Art. 95.2 EG.

<sup>61</sup> Art. 93 EG.

Medlemsstaterna har inte rätt att ta ut högre mervärdesskatter på varor som kommer från andra länder inom EU, än de skatter och avgifter som landet tar ut på motsvarande inhemska varor. Staterna har vidare inte rätt att skydda sina egna varor, genom att ta ut en högre mervärdesskatt på varor som kommer från andra medlemsstater.<sup>62</sup> Rådet beslutar, på förslag från kommissionen och efter att ha hört parlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén, om en harmonisering av medlemsstaternas mervärdesskatter. Målsättningen med harmoniseringen ska vara att uppnå en fungerande inre marknad.<sup>63</sup>

Avsikten med mervärdesskatten är att den ska omfatta alla led av såväl produktions- som distributionskedjan samt tillhandahållandet av tjänster. Därmed minskas medlemsstaternas möjligheter att vidta åtgärder som hindrar den fria rörligheten och som leder till en snedvridning av konkurrensen.<sup>64</sup> Vid utformningen av den svenska mervärdesskatten ska därför hänsyn tas till såväl EG-rättsliga som svenska rättskällor.

### 2.3 Rättskällornas inbördes rangordning på EG-nivå

Avsikten med avsnittet är att tydliggöra förhållandet mellan primärrätt och sekundärrätt och särskilt hur de allmänna rättsprinciperna förhåller sig till det sekundärrättsliga mervärdesskattedirektivet och till medlemsstaternas nationella lagstiftningar. Avsnittet utgör därmed en ytterligare bearbetning av metoden i avsnitt 1.3. Samspelet mellan de allmänna rättsprinciperna och mervärdesskattedirektivet respektive den svenska rättsordningen, spelar en avgörande roll vid analysen av 8 kap. 13 § ML: s förenlighet med motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.<sup>65</sup> De EG-rättsliga rättskällorna kan delas in i fyra kategorier och rangordnas enligt följande: primärrätt, sekundärrätt, internationella avtal som ingåtts inom ramen för det överstatliga samarbetet samt EG-domstolens rättspraxis.<sup>66</sup> Rättskällorna är bindande, vilket innebär att tillämparen är skyldig att följa dem.<sup>67</sup>

Till primärrätten räknas de grundläggande fördrag som har antagits av medlemsstaterna och senare ändringar till dessa. De fördrag som räknas hit är Fördraget om upprättandet av kol- och stålgemenskapen, Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, Fusionsfördraget, Europeiska enhetsakten, Fördraget om Europeiska Unionen, Amsterdamfördraget och Nicefördraget.<sup>68</sup> Arbetet inom EU styrs av dessa fördrag, som medlemsstaterna har godkänt under demokratiska former, vilket ger uttryck för legalitetsprincipen.<sup>69</sup> Principen innebär att EU: s institutioner ska verka inom ramen för de befogenheter som varje enskild institution har tilldelats, i enlighet med EG-fördraget.<sup>70</sup>

---

<sup>62</sup> Art. 90 EG.

<sup>63</sup> Art. 93 EG.

<sup>64</sup> Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (4)-(5).

<sup>65</sup> Se avsnitt 1.2 och 1.3.

<sup>66</sup> Allgårdh och Norberg, *EU och EG-rätten – En handbok och lärobok om EU och i EG-rätt*, s. 86.

<sup>67</sup> Hettne och Otken Eriksson, *EU-rättslig metod – teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, s. 24.

<sup>68</sup> Hartley, *The foundations of European Community Law*, s. 86-87.

<sup>69</sup> Art. 5.1 EG.

<sup>70</sup> Art. 7.1 EG.

Även medlemsstaterna är skyldiga att fullgöra sina skyldigheter enligt EG-fördraget.<sup>71</sup> De allmänna rättsprinciper som uttrycks i EG-fördraget, utgör även de en del av primärrätten. EG-domstolen har genom sina avgöranden utvecklat allmänna rättsprinciper som inte kan härledas ur fördraget. Dessa principer hör också till primärrätten, eftersom de går före bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.<sup>72</sup>

Kommissionen ska, om den anser att en medlemsstat har underlåtit att uppfylla någon av de skyldigheter som följer av EG-fördraget, ge ett motiverat utlåtande i ärendet. Innan kommissionen yttrar sig ska dock medlemsstaten ges tillfälle att inkomma med sina synpunkter. Om medlemsstaten inte rättar sig efter utlåtandet inom en angiven tid, får kommissionen väcka en fördragsbrottstalan vid EG-domstolen.<sup>73</sup>

Fördragen ligger till grund för den sekundära EG-rätten som utgörs av förordningar, direktiv, bindande beslut och andra icke-bindande rättsakter som är av betydelse för tolkningen av EG-rätten. Den sekundära EG-rätten har antagits av EU:s institutioner, vilka utgörs av parlamentet, rådet, kommissionen, EG-domstolen samt revisionsrätten.<sup>74</sup> På mervärdesskatteområdet är sekundärrätten av stor vikt och den centrala rättskällan utgörs av mervärdesskattedirektivet.

Ett direktiv ska, i enlighet med artikel 249.3 i EG-fördraget, vara bindande för de medlemsstater som omfattas av direktivet, med avseende på det resultat som ska uppnås. De nationella myndigheterna har dock frihet att bestämma form och tillvägagångssätt för införandet.<sup>75</sup> Sverige har således frihet att välja vilka åtgärder som ska vidtas för att uppnå mervärdesskattedirektivets tänkta resultat. Därmed ska bestämmelserna i mervärdesskattelagen utformas på så sätt att de uppnår syftet med artiklarna i mervärdesskattedirektivet. Friheten att välja åtgärder för uttag av mervärdesskatt begränsas dock av legalitetsprincipen i 2 kap. 10 § 2 st. RF, som innebär att skatt endast får tas ut med stöd i lag.<sup>76</sup>

Slutligen är EG-domstolens rättspraxis av stor vikt vid tolkningen av gemenskapsrätten och de allmänna principer och grundläggande rättigheter som framkommit i olika mål används frekvent.<sup>77</sup> EG-domstolens uppgift är att meddela förhandsavgöranden avseende hur EG-fördraget och andra rättsakter, som till exempel mervärdesskattedirektivet, ska tolkas. Om den nationella domstolen är osäker på tolkningen av gemenskapsrätten i förhållande till den nationella rätten ska den hänskjuta tolkningsfrågan till EG-domstolen för förhandsavgörande. Det är dock upp till de nationella domstolarna att bedöma om ett sådant förfarande är nödvändigt för att kunna avgöra frågan.<sup>78</sup> Avsikten med förhandsavgöranden är att garantera en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten i

---

<sup>71</sup> Art. 10 EG.

<sup>72</sup> Bernitz och Kjellgren, *Europarättens grunder*, s. 97.

<sup>73</sup> Art. 226 EG.

<sup>74</sup> Art. 249 och 7.1 EG.

<sup>75</sup> Art. 249 EG.

<sup>76</sup> Se Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 113-114.

<sup>77</sup> Allgårdh och Norberg, *EU och EG-rätten – En handbok och lärobok om EU och i EG-rätt*, s. 87.

<sup>78</sup> Art. 234 EG.

medlemsstaterna.<sup>79</sup> På mervärdesskatteområdet ska, vid tolkning av direktivet, hänsyn tas till praxis hänförlig till nuvarande direktiv såväl som till praxis avseende tidigare direktiv.<sup>80</sup>

I avsnittet beskrivs den EG-rättsliga rättskällehierarkin, vilken är av vikt för att förstå de allmänna rättsprincipernas ställning i förhållande till mervärdesskattedirektivet och hur lojalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och neutralitetsprincipen används i analysen. Principerna är av komplex natur eftersom de ges en mängd olika betydelser, beroende på i vilket sammanhang de används. De skilda definitionerna gör att ställning måste tas till hur principerna används, för att avgöra om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.

## 2.4 EG-rättsliga principer på mervärdesskatteområdet

### 2.4.1 Rättsprincipernas utveckling inom EG-rätten

De allmänna rättsprinciperna har utvecklats för att möjliggöra en tillämpning av EG-rätten på nationell nivå. EG-domstolen föreskriver i sina avgöranden att medlemsstaterna ska iaktta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av gemenskapens rättsordning, vid utövandet av sina befogenheter.<sup>81</sup> De allmänna rättsprinciperna intar en viktig ställning när EG-domstolen tolkar EG-rätten.<sup>82</sup> I avsnittet redogörs för de allmänna EG-rättsliga principer som bedöms vara av vikt vid analysen av huruvida 8 kap. 13 § ML är förenlig med motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.<sup>83</sup>

De principer som är av störst vikt för analysen är lojalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och neutralitetsprincipen.<sup>84</sup> Lojalitetsprincipen kan härledas ur EG-fördraget<sup>85</sup>, medan neutralitetsprincipen återfinns i ingressen till mervärdesskattedirektivet<sup>86</sup>. Rättssäkerhetsprincipen har utvecklats ur rättspraxis.<sup>87</sup> Lojalitetsprincipen behandlar samarbetet mellan gemenskapens institutioner och medlemsstaterna och är av vikt för att avgöra om Sverige, genom 8 kap. 13 § ML, har uppfyllt sin förpliktelse att samarbeta lojalt med gemenskapen.<sup>88</sup> Rättssäkerhetsprincipen

---

<sup>79</sup> Hettne och Otken Eriksson, *EU-rättslig metod – teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, s. 182.

<sup>80</sup> Mål 230/87 *Naturally Yours Cosmetics Limited mot Commissioners of Customs and Excise*, [1988] REG s. 6365, p. 10. Se även Warholm, *Romfördraget, direktiven och mervärdesskattelagen*, *Skattenytt*, 1996, s. 41 för vidare diskussion.

<sup>81</sup> Mål C-384/04 *Commissioners of Customs & Excise och Attorney General mot Federation of Technological Industries m.fl.*, [2006] REG s. I-04191, p. 29 och mål C-409/04 *The Queen*, på begäran av *Teleos plc m.fl. mot Commissioners of Customs & Excise*, [2007] REG s. I-07797, p. 45.

<sup>82</sup> Allgårdh och Norberg, *EU och EG-rätten – En handbok och lärobok om EU och i EG-rätt*, s. 87.

<sup>83</sup> Se avsnitt 1.2.

<sup>84</sup> Se avsnitt 1.3.2.

<sup>85</sup> Art. 10 EG.

<sup>86</sup> Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (5), (7) och (30).

<sup>87</sup> Se exempelvis mål 326/85 *Kingdom of the Netherlands v Commission of the European Communities*, [1987] REG s. 5091, p. 24.

<sup>88</sup> Art. 10 EG.

innebär att gemenskapens lagstiftning ska vara förutsebar för de enskilda.<sup>89</sup> Principen används för att analysera om 8 kap. 13 § ML är förutsebar och om de enskilda kan förlita sig på ordalydelsen *uppdelning efter skälig grund*. Neutralitetsprincipen används eftersom den utgör den mest grundläggande principen bakom det gemensamma mervärdesskattsystemet. Avsikten är att analysera om utformningen av 8 kap. 13 § ML hindrar de skattskyldiga från att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som de har erlagt, inom ramen för deras ekonomiska verksamhet.<sup>90</sup>

Anledningen till att det har skett en utveckling av allmänna rättsprinciper på EG-rättens område är att de fördrag som ligger till grund för samarbetet inom EU ofta är alltför ofullständiga för att kunna tillämpas självständigt. Det har därmed blivit EG-domstolens uppgift att finna allmänna principer för rättsordningen som minskar antalet luckor i de gemenskapsrättsliga fördragen.<sup>91</sup> Principerna har sin grund i fördragen, men influenser har även hämtats från medlemsstaternas lagstiftning, praxis och doktrin. De allmänna rättsprinciperna är bindande för EU: s institutioner och i de fall där gemenskapsrätten är överordnad den nationella rätten även för enskilda medlemsstater och deras invånare.<sup>92</sup>

Nedan följer en redogörelse för lojalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och neutralitetsprincipen och hur de används, i uppsatsen, för att uppfylla syftet.<sup>93</sup> Avsnitten om rättsprinciperna inleds med en redogörelse för principernas innebörd och tillämpningsområde. Därefter följer en kort beskrivning av deras genomslag på det EG-rättsliga mervärdesskatteområdet. Slutligen skildras kortfattat hur principerna tillämpas inom ramen för uppsatsen.

## 2.4.2 Lojalitetsprincipen

Lojalitetsprincipen utgör en av de grundläggande EG-rättsliga principerna och reglerar samarbetet mellan EU: s institutioner och medlemsstaterna. Syftet med avsnittet är att redogöra för lojalitetsprincipens innebörd, för att analysera om Sverige genom 8 kap. 13 § ML har uppfyllt sin förpliktelse att samarbeta lojalt med gemenskapen.

Principen uttrycks i artikel 10 EG och innebär att medlemsstaterna är skyldiga att lojalt följa de bestämmelser som framgår av EG-fördraget och som har utvecklats av gemenskapens institutioner. Följden av lojalitetsprincipen är att samtliga statliga organ i medlemsstaterna måste ta hänsyn till de krav som uppställs på EG-nivå, vid utformningen av den nationella lagstiftningen.<sup>94</sup> Om den svenska domstolen anser att en svensk

---

<sup>89</sup> Se exempelvis mål 326/85 Kingdom of the Netherlands v Commission of the European Communities, [1987] REG s. 5091, p. 24 och mål C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise, [2006] REG s. I-01609, p. 72.

<sup>90</sup> Se exempelvis mål 268/83 D.A. Rompelman och E.A. Rompelman-Van Deelen mot Minister van Financiën, [1985] REG s. 655, p. 19, mål 50/87 Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken, [1988] REG s. 4797, p. 15 och mål C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise, [1995] REG s. I-00983, p. 26.

<sup>91</sup> Art. 220 EG.

<sup>92</sup> Bernitz och Kjellgren, *Europarättens grunder*, s. 97-98.

<sup>93</sup> Se avsnitt 1.2.

<sup>94</sup> Mål C-188/89 A. Foster m.fl. mot British Gas plc, [1990] REG s. I-03313, p. 18-20.



lagstadgad bestämmelse strider mot EG-rätten, är den svenska domstolen skyldig att åsidosätta den svenska bestämmelsen så att EG-rätten ges företräde.<sup>95</sup> Genom EG-fördraget fastställs endast medlemsstaternas skyldighet att agera lojalt mot gemenskapen.<sup>96</sup> Lojalitetsprincipen har dock utvecklats, genom EG-rättslig praxis, till att även omfatta gemenskapens institutioners skyldighet att samarbeta lojalt med medlemsstaterna.<sup>97</sup> Den utgör således en allmän EG-rättslig princip, som medför förpliktelser såväl för de enskilda medlemsstaterna som för EU:s institutioner och den benämns därför ofta *samarbetsförpliktelsen*.<sup>98</sup>

Lojalitetsprincipen används i stor utsträckning av EG-domstolen vid utformningen av gemenskapsrätten och den har även legat till grund för utvecklingen av principen om direkt effekt.<sup>99</sup> Principen utgör vidare basen för medlemsstaternas skyldighet, till följd av ett direktiv, att tolka nationell rätt i enlighet med direktivets syfte och ordalydelse för att det resultat som föreskrivs ska uppnås.<sup>100</sup> Sverige är således skyldigt att vidta de åtgärder som behövs för att uppnå syftet med mervärdesskattedirektivet, i enlighet med lojalitetsprincipen. Lojalitetsprincipens innebörd, i uppsatsen, är att Sverige har en skyldighet att följa de EG-rättsliga bestämmelserna, däribland mervärdesskattedirektivet, vid utformning av den nationella lagstiftningen. Principen används för att analysera om Sverige, genom utformningen av 8 kap. 13 § ML, har uppfyllt syftet med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet och därigenom även sin skyldighet att agera lojalt gentemot gemenskapen.

### 2.4.3 Rättssäkerhetsprincipen

Rättssäkerhetsprincipen utgör ytterligare en av de fundamentala EG-rättsliga principerna och innebär att gemenskapens lagstiftning ska vara förutsebar för de enskilda.<sup>101</sup> Principen har en komplex karaktär eftersom flera underprinciper har utvecklats, som utgör en del av principen. Några av de viktigaste underprinciperna är principen om skydd mot retroaktiv lagstiftning<sup>102</sup> och principen om skydd för berättigade förväntningar<sup>103</sup>. Underprinciperna

---

<sup>95</sup> Bernitz och Kjellgren, *Europarättens grunder*, s. 102-103.

<sup>96</sup> Art. 10 EG.

<sup>97</sup> Mål C-2/88 Imm., J.J. Zwartveld m.fl., [1990] REG s. I-03365, p. 17 och förenade målen C-36/97 Hilmar Kellinghusen mot Amt für Land- und Wasserwirtschaft Kiel och C-37/97 Ernst-Detlef Ketelsen mot Amt für Land- und Wasserwirtschaft Husum, [1998] REG s. I-06337, p. 30.

<sup>98</sup> Bernitz och Kjellgren, *Europarättens grunder*, s. 102.

<sup>99</sup> Arnall, Dashwood, Dougan, Ross, Spaventa och Wyatt, *European Union Law*, s. 238. För vidare diskussion om direkt effekt se avsnitt 3.2.

<sup>100</sup> Mål 14/83 Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen, [1984] REG s. 1891, p. 26. Se även avsnitt 3.3.

<sup>101</sup> Se exempelvis mål 326/85 Kingdom of the Netherlands v Commission of the European Communities, [1987] REG s. 5091, p. 24 och mål C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise, [2006] REG s. I-01609, p. 72.

<sup>102</sup> Se exempelvis mål C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) mot Belgische Staat, [1996] REG s. I-00857, p. 21.

<sup>103</sup> Se exempelvis mål T-115/94 Opel Austria GmbH mot Europeiska unionens råd, [1997] REG s. II-00039, p. 124.

syftar till att skydda den enskilde mot lagstiftning som verkar retroaktivt och att skydda den enskildes berättigade förväntningar om att lagstiftningen ska fortsätta att gälla.<sup>104</sup> Uppsatsen avser inte att analysera 8 kap. 13 § ML: s retroaktiva verkan eller huruvida bestämmelsen kommer att fortsätta gälla i nuvarande form. Avsikten är istället att utreda om enskilda kan förlita sig på mervärdesskattelagens ordalydelse, genom begreppet *uppdelning efter skäligen grund* i 8 kap. 13 § ML. I den fortsatta framställningen definieras därför rättssäkerhetsprincipen utifrån rekvisitetet förutsebarhet, vilket medför att de underliggande principerna inte behandlas närmare.

Rättssäkerhetsprincipen har definierats av EG-domstolen och innebär att såväl gemenskapens lagstiftning som rättstillämpning ska vara förutsebar för de enskilda. Principen är särskilt viktig att iaktta när det gäller lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de som berörs av lagstiftningen ska veta vilka skyldigheter de har enligt denna.<sup>105</sup>

I en artikel skriven av Persson-Österman<sup>106</sup> har rättssäkerhetsprincipens betydelse i fråga om medlemsstaternas skyldighet att tolka de nationella bestämmelserna i ljuset av mervärdesskattedirektivet, varit föremål för diskussion. Persson-Österman ställer sig kritisk till att rättssäkerhetsprincipen endast innebär att en direktivkonform tolkning kan göras till den skattskyldiges fördel, utan menar att vid en direktivkonform tolkning av svensk lagstiftning ska hänsyn inte tas till om resultatet är till den skattskyldiges fördel eller nackdel.<sup>107</sup> Han ger som exempel målet von Hoffman<sup>108</sup>, där frågan var om ett skiljemannauppdrag kunde anses utgöra en advokattjänst eller inte.

Begreppet *juristtjänst* används i såväl mervärdesskattedirektivet som mervärdesskattelagen.<sup>109</sup> I målet von Hoffman likställer EG-domstolen tjänster utförda av jurister, enligt mervärdesskattedirektivet, med tjänster utförda av advokater.<sup>110</sup> EG-domstolen anför i domen att de tjänster som en skiljedomare tillhandahåller inte kan utgöra sådana tjänster som en advokat utför och att skiljemannatjänster därmed inte kan anses utgöra advokattjänster.<sup>111</sup> De tjänster som en advokat erbjuder går huvudsakligen ut på att representera eller försvara en persons intressen, medan en skiljedomares tjänster i huvudsak

---

<sup>104</sup> Hartley, *The foundations of European Community law*, s. 146-151.

<sup>105</sup> Se exempelvis mål 326/85 Kingdom of the Netherlands v Commission of the European Communities, [1987] REG s. 5091, p. 24, mål C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise, [2006] REG s. I-01609, p. 72 och mål C-409/04 The Queen, på begäran av Teleos plc m.fl. mot Commissioners of Customs & Excise, [2007] REG s. I-07797, p. 48.

<sup>106</sup> Persson-Österman, Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen, *Skattenytt*, 1998, s. 584-593.

<sup>107</sup> Persson-Österman, Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen, *Skattenytt*, 1998, s. 586.

<sup>108</sup> Mål C-145/96 Bernd von Hoffmann mot Finanzamt Trier, [1997] REG s. I-04857.

<sup>109</sup> Dåvarande art. 9.2 (e) tredje strecksatsen sjätte mervärdesskattedirektivet, nuvarande art. 56.1 (c) i mervärdesskattedirektivet respektive 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML.

<sup>110</sup> Mål C-145/96 Bernd von Hoffmann mot Finanzamt Trier, [1997] REG s. I-04857, p. 4.

<sup>111</sup> Mål C-145/96 Bernd von Hoffmann mot Finanzamt Trier, [1997] REG s. I-04857, p. 17 och 23.

går ut på att medla i en tvist mellan två eller flera parter.<sup>112</sup> För att en skiljedomares tjänster ska anses likna en advokats tjänster ska tjänsterna uppnå samma syfte. EG-domstolen anser inte att de tjänster som utförs av en skiljedomare syftar till samma sak som tjänster som utförs av en advokat och därmed omfattas inte skiljemannatjänster av begreppet *juristtjänst*, enligt mervärdesskattedirektivet.<sup>113</sup>

Persson-Österman anser, till skillnad från det som EG-domstolen anför i målet von Hoffman, att *tjänster utförda av jurister* omfattar mer än endast tjänster utförda av advokater. Författaren ställer sig därför frågande till tolkningen av mervärdesskattelagen, i ljuset av mervärdesskattedirektivet. Skiljemannauppdrag utgör inte en juristtjänst enligt målet von Hoffman. En tolkning av begreppet *juristtjänst* i mervärdesskattelagen skulle kunna leda till ett annat resultat, det vill säga att skiljemannauppdrag omfattas av begreppet. Persson-Österman menar att det i detta fall inte är möjligt att tolka mervärdesskattelagen mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet, enligt principen om direktivkonform tolkning, med tanke på mervärdesskattelagens ordalydelse och principen om rättssäkerhet.<sup>114</sup>

Författaren har i sin artikel, genom målet von Hoffman, exemplifierat en situation där det inte är möjligt att göra en direktivkonform tolkning av mervärdesskattelagen mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet. En direktivkonform tolkning är inte möjlig dels på grund av ordalydelsen i mervärdesskattelagen och dels på grund av rättssäkerhetsprincipen, som innebär att enskilda ska kunna förlita sig på lagtextens ordalydelse. Persson-Österman drar alltför långtgående slutsatser från målet von Hoffman, genom att påstå att det inte går att göra en direktivkonform tolkning av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML i förhållande till artikel 56.1 (c) i mervärdesskattedirektivet. Begreppet *juristtjänst* återfinns i såväl mervärdesskattedirektivet som mervärdesskattelagen. EG-rätten utgör en integrerad del av den svenska rätten och hänsyn ska således tas till både EG-rättslig och svensk praxis, vid bedömning av vad som omfattas av en bestämmelse i svensk lagstiftning. Därmed är det möjligt att göra en direktivkonform tolkning av 5 kap. 7 § 2 st. 3 p. ML i förhållande till artikel 56.1 (c) i mervärdesskattedirektivet.

Exemplet som Persson-Österman ger kan dock tillämpas vid analysen, inom ramen för uppsatsen, eftersom mervärdesskattedirektivet anger fördelningsgrunden årsomsättning medan mervärdesskattelagen anger att fördelningen ska göras efter skälig grund.<sup>115</sup> Mervärdesskattelagens fördelningsmetod omfattar därmed betydligt mer än motsvarande fördelningsmetod i mervärdesskattedirektivet. Det är således tveksamt om det är möjligt att göra en direktivkonform tolkning av 8 kap. 13 § ML i förhållande till artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.

Den svenska domstolen är skyldig att, i den utsträckning det är möjligt, tolka mervärdesskattelagen mot bakgrund av mervärdesskattedirektivets ordalydelse.<sup>116</sup>

---

<sup>112</sup> Mål C-145/96 Bernd von Hoffmann mot Finanzamt Trier, [1997] REG s. I-04857, p. 17.

<sup>113</sup> Mål C-145/96 Bernd von Hoffmann mot Finanzamt Trier, [1997] REG s. I-04857, p. 21-22.

<sup>114</sup> Persson-Österman, Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattlag efter inträdet i den Europeiska Unionen, *Skattenytt*, 1998, s. 586.

<sup>115</sup> Art. 173-175 mervärdesskattedirektivet och 8 kap. 13 § ML.

<sup>116</sup> Mål 14/83 Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen, [1984] REG s. 1891, p. 26 och mål C-106/89 Marleasing SA mot Comercial Internacional de Alimentacion SA, [1990] REG s. I-04135, p. 8.

Skyldigheten begränsas dock av de allmänna EG-rättsliga principer, som utgör en del av svensk rätt.<sup>117</sup> Vid bedömningen av om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet är det inte möjligt att göra en direktivkonform tolkning om det strider mot rättssäkerhetsprincipen.

Rättssäkerhetsprincipen innebär således, enligt EG-domstolen, att lagstiftning ska vara förutsebar för de enskilda och principen är särskilt viktig att iaktta i fråga om lagstiftning som kan medföra ekonomiska konsekvenser för den som berörs av lagen i fråga. I 8 kap. 13 § ML behandlas avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet, vilket utgör lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande. Bestämmelsen reglerar den skattskyldiges rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet och medges inte avdrag, kan konsekvensen bli ekonomiskt betungande för den skattskyldige. Rättssäkerhetsprincipen är således särskilt viktig att iaktta vid tolkning av 8 kap. 13 § ML.

Rättssäkerhetsprincipen används vid analysen för att analysera om begreppet *uppdelning efter skälig grund* i 8 kap. 13 § ML är förutsebar för de enskilda och därmed om bestämmelsen är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Ställning tas vidare till om det kan göras en direktivkonform tolkning i förhållande till motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Utgångspunkten är att en direktivkonform tolkning ska göras. Skyldigheten att göra en direktivkonform tolkning kan dock inte drivas hur långt som helst och kan därmed inte göras om en sådan strider mot rättssäkerhetsprincipen, som den definieras i avsnittet.

#### 2.4.4 Neutralitetsprincipen

Neutralitet på mervärdesskatteområdet utgör den grundläggande tanken bakom mervärdesskattesystemet och avsikten är att säkerställa neutralitet beträffande de skattskyldigas skattebörda.<sup>118</sup> Principen om neutralitet har en komplex karaktär eftersom den definieras på olika sätt i mervärdesskattedirektivet, EG-domstolens avgöranden och doktrin, beroende på i vilket sammanhang den används.<sup>119</sup> Kravet på neutralitet kan bland annat avse att mervärdesskatten ska omfatta alla led av produktions- och distributionskedjan, att likvärdiga varor och tjänster ska beskattas lika mycket i alla medlemsstater oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är samt att medlemsstaternas skattesatser ska vara utformade på så sätt att avdrag medges för den mervärdesskatt som tagits ut i föregående led.<sup>120</sup>

I EG-domstolens avgöranden anges att avdragssystemet syftar till att de skattskyldiga inte ska bära bördan av mervärdesskatten. En aspekt av neutralitetsprincipen är således att den syftar till att säkerställa neutralitet beträffande de skattskyldigas skattebörda avseende all ekonomisk verksamhet, oavsett verksamhetens syfte eller resultat, under förutsättning att

---

<sup>117</sup> Mål 80/86 Brottmål mot Kolpinghuis Nijmegen BV, [1987] REG s. 3969, p. 13 och se avsnitt 2.4.1.

<sup>118</sup> Se exempelvis mål 268/83 D.A. Rompelman och E.A. Rompelman-Van Deelen mot Minister van Financiën, [1985] REG s. 655, p. 19, mål 50/87 Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken, [1988] REG s. 4797, p. 15 och mål C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise, [1995] REG s. I-00983, p. 26.

<sup>119</sup> Tikka, Om principer vid tolkningen av skattelag, *Skattenytt*, 2004, s. 661.

<sup>120</sup> Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (5), (7) och (30).

verksamheten är skattepliktig.<sup>121</sup> Neutralitet på mervärdesskatteområdet uppnås således genom att de skattskyldiga har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som de har erlagt i föregående led av produktions- och distributionskedjan.

I uppsatsen används den aspekt av neutralitetsprincipen som avser att säkerställa neutralitet, genom att de skattskyldiga har rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som de har erlagt inom ramen för sin verksamhet. Utformningen av 8 kap. 13 § ML skiljer sig från motsvarande bestämmelser i artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Neutralitetsprincipen är en del av primärrätten och för att 8 kap. 13 § ML ska uppfylla mervärdesskattedirektivet måste den svenska bestämmelsen vara förenlig med neutralitetsprincipen.<sup>122</sup> Neutralitetsprincipen används således för att analysera om utformningen av 8 kap. 13 § ML hindrar de skattskyldiga från att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som de har erlagt.

Avsikten med det gemensamma mervärdesskattesystemet är att mervärdesskatten inte ska utgöra en kostnad för de skattskyldiga, utan i slutändan är det konsumenterna som ska bära bördan av skatten. För att mervärdesskatten inte ska utgöra en kostnad för de skattskyldiga, det vill säga säljarna, ska den mervärdesskatt som köparen erlägger vid köp av en vara eller vid förvärv av en tjänst korrespondera mot den mervärdesskatt som säljaren i det tidigare ledet erhåller för samma transaktion, i enlighet med reciprocitetsprincipen.<sup>123</sup> Det som utgör ingående mervärdesskatt för köparen motsvaras således av utgående mervärdesskatt för säljaren, i samtliga produktions- och distributionsled fram tills dess att varan eller tjänsten når den slutlige konsumenten. Säljarens utgående mervärdesskatt ska uppgå till samma belopp som den avdragsgilla ingående mervärdesskatten för köparen.<sup>124</sup> Nedan illustreras att säljarens utgående mervärdesskatt motsvarar köparens ingående mervärdesskatt, i samtliga produktions- och distributionsled fram till den slutlige konsumenten.

---


<sup>121</sup> Se exempelvis mål 268/83 D.A. Rompelman och E.A. Rompelman-Van Deelen mot Minister van Financiën, [1985] REG s. 655, p. 19, mål C-37/95 Belgiska staten mot Ghent Coal Terminal NV, [1998] REG s. I-00001, p. 15 och mål C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise, [2006] REG s. I-01609, p. 78.

<sup>122</sup> Se avsnitt 1.2 och 1.3.2.

<sup>123</sup> Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, del 1, s. 57.

<sup>124</sup> Art. 1.2 mervärdesskattedirektivet.

## Förhållandet mellan EG-rätt och svensk rätt



<b>Råvaruledet</b>	Försäljningspris (inkl. moms)	1 000 kr
	varav skatt	200 kr
	Utgående skatt	200 kr
	Ingående skatt	-
	Skatt att betala	200 kr
<b>Tillverkningsledet</b>	Försäljningspris (inkl. moms)	2 000 kr
	varav skatt	400 kr
	Utgående skatt	400 kr
	Ingående skatt	200 kr
	Skatt att betala	200 kr
<b>Försäljningsledet</b>	Försäljningspris (inkl. moms)	3 000 kr
	varav skatt	600 kr
	Utgående skatt	600 kr
	Ingående skatt	400 kr
	Skatt att betala	200 kr

Figur 1 Full avdragsrätt medges genom hela produktions- och distributionsledet<sup>125</sup>

I figuren uppgår den totala skatten för varan till 600 kr (200 kr + 200 kr + 200 kr), vilket motsvarar den mervärdesskatt, uppgående till 600 kr, som konsumenten får erlagga. Mervärdesskatten utgör således inte någon kostnad för säljarna, eftersom de får göra avdrag för den mervärdesskatt som de har erlagt samt att skatten i slutändan övervältras på konsumenterna.

Sammantaget utgör neutralitetsprincipen en komplex princip som definieras på ett flertal olika sätt i mervärdesskattedirektivet, rättspraxis och doktrin. Neutralitetsprincipens komplexitet ökar ytterligare på grund av att principen har ett nära samband med reciprocitetsprincipen och beroende på hur neutralitetsprincipen definieras kan det vara svårt att skilja principerna åt. Reciprocitetsprincipen avser att säkerställa att ingående mervärdesskatt motsvarar utgående mervärdesskatt och därmed utgör den en del av neutralitetsprincipen. I uppsatsen används neutralitetsprincipen för att utreda om 8 kap. 13 § ML medger de skattskyldiga rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som de har erlagt inom ramen för deras ekonomiska verksamhet. Om 8 kap. 13 § ML uppfyller neutralitetsprincipen, är bestämmelsen även förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Analysen utifrån neutralitetsprincipen görs även för att se om de skattskyldiga i Sverige ges en mer fördelaktig avdragsrätt i förhållande till skattskyldiga i andra medlemsstater, som tillämpar årsomsättningen som fördelningsgrund.

## 2.5 Sammanfattning

Kapitlet behandlar förhållandet mellan EG-rätt och svensk rätt och är av vikt för att förstå relationen mellan 8 kap. 13 § ML och artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Sveriges medlemskap i EU medförde stora förändringar i den svenska rättsordningen och

<sup>125</sup> Inspiration har hämtats från Melz, *Mervärdesskatt*, s. 15.

den svenska lagstiftningen anpassas alltmer till EG-rätten. EG-rätten har stort inflytande på mervärdesskatteområdet, eftersom mervärdesskatten är harmoniserad inom EU. Harmoniseringen innebär att samtliga medlemsstaters mervärdesskattelagstiftningar bygger på det sekundärrättsliga mervärdesskattedirektivet. Syftet med mervärdesskattedirektivet är att uppnå en inre marknad och att motverka åtgärder som hindrar den fria rörligheten inom unionen.<sup>126</sup>

För att EG-rätten ska kunna tillämpas fullt ut på nationell nivå har allmänna rättsprinciper utvecklats. Rättsprinciperna är bindande för såväl gemenskapens institutioner som medlemsstaterna. De principer som anses vara av störst vikt för att uppfylla uppsatsens syfte är lojalitetsprincipen, neutralitetsprincipen och rättssäkerhetsprincipen. Principerna är av komplex karaktär och definieras på olika sätt, beroende på i vilket sammanhang de används.<sup>127</sup> I uppsatsen definieras därför principerna utifrån hur de används för att avgöra om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.<sup>128</sup>

Lojalitetsprincipen uttrycks i artikel 10 EG och innebär att medlemsstaterna är skyldiga att samarbeta lojalt med gemenskapen. Principen används för att utreda om Sverige, genom 8 kap. 13 § ML, uppfyller sin skyldighet att agera lojalt gentemot gemenskapen.<sup>129</sup> Rättssäkerhetsprincipen innebär att gemenskapens lagstiftning ska vara förutsebar för de enskilda och den används för att analysera om enskilda kan förlita sig på ordalydelsen *uppdelning efter skälig grund* i 8 kap. 13 § ML.<sup>130</sup> Neutralitetsprincipen är den mest komplexa principen att tillämpa, då den definieras på olika sätt i mervärdesskattedirektivet, rättspraxis och doktrin. I uppsatsen används den aspekt av neutralitetsprincipen som säkerställer neutralitet, genom att de skattskyldiga har rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt de har erlagt. Principen används därför för att utreda om utformningen av 8 kap. 13 § ML medger de skattskyldiga rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som de har erlagt, inom ramen för den ekonomiska verksamheten.<sup>131</sup>

---

<sup>126</sup> Se avsnitt 2.2 och 2.3.

<sup>127</sup> Se avsnitt 2.4.1.

<sup>128</sup> Se avsnitt 1.2 och 1.3.2.

<sup>129</sup> Se avsnitt 2.4.2.

<sup>130</sup> Se avsnitt 2.4.3.

<sup>131</sup> Se avsnitt 2.4.4.

## 3 EG-rättens inverkan på svensk rätt

### 3.1 Inledning

Kapitlet behandlar EG-rättens inverkan på den svenska rätten och är nära sammankopplat med kapitel två. Avsikten med kapitlet är att förtydliga hur nationell rätt ska tolkas i ljuset av EG-rätten. Inledningsvis redogörs för begreppet *direkt effekt*, genom vilket EG-domstolen ytterligare klarlägger hur EG-rätten ska tolkas i förhållande till den nationella rätten. Om artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt kan det få betydelse för tillämpningen av 8 kap. 13 § ML. Därefter beskrivs hur en direktivkonform tolkning företas, då denna utgör en av metoderna för att utreda huruvida bestämmelsen i 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.<sup>132</sup> Kapitlet avslutas med en översiktlig redogörelse för medlemsstaternas skadeståndsansvar gentemot enskilda för det fall 8 kap. 13 § ML bedöms vara oförenlig med motsvarande artiklar i mervärdesskattedirektivet.

### 3.2 Direkt effekt

Lojalitetsprincipen utgör grunden för principen om direkt effekt.<sup>133</sup> Principen om direkt effekt fastställdes i målet *van Gend en Loos*<sup>134</sup> och ger enskilda medborgare rättigheter som de kan tillämpa inför nationella domstolar, utan att dessa rättigheter utgör en del av den inhemska rätten.<sup>135</sup> Denna princip är även tillämplig på bestämmelser i direktiv och är således tillämplig på bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.<sup>136</sup> Förutsättningen för att en bestämmelse ska ha direkt effekt är att den är ovillkorlig, klar och precis samt att eventuella tidsfrister för implementering har gått ut.<sup>137</sup> Principen om direkt effekt kan delas upp i vertikal och horisontell direkt effekt. Vertikal direkt effekt betyder att enskilda medborgare kan åberopa gemenskapsrättsliga bestämmelser gentemot staten.<sup>138</sup> Horisontell direkt effekt riktar sig till förhållandet mellan enskilda medborgare och innebär att en enskild individ kan åberopa en gemenskapsrättslig bestämmelse gentemot en annan enskild individ.<sup>139</sup>

Bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt, under förutsättning att de är klara, ovillkorliga och precisa. De kan dock endast ha vertikal direkt effekt, det vill säga de

<sup>132</sup> Se avsnitt 1.2 och 1.3.3.

<sup>133</sup> Arnulf, Dashwood, Dougan, Ross, Spaventa och Wyatt, *European Union Law*, s. 238 och se avsnitt 2.4.2.

<sup>134</sup> Mål 26/62 NV *Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend en Loos mot Nederländska skatteförvaltningen*, svensk specialutgåva 1963, s. 161.

<sup>135</sup> Allgårdh och Norberg, *EU och EG-rätten – En handbok och lärobok om EU och i EG-rätt*, s. 109.

<sup>136</sup> Mål 9/70 *Franz Grad mot Finanzamt Traunstein*, p. 5 och mål 41/74 *Yvonne van Duyn mot Home Office*, [1970] REG s. 825, p. 12.

<sup>137</sup> Mål 26/62 NV *Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend en Loos mot Nederländska skatteförvaltningen*, svensk specialutgåva 1963, s. 161, p. 24 och 26.

<sup>138</sup> Mål 26/62 NV *Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend en Loos mot Nederländska skatteförvaltningen*, svensk specialutgåva 1963, s. 161, p. 20-21.

<sup>139</sup> Mål 152/84 *M.H. Marshall mot Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority (Teaching)*, [1986] REG s. 723, p. 48.



kan enbart åberopas av enskilda medborgare gentemot staten.<sup>140</sup> Medlemsstaterna är skyldiga att uppnå det resultat som föreskrivs i mervärdesskattedirektivets bestämmelser.<sup>141</sup> Bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet ger enskilda medborgare såväl rättigheter som skyldigheter. Om Sverige inte uppnår det resultat som föreskrivs i direktivet inom angiven tid har de enskilda rätt att åberopa mervärdesskattedirektivets bestämmelser om dessa inte står i överensstämmelse med mervärdesskattelagen. Därmed måste enskilda medborgare, i enlighet med principen om vertikal direkt effekt, ges rätt att åberopa mervärdesskattedirektivets bestämmelser inför svenska staten.<sup>142</sup>

De för uppsatsen aktuella bestämmelserna i artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet är formulerade på olika sätt. Artikel 173 i mervärdesskattedirektivet utgör den grundläggande bestämmelsen avseende avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet. Huvudregeln är att medlemsstaternas avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet *ska* bestämmas i enlighet med artiklarna 173.1, 174 och 175 i mervärdesskattedirektivet.<sup>143</sup> Medlemsstaterna *får* dock, enligt artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet, avvika från huvudregeln genom att vidta de åtgärder som anges i nämnda bestämmelse.<sup>144</sup> Bestämmelserna är tydligt utformade och de lämnar i stort sett inte något utrymme för medlemsstaterna att tillämpa bestämmelserna på annat sätt, än vad som framgår av mervärdesskattedirektivet.

Artiklarna 173.1, 174 och 175 i mervärdesskattedirektivet bör ses som klara, precisa och ovillkorliga, vilket innebär att de uppfyller kraven för direkt effekt. Bestämmelserna beskriver på ett tydligt sätt hur den avdragsgilla andelen ska beräknas och de lämnar därmed inte något utrymme för att beräkna andelen på annat sätt. Artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet bör dock inte kunna tillämnas direkt effekt, eftersom de undantag som anges i bestämmelsen lämnar utrymme för att beräkna den avdragsgilla andelen på fem olika sätt. Därmed kan artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet inte anses vara klar, precis och ovillkorlig.

Tillämpningen av principen om direkt effekt innebär att en bestämmelse behandlas fristående och inte i förhållande till andra bestämmelser. Vid konstaterande av att artikel 174 i mervärdesskattedirektivet har vertikal direkt effekt tas således inte någon hänsyn till huruvida bestämmelsen är förenlig med andra bestämmelser, utan avgörande är om artikeln är klar, precis och ovillkorlig. För att avgöra om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet måste därmed, i linje med uppsatsens syfte, en direktivkonform tolkning företas.<sup>145</sup>

---

<sup>140</sup> Mål 9/70 Franz Grad mot Finanzamt Traunstein, [1970] REG s. 825, p. 6 och p. 10 och mål 152/84 M.H. Marshall mot Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority (Teaching), [1986] REG s. 723, p. 46-48.

<sup>141</sup> Art. 249.3 EG.

<sup>142</sup> Mål 8/81 Ursula Becker mot Finanzamt Münster-Innenstadt, [1982] REG s. 53, p. 21-25 och mål 152/84 M.H. Marshall mot Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority (Teaching), [1986] REG s. 723, p. 46-48.

<sup>143</sup> Art. 173.1 mervärdesskattedirektivet.

<sup>144</sup> Se bilaga 2.

<sup>145</sup> Se avsnitt 1.2.

### 3.3 Direktivkonform tolkning

Avsnittet ägnas åt en beskrivning av hur den svenska mervärdesskattelagen ska tolkas i enlighet med mervärdesskattedirektivet. Redogörelsen är av vikt för att kunna avgöra om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.<sup>146</sup>

Mervärdesskattelagen ska, så långt som det är möjligt, tolkas mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet och varje medlemsstat är skyldig att vidta de åtgärder som anses nödvändiga för att syftet med direktivet ska uppnås. Detta ger uttryck för principen om direktivkonform tolkning, som gäller även om bestämmelserna i direktivet inte har direkt effekt.<sup>147</sup> Direktivkonform tolkning innebär att mervärdesskattedirektivets syfte och ordalydelse ligger till grund för tolkningen av mervärdesskattelagen.<sup>148</sup> Mervärdesskattedirektivet ska i sin tur tolkas i enlighet med gemenskapsrätten och de allmänna principer som vuxit fram ur EG-domstolens praxis.<sup>149</sup>

Skyldigheten att tolka den svenska mervärdesskattelagen mot bakgrund av direktivet kan dock inte drivas hur långt som helst. Hur långt skyldigheten att göra en direktivkonform tolkning sträcker sig utvecklade EG-domstolen i målet von Colson<sup>150</sup>:

*”Det ankommer på den nationella domstolen att, med fullt utnyttjande av den bedömningsfrihet som den har enligt nationell rätt, tolka och tillämpa den lag som har antagits för att genomföra direktivet i överensstämmelse med gemenskapsrättens krav.”*<sup>151</sup>

Skyldigheten att göra en direktivkonform tolkning har även bekräftats i målet Marleasing<sup>152</sup> där det stadgas att:

*”... den nationella domstolen vid tillämpningen av nationell rätt, oavsett om det rör sig om bestämmelser som antagits före eller efter direktivet, är skyldig att i den utsträckning det är möjligt tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som avses i direktivet uppnås...”*<sup>153</sup>

Av domarna framkommer att de svenska domstolarna är skyldiga att göra en direktivkonform tolkning i den utsträckning det är möjligt enligt svensk rätt. Om det vid

---

<sup>146</sup> Se avsnitt 1.2.

<sup>147</sup> Mål 14/83 Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen, [1984] REG s. 1891, p. 15.

<sup>148</sup> Mål C-106/89 Marleasing SA mot Comercial Internacional de Alimentacion SA, [1990] REG s. I-04135, p. 8.

<sup>149</sup> Mål C-62/00 Marks & Spencer plc mot Commissioners of Customs & Excise, [2002] REG s. I-06325, p. 43-47.

<sup>150</sup> Mål 14/83 Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen, [1984] REG s. 1891.

<sup>151</sup> Mål 14/83 Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen, [1984] REG s. 1891, p. 28.

<sup>152</sup> Mål C-106/89 Marleasing SA mot Comercial Internacional de Alimentacion SA, [1990] REG s. I-04135.

<sup>153</sup> Mål C-106/89 Marleasing SA mot Comercial Internacional de Alimentacion SA, [1990] REG s. I-04135, p. 8.

tolkning av mervärdesskattelagen finns flera rimliga tolkningsmöjligheter ska således den tolkning, som leder till att syftet med direktivet uppnås väljas. Den nationella domstolen får dock inte välja en tolkning som strider mot de allmänna EG-rättsliga principerna.<sup>154</sup> Rättssäkerhetsprincipen är en av tre principer som används för att analysera om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Principen har ett nära samband med möjligheten att göra en direktivkonform tolkning, då det är av grundläggande vikt att de enskilda kan förlita sig på lagtextens ordalydelse. En direktivkonform tolkning får inte göras om det strider mot rättssäkerhetsprincipen, eftersom lagtexten måste vara förutsebar för de enskilda.<sup>155</sup>

Om det vid en direktivkonform tolkning framkommer att 8 kap. 13 § ML inte är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet måste den svenska bestämmelsen anpassas till direktivet. Vid underlåtelse att göra erforderlig anpassning kan skadeståndsansvar aktualiseras.

### **3.4 Medlemsstaternas skadeståndsansvar gentemot enskilda**

I avsnittet redogörs för medlemsstatens skadeståndsansvar, eftersom uppsatsen avser att utreda huruvida 8 kap. 13 § ML uppfyller syftet med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.<sup>156</sup> Är den svenska bestämmelsen inte förenlig med motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, kan skadeståndsansvar aktualiseras.

Uppstår en konflikt mellan mervärdesskattedirektivet och den nationella rätten äger den förstnämnda företrädare, utan att den nationella rätten har förklarats ogiltig.<sup>157</sup> Underlåter den nationella domstolen att uppfylla bestämmelserna i direktivet och därmed bryter mot lojalitetsplikten, oavsett om bestämmelserna har direkt effekt eller inte, kan skadeståndsansvar gentemot enskilda medborgare aktualiseras. Principen om medlemsstaternas skadeståndsansvar gentemot enskilda utgör en grundläggande del av gemenskapsrätten och gäller i alla fall när en medlemsstat överträder gemenskapsrätten, oavsett vilket organ i medlemsstaten som orsakar överträdelsen. Skadeståndsansvar gentemot enskilda kan även aktualiseras när överträdelsen beror på en nationell domstol som dömer i sista instans. De nationella domstolarna har en viktig funktion när det gäller att skydda de enskildas rättigheter enligt gemenskapsrätten och därmed skulle skyddet för de enskilda försvagas om skadestånd inte kan erhållas när överträdelsen görs av en domstol i sista instans.<sup>158</sup>

För att skadeståndsansvar gentemot enskilda medborgare ska aktualiseras måste följande förutsättningar vara för handen: syftet med direktivet ska vara att ge de enskilda medborgarna rättigheter, dessa rättigheter ska stå uttryckligen i direktivets bestämmelser

---

<sup>154</sup> Mål 80/86 Brottmål mot Kolpinghuis Nijmegen BV, [1987] REG s. 3969, p. 13.

<sup>155</sup> Se avsnitt 2.4.3.

<sup>156</sup> Se avsnitt 1.2.

<sup>157</sup> Mål 106/77 Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal S.p.A, [1978] REG s. 629, p. 17.

<sup>158</sup> Mål C-224/01 Gerhard Köbler mot Republik Österreich, [2003] REG s. I-10239, p. 30-34.

och det ska föreligga ett orsakssamband mellan den nationella domstolens underlåtenhet att tillämpa direktivet och den skada som den enskilda medborgaren har lidit.<sup>159</sup>

### 3.5 Sammanfattning

I kapitlet behandlas EG-rättens inverkan på svensk rätt för att tydliggöra hur 8 kap. 13 § ML ska tolkas i förhållande till artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Vid tolkning av artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet ska hänsyn tas till huruvida bestämmelserna har direkt effekt. För att kunna avgöra om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet är det vidare av vikt att utreda om den svenska bestämmelsen kan tolkas direktivkonformt.<sup>160</sup> Mervärdesskattedirektivets bestämmelser har vertikal direkt effekt under förutsättning att de är ovillkorliga, klara och precisa samt att tiden för implementering är utgången. Artiklarna 173.1, 174 och 175 i mervärdesskattedirektivet bör ha direkt effekt då de bedöms vara ovillkorliga, klara och precisa, medan artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet inte kan ha det, eftersom den lämnar utrymme för att beräkna den avdragsgilla andelen på flera olika sätt. Därmed kan artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet inte anses vara klar, precis och ovillkorlig.<sup>161</sup>

Principen om direktivkonform tolkning anger att mervärdesskattelagen ska, så långt som det är möjligt, tolkas mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet. Om det finns flera rimliga tolkningar som resulterar i att direktivets bakomliggande syfte uppnås, ska den tolkning som står i överensstämmelse med de allmänna EG-rättsliga principerna väljas. Rättssäkerhetsprincipen är en av tre principer som används för att avgöra om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. När en direktivkonform tolkning företas måste hänsyn tas till rättssäkerhetsprincipen, då enskilda måste kunna förlita sig på lagtextens ordalydelse. En direktivkonform tolkning får därmed inte företas om det strider mot rättssäkerhetsprincipen.<sup>162</sup> Underlåter medlemsstaten att uppfylla mervärdesskattedirektivets syfte kan skadeståndsansvar gentemot enskilda medborgare aktualiseras.<sup>163</sup>

---

<sup>159</sup> Se exempelvis förenade målen C-6/90 och C-9/90 Andrea Francovich och Danila Bonifaci m.fl. mot Italienska republiken, [1991] REG s. I-05357, p. 39-40 och mål C-224/01 Gerhard Köbler mot Republik Österreich, [2003] REG s. I-10239, p. 51.

<sup>160</sup> Se avsnitt 1.2 och 1.3.3.

<sup>161</sup> Se avsnitt 3.2.

<sup>162</sup> Se avsnitt 3.3.

<sup>163</sup> Se avsnitt 3.4.

## 4 Mervärdesskattens utformning

### 4.1 Inledning

Avsikten med kapitlet är inledningsvis att förklara hur mervärdesskattedirektivet är uppbyggt och hur direktivet förhåller sig till de enskilda medlemsstaternas mervärdesskattesystem. En genomgång av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde och dess förhållande till mervärdesskattelagen är viktig för att förstå samspelet mellan de båda rättskällorna. En kort historisk bakgrund till det gemensamma mervärdesskattesystemets framväxt återges, eftersom det är av vikt för att förstå syftet med en harmonisering av mervärdesskatten. Därefter redogörs för medlemsstaternas möjligheter att avvika från bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Slutligen behandlas beskattningens omfattning, det vill säga på vilka grunder mervärdesskatt tas ut och därmed när rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger. Kapitlet är grundläggande för utredningen av huruvida 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet, i enlighet med uppsatsens syfte.<sup>164</sup>

### 4.2 Tillämpning av mervärdesskattedirektivet

De huvudsakliga rättskällorna på mervärdesskatteområdet är de EG-rättsliga mervärdesskattedirektiven. Det mest centrala direktivet på mervärdesskatteområdet utgörs av mervärdesskattedirektivet, som trädde i kraft den 1 januari 2007. Vid ikraftträdandet ersattes äldre direktiv på området, däribland det sjätte mervärdesskattedirektivet.<sup>165</sup> Den främsta orsaken till omarbetningen av det sjätte mervärdesskattedirektivet var att det behövde göras mer strukturerat och effektivt att tillämpa.<sup>166</sup>

Innan förändringen var bestämmelserna på mervärdesskatteområdet utspridda i många olika rättsakter, av vilka det sjätte mervärdesskattedirektivet var den viktigaste. Det stora antalet olika rättsakter medförde svårigheter vid användningen av bestämmelserna. Kommissionen ansåg därför en omstrukturering vara av stor vikt för att öka förutsebarheten och rättssäkerheten vid tillämpningen av reglerna på mervärdesskatteområdet.<sup>167</sup> Syftet med omarbetningen var därför inte främst att göra några materiella ändringar, utan att skapa ett direktiv där bestämmelserna presenteras på ett tydligt och strukturerat sätt. Ett fåtal förändringar i materiellt hänseende har dock gjorts och dessa anges i mervärdesskattedirektivets övergångsbestämmelser.<sup>168</sup>

Harmoniseringen av mervärdesskatten inom unionen har tagit lång tid och inleddes på allvar år 1970. Ministerrådet beslutade då att medlemsavgiften, och därmed en del av EU:s budget, skulle finansieras av mervärdesskatteunderlaget i varje medlemsstat. I och med det ökade vikten av att ha ett enhetligt underlag för uttag av mervärdesskatt i samtliga medlemsstater. Den ökade koordinationen medförde att handeln såväl inom som mellan

---

<sup>164</sup> Se avsnitt 1.2.

<sup>165</sup> Se avsnitt 1.1.

<sup>166</sup> Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (1)-(3).

<sup>167</sup> KOM(2004) 246 slutlig, 15.4.2004.

<sup>168</sup> Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (3).

medlemsstaterna blev mer neutral och ledde fram till skapandet av det sjätte mervärdesskattedirektivet. Direktivet lade grunden för det gemensamma mervärdesskattesystemet inom EU.<sup>169</sup>

Medlemsstaterna har haft mycket små möjligheter att avvika från det sjätte mervärdesskattedirektivet och många bestämmelser reglerades detaljerat, vilket medförde att direktivet fick karaktären av en lag. Det sjätte mervärdesskattedirektivet har efterföljts av ett stort antal ändringsdirektiv, varav de flesta inte längre har någon relevans.<sup>170</sup> Nuvarande direktiv får anses ha samma uttömmande karaktär som det sjätte mervärdesskattedirektivet eftersom det, som ovan nämnts, i princip endast utgör en mer strukturerad och tydligare version av sin föregångare.

För att tillse en enhetlig tillämpning av mervärdesskattedirektivet i medlemsstaterna har en särskild rådgivningskommitté bildats, som går under namnet *mervärdesskattekommittén*. Kommittén består av representanter från kommissionen och medlemsstaterna och den har rätt att fatta beslut i frågor från medlemsstaterna rörande tolkningen av mervärdesskattedirektivet.<sup>171</sup> Besluten är, till skillnad från EG-domstolens förhandsavgöranden<sup>172</sup>, inte rättsligt bindande, men innehåller viktiga synpunkter för tolkningen och tillämpningen av direktivet. Kommissionen anser dock att kommitténs beslut bör vara bindande genom en förordning, för att tillse en högre grad av rättssäkerhet.<sup>173</sup> Rådet har dock inte godkänt den föreslagna förordningen ännu.<sup>174</sup>

EG-domstolen är den högsta uttolkaren av de gemenskapsrättsliga bestämmelserna.<sup>175</sup> Om kommitténs beslut ges bindande verkan kan det medföra osäkerhet om när EG-domstolen respektive mervärdesskattekommittén har befogenhet att tolka bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Då det ofta tar flera år innan EG-domstolen ger förhandsavgörande i ett ärende kan det vara motiverat att ge mervärdesskattekommitténs beslut bindande verkan, under förutsättning att det görs en klar gränsdragning avseende vilka beslut som ska fattas av respektive instans.

### 4.3 Avvikelser från bestämmelser i mervärdesskattedirektivet

Mervärdesskattedirektivet består av tre olika typer av bestämmelser: tvingande bestämmelser, bestämmelser som medlemsstaterna har möjlighet att avvika från och bestämmelser av generell karaktär.<sup>176</sup> Det finns möjligheter för medlemsstaterna att avvika från vissa bestämmelser, om syftet är att förhindra skatteflykt, skatteundanhållande eller har

---

<sup>169</sup> Ståhl och Persson Österman, *EG-skatterätt*, s. 192.

<sup>170</sup> Ståhl och Persson Österman, *EG-skatterätt*, s. 192-193.

<sup>171</sup> Art. 398 mervärdesskattedirektivet och Ståhl och Persson Österman, *EG-skatterätt*, s. 191.

<sup>172</sup> Art. 234 EG.

<sup>173</sup> KOM(2004) 641 slutlig, 08.10.2004.

<sup>174</sup> Ståhl och Persson Österman, *EG-skatterätt*, s. 191.

<sup>175</sup> Art. 234 EG.

<sup>176</sup> Warholm, Romfördraget, direktiven och mervärdesskattelagen, *Skattenytt*, 1996, s. 41.

för avsikt att förenkla fakturering av mervärdesskatt.<sup>177</sup> Bestämmelser av generell karaktär är brett formulerade för att omfatta ett stort antal situationer som kan tänkas inträffa.<sup>178</sup>

Kommissionen anser att det är viktigt att medlemsstaterna på ett snabbt och enkelt sätt kan vidta rättsliga åtgärder för att motverka olika typer av skatteundandraganden. Medlemsstaterna har därför rätt att göra vissa avvikelser från mervärdesskattedirektivet. Fram till år 2005 hade tillstånd till över 140 avvikelser från direktivet godkänts och ytterligare avvikelser var att vänta.<sup>179</sup> Varje medlemsstat har rätt att göra avvikelser från direktivet om avsikten är att förenkla debitering av mervärdesskatt, att förhindra skatteflykt eller att förhindra skatteundandragande. En förenkling av debiteringen av mervärdesskatt får dock endast i liten utsträckning påverka medlemsstatens mervärdesskatteinkomst från konsumenterna. Förutsättningen för att få avvika från mervärdesskattedirektivet är att rådet enhälligt beslutar att så får ske.<sup>180</sup>

Den svenska mervärdesskattelagen är utformad i enlighet med mervärdesskattedirektivet. Det är dock medlemsstaternas nationella lagstiftning som möjliggör uttag av mervärdesskatt, eftersom det är medlemsstaterna som utgör mottagare av den mervärdesskatt som de skattskyldiga ska betala.<sup>181</sup> Därmed är det av stor vikt att förstå hur den svenska mervärdesskattelagen är uppbyggd. Mervärdesskattelagen bygger dock på mervärdesskattedirektivet, vilket innebär att det är direktivets bestämmelser som avgör på vilka grunder som mervärdesskatt ska tas ut.

#### 4.4 Mervärdesskattens omfattning

Avsikten med avsnittet är att översiktligt redogöra för mervärdesskattens omfattning, vilket är av vikt för att förstå på vilka grunder mervärdesskatt tas ut. Avsnittet är av grundläggande betydelse för rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet, som endast aktualiseras om samtliga kriterier för att ta ut mervärdesskatt är uppfyllda.<sup>182</sup> Mervärdesskatteområdet är harmoniserat inom EU. Harmoniseringen innebär att samtliga medlemsstaters nationella mervärdesskattelagstiftningar ska vara utformade i enlighet med mervärdesskattedirektivet.<sup>183</sup> Följande framställning bygger därför på mervärdesskattedirektivets bestämmelser. En jämförelse med mervärdesskattelagen görs i de fall mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen skiljer sig åt.

Huvudregeln är att mervärdesskatt utgår på *leverans av varor mot ersättning och tillhandahållande av tjänster mot ersättning*, av en *beskattningsbar person* inom en *medlemsstats territorium*.<sup>184</sup> Med leverans av varor förstås överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella

---

<sup>177</sup> KOM(2005) 89 slutlig, 16.3.2005.

<sup>178</sup> Warholm, Romfördraget, direktiven och mervärdesskattelagen, *Skattenytt*, 1996, s. 41.

<sup>179</sup> KOM(2005) 89 slutlig, 16.3.2005.

<sup>180</sup> Art. 395 mervärdesskattedirektivet.

<sup>181</sup> Art. 62.2. mervärdesskattedirektivet.

<sup>182</sup> Art. 1.2, 173.1, 174 och 175 mervärdesskattedirektivet.

<sup>183</sup> Se avsnitt 2.2.

<sup>184</sup> Art. 2.1 (a) och 2.1 (c) mervärdesskattedirektivet.

tillgångar.<sup>185</sup> Tillhandahållande av tjänster utgörs, motsatsvis, av alla transaktioner som inte utgör leverans av varor.<sup>186</sup> Leveransen av varorna och tillhandahållandet av tjänsterna ska ske mot ersättning.<sup>187</sup> Mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna rätt att undanta vissa transaktioner av varor och tjänster från skatteplikt. Medlemsstaterna är dock skyldiga att tillse en säker och korrekt tillämpning av de bestämmelser, i nationell lagstiftning, som reglerar undantag från skatteplikt samt att förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk av dessa bestämmelser.<sup>188</sup>

En beskattningsbar person är en person som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet, oavsett verksamhetens syfte och resultat.<sup>189</sup> Begreppet *beskattningsbar person* är brett formulerat och omfattar alla verksamheter av ekonomisk art.<sup>190</sup> Både fysiska och juridiska personer kan utgöra beskattningsbara personer och har därmed rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som de har erlagt, inom ramen för deras ekonomiska verksamhet.<sup>191</sup> En ekonomisk verksamhet utgörs av alla aktiviteter som är hänförliga till produktionen och distributionen av varor samt tillhandahållandet av tjänster.<sup>192</sup> Den ekonomiska verksamheten ska bedrivas självständigt, vilket innebär att anställda och andra personer som är bundna av anställningsavtal och andra villkor som skapar ett anställningsförhållande är undantagna från skyldighet att erlagga mervärdesskatt.<sup>193</sup>

I artikel 9.1<sup>194</sup> i mervärdesskattedirektivet uppställs inte något krav på att den ekonomiska verksamheten ska bedrivas med vinstsyfte. Det är en skillnad vid jämförelse med motsvarande bestämmelse i mervärdesskattelagen. Begreppet *ekonomisk verksamhet*, i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, motsvaras i mervärdesskattelagen av yrkesmässig verksamhet.<sup>195</sup> En yrkesmässig verksamhet föreligger om verksamheten uppfyller inkomstskattelagens<sup>196</sup> krav för näringsverksamhet, vilka är varaktighet, självständighet och vinstsyfte.<sup>197</sup> Mervärdesskattelagens krav på vinstsyfte skiljer sig därmed från

---

<sup>185</sup> Art. 14-23 mervärdesskattedirektivet. Jämför med 1 kap. 6 § ML.

<sup>186</sup> Art. 24-29 mervärdesskattedirektivet. Jämför med 1 kap. 6 § ML.

<sup>187</sup> Art. 2.1 (a) och 2.1 (c) mervärdesskattedirektivet. Jämför med 2 kap. 1 § ML.

<sup>188</sup> Art. 131 mervärdesskattedirektivet. Jämför med 3 kap. ML. Se även avsnitt 4.3 för ytterligare information om medlemsstaternas rätt att avvika från bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.

<sup>189</sup> Art. 9.1 mervärdesskattedirektivet.

<sup>190</sup> Mål C-306/94 Régie dauphinoise - Cabinet A. Forest SARL mot Ministre du Bdgét, [1996] REG s. I-03695, p. 15 och mål C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) mot Fazenda Pública, [2004] REG s. I-04295, p. 47.

<sup>191</sup> Terra och Wattel, *European tax law*, s. 269.

<sup>192</sup> Art. 9.2 mervärdesskattedirektivet.

<sup>193</sup> Art. 10 mervärdesskattedirektivet.

<sup>194</sup> Motsvarande art. 4.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

<sup>195</sup> 4 kap. 1 § 1 p. ML.

<sup>196</sup> Inkomstskattelag (1999:1229), II.

<sup>197</sup> 4 kap. 1 § 1 p. ML och 13 kap. 1 § 1 st. II.



mervärdesskattedirektivet, där någon hänsyn inte tas till verksamhetens vinstsyfte vid bedömningen av om en ekonomisk verksamhet föreligger eller inte.

Kammarrätten har, på grund av skillnaden mellan mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen, uttalat att artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt.<sup>198</sup> Skatteverket delar Kammarrättens inställning med tillägget att artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt, om det är till fördel för den enskilde. Den enskilde kan därmed välja att tillämpa artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet istället för motsvarande bestämmelse i mervärdesskattelagen.<sup>199</sup> En bestämmelse har direkt effekt om den är ovillkorlig, klar och precis. Något krav på att den ska vara till fördel för den enskilde uppställs inte.<sup>200</sup> Artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet kan därför tillämpas oavsett om den är till fördel eller till nackdel för den enskilde.

Leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster av en beskattningsbar person inom en medlemsstats territorium, utgör en beskattningsgrundande händelse.<sup>201</sup> Den beskattningsgrundande händelsen ger medlemsstaten rätt att, enligt nationell lag, kräva den beskattningsbara personen på mervärdesskatt.<sup>202</sup> Huvudregeln är således att den som utför en beskattningsbar transaktion av varor eller tjänster, det vill säga säljaren, är skyldig att betala mervärdesskatt.<sup>203</sup> Skattskyldigheten är dock i vissa fall omvänd, vilket innebär att den övergår på mottagaren av varorna eller tjänsterna, det vill säga på köparen. Om en beskattningsbar transaktion till exempel utförs av en säljare som inte är etablerad i en medlemsstat kan medlemsstaten föreskriva att det istället är köparen som är skyldig att betala mervärdesskatten som utgår på transaktionen.<sup>204</sup>

I avsnittet ges en översiktlig bild av mervärdesbeskattningens omfattning och på vilka grunder som medlemsstaterna har rätt att ta ut mervärdesskatt. Om en beskattningsbar person i Sverige uppfyller de rättsliga kriterier som grundar skattskyldighet för mervärdesskatt, har den svenska staten rätt att utkräva skatten av den beskattningsbara personen. Vid samma tidpunkt som den avdragsgilla skatten blir utkrävbar, uppkommer även rätten för den skattskyldige att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som har erlagts inom ramen för den ekonomiska verksamheten.<sup>205</sup>

## 4.5 Sammanfattning

I kapitlet beskrivs hur mervärdesskattedirektivet är uppbyggt och hur det samverkar med medlemsstaternas nationella mervärdesskattelagstiftningar. Kapitlet är av betydelse för att förstå hur mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen samspelar och fungerar,

---

<sup>198</sup> Kammarrätten i Göteborgs dom 2003-10-08, mål nr. 5817-5825-01.

<sup>199</sup> Skatteverkets skrivelse 2004-12-14, dnr. 130 645783-04/111.

<sup>200</sup> Se avsnitt 3.2.

<sup>201</sup> Art. 62.1, 2.1 (a) och 2.1 (c) mervärdesskattedirektivet.

<sup>202</sup> Art. 62.2 mervärdesskattedirektivet. Jämför med 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML.

<sup>203</sup> Art. 193 mervärdesskattedirektivet. Jämför med 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML.

<sup>204</sup> Art. 194 mervärdesskattedirektivet. Se art. 195-199 och 202 mervärdesskattedirektivet för ytterligare exempel då omvänd skattskyldighet råder. Jämför med 1 kap. 2 § 1 st. 2-5 p. ML.

<sup>205</sup> Art. 167 mervärdesskattedirektivet. Jämför med 8 kap. 3 § ML.

vilket i sin tur är grundläggande för att kunna avgöra om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.<sup>206</sup> Det sjätte mervärdesskattedirektivet innehöll de grundläggande reglerna avseende mervärdesbeskattning inom EU, men har nu ersatts av direktiv 2006/112/EG. Nuvarande direktiv utgör en omarbetning av det sjätte mervärdesskattedirektivet, eftersom det och tillhörande bestämmelser ansågs vara alltför ostrukturerade och ineffektiva att tillämpa. Mervärdesskattedirektivet har, i likhet med sjätte mervärdesskattedirektivet, karaktären av en lag och de flesta bestämmelser regleras grundligt.<sup>207</sup>

För att tillse en enhetlig tillämpning av mervärdesskattedirektivet i de olika medlemsstaterna har mervärdesskattekommittén bildats. Kommitténs uppgift är att fatta beslut avseende tolkning och tillämpning av mervärdesskattedirektivet. Besluten är dock inte rättsligt bindande.<sup>208</sup> Det finns en möjlighet för medlemsstaterna att avvika från vissa bestämmelser i direktivet om syftet är att förhindra skatteflykt, skatteundanhållande eller har för avsikt att förenkla fakturering av mervärdesskatt.<sup>209</sup>

Mervärdesskattelagen är utformad i enlighet med mervärdesskattedirektivet, eftersom mervärdesskatteområdet är harmoniserat inom EU. Harmoniseringen innebär att det är mervärdesskattedirektivets bestämmelser som avgör på vilka grunder mervärdesskatt ska tas ut. Mervärdesskatt utgår på *leverans av varor mot ersättning* och *tillhandahållande av tjänster mot ersättning* av en *beskattningsbar person* inom en *medlemsstats territorium*. För att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet ska aktualiseras måste samtliga kriterier för att ta ut mervärdesskatt vara uppfyllda.<sup>210</sup>

---

<sup>206</sup> Se avsnitt 1.2.

<sup>207</sup> Se avsnitt 4.2.

<sup>208</sup> Se avsnitt 4.2.

<sup>209</sup> Se avsnitt 4.3.

<sup>210</sup> Se avsnitt 4.4.

## 5 Avdragsrätt enligt mervärdesskattedirektivet

### 5.1 Inledning

Kapitlet behandlar rätten att dra av ingående mervärdesskatt i enlighet med mervärdesskattedirektivet. De allmänna avdragsreglerna beskrivs endast översiktligt för att ge läsaren en helhetssyn på avdragsrätten inom EU. Reglerna avseende avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet, så kallat *proportionerligt avdrag* enligt mervärdesskattedirektivet, skildras dock utförligt i linje med uppsatsens syfte.<sup>211</sup>

### 5.2 Avdragsrättens inträde och räckvidd

En grundläggande del av det EG-rättsliga mervärdesskattesystemet utgörs av den skattskyldiges rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som har erlagts inom ramen för den ekonomiska verksamheten. Rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt kan som huvudregel inte begränsas, eftersom den utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet. En begränsning av avdragsrätten får vidare konsekvenser för skattenivån i medlemsstaterna. Begränsningar av avdragsrätten måste således göras på samma sätt i alla medlemsstater och endast när så uttryckligen tillåts i mervärdesskattedirektivet.<sup>212</sup> Bestämmelser i nationell rätt som medför en begränsning av innehållet i artiklarna är därmed oförenliga med direktivet.<sup>213</sup> Medlemsstaterna är vidare skyldiga att tillämpa de uttryckliga bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet även om de anser att syftet med direktivet bättre uppfylls genom andra nationella tolkningar.<sup>214</sup>

Mervärdesskatt ska erläggas i alla produktions- och distributionsled fram till den slutliga konsumenten och avdrag för ingående mervärdesskatt medges till den del denna har burits av de kostnader som utgör del av det slutliga priset på varan eller tjänsterna, i enlighet med reciprocitetsprincipen.<sup>215</sup> Om den beskattningsbara personen inte bedriver någon ekonomisk verksamhet omfattas denna inte av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde och därmed kan inte rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligga.<sup>216</sup> Syftet med avdragssystemet är att den skattskyldige inte ska belastas av den mervärdesskatt som har betalats eller ska betalas inom ramen för den ekonomiska verksamheten, i enlighet med neutralitetsprincipen.<sup>217</sup> Det medför att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett neutralt sätt, under förutsättning att verksamheterna medför

---

<sup>211</sup> Se avsnitt 1.2.

<sup>212</sup> Mål C-204/03 Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, [2005] REG s. I-08389, p. 23 och mål C-243/03 Europeiska kommissionen mot Franska republiken, [2005] REG s. I-08411, p. 28.

<sup>213</sup> Mål C-204/03 Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, [2005] REG s. I-08389, p. 26.

<sup>214</sup> Mål C-338/98 Europeiska kommissionen mot Konungariket Nederländerna, [2001] REG s. I-08265, p. 55-56, mål C-204/03 Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, [2005] REG s. I-08389, p. 28 och mål C-243/03 Europeiska kommissionen mot Franska republiken, [2005] REG s. I-08411, p. 35.

<sup>215</sup> Art. 1.2 mervärdesskattedirektivet, mål C-62/93 BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion mot grekiska staten, [1995] REG s. I-01883, p. 16 och se avsnitt 2.4.4.

<sup>216</sup> Art. 1, 2 och 9 mervärdesskattedirektivet.

<sup>217</sup> Se avsnitt 2.4.4.

skattskyldighet.<sup>218</sup> EG-domstolen har vidare anfört att avdragssystemet för ingående mervärdesskatt ska tillämpas så att dess syfte, i så stor utsträckning som möjligt, står i överensstämmelse med omfattningen av den skattskyldiges ekonomiska verksamhet.<sup>219</sup>

Köparens rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten aktualiseras samtidigt som säljarens rätt att utkräva den.<sup>220</sup> För att avdrag för ingående mervärdesskatt ska medges krävs att de varor och tjänster, till vilka den ingående mervärdesskatten är hänförlig, ska användas för den skattskyldige köparens skattepliktiga transaktioner. Den skattskyldige har rätt att, från den utgående skatten, dra av mervärdesskatt som är hänförlig till förvärv av varor och tjänster som tillhandahålls eller kommer att tillhandahållas av en annan skattskyldig person.<sup>221</sup> Avdragsrätten inkluderar både den mervärdesskatt som köparen har erlagt till säljaren och den mervärdesskatt som köparen måste betala på grund av att omvänd skattskyldighet råder i vissa situationer.<sup>222</sup> För att köparen ska få utnyttja sin rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt måste denne inneha en faktura som har utfärdats i enlighet med artiklarna 220-240 i mervärdesskattedirektivet.<sup>223</sup>

Rätt till avdrag föreligger även för ingående mervärdesskatt hänförlig till så kallade *interna tillhandahållanden*<sup>224</sup> av varor eller tjänster i artikel 18 (a) och artikel 27 i mervärdesskattedirektivet, under förutsättning att avdragsrätt inte skulle ha förelegat om varorna eller tjänsterna hade förvärvats från en annan skattskyldig person.<sup>225</sup> Bestämmelsen syftar således till att förhindra en snedvridning av konkurrensen som skulle kunna uppkomma om det var billigare, ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv, att förvärva varor eller tjänster från en tredje person än att själv tillverka och tillhandahålla dessa, för användning inom den egna verksamheten.<sup>226</sup>

En skattskyldig har dessutom rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som belöper på gemenskapsinterna förvärv av varor i enlighet med artikel 2.1 (b) i mervärdesskattedirektivet.<sup>227</sup> Avdrag för ingående mervärdesskatt medges vidare för transaktioner som enligt artiklarna 21-22 i mervärdesskattedirektivet ska likställas med gemenskapsinterna förvärv av varor.<sup>228</sup> Slutligen medges avdrag för ingående

---

<sup>218</sup> Mål 268/83 D.A. Rompelman och E.A. Rompelman-Van Deelen mot Minister van Financiën, [1985] REG s. 655, p. 19.

<sup>219</sup> Mål 165/86 Leesportefeuille "Intiem" CV v Staatssecretaris van Financiën, [1988] REG s. 1471, p. 14.

<sup>220</sup> Art. 167 mervärdesskattedirektivet.

<sup>221</sup> Art. 168 (a) mervärdesskattedirektivet.

<sup>222</sup> Terra och Kajus, *A guide to the European VAT (Recast) 2008*, kapitel 17.2 Origin and scope of right of deduction.

<sup>223</sup> Art. 178 (a) mervärdesskattedirektivet.

<sup>224</sup> *Interna tillhandahållanden* har översatts fritt från *internal supplies*.

<sup>225</sup> Art. 168 (b) mervärdesskattedirektivet, se även art. 178 (b) mervärdesskattedirektivet angående regler om utövande av avdragsrätten.

<sup>226</sup> Terra och Kajus, *A guide to the European VAT (Recast) 2008*, kapitel 17.2 Origin and scope of right of deduction.

<sup>227</sup> Art. 168 (c) mervärdesskattedirektivet och art. 178 (c) mervärdesskattedirektivet.

<sup>228</sup> Art. 168 (d) mervärdesskattedirektivet och art. 178 (d) mervärdesskattedirektivet.

mervärdesskatt som har erlagts eller ska erläggas för varor som har importerats till medlemsstaten från ett tredjeland.<sup>229</sup> För att avdrag ska medges måste importören kunna uppvisa ett importdokument som stadgar att denne är importör samt hur mycket skatt som ska erläggas, alternativt som ger importören tillstånd till uträkning av densamma.<sup>230</sup>

Artikel 169 i mervärdesskattedirektivet ger skattskyldiga ytterligare möjligheter till avdrag för ingående mervärdesskatt som har erlagts inom ramen för skattepliktig verksamhet. Avdrag ska exempelvis medges för förvärv av varor och tjänster i ekonomisk verksamhet, som utförs utanför den medlemsstat där mervärdesskatten ska betalas eller har betalats och som skulle ha medfört rätt till avdrag om verksamheten hade utförts i medlemsstaten.<sup>231</sup> Avdragsrätt och återbetalning av ingående mervärdesskatt medför samma resultat och bestämmelserna kring den senare återfinns i artiklarna 170-171 i mervärdesskattedirektivet. Reglerna innebär en rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt om denna av något skäl överstiger den utgående mervärdesskatten.<sup>232</sup>

Sammanfattningsvis utgör avdragsrätten en grundläggande del av det EG-rättsliga mervärdesskatteområdet. Avdragsrätten ger den skattskyldige rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som har erlagts inom ramen för den ekonomiska verksamheten. Avdrag för ingående mervärdesskatt medges endast till den del denna är hänförlig till kostnaderna för att tillverka en vara eller att tillhandahålla en tjänst. Det innebär att det ska finnas ett direkt och omedelbart samband mellan de i verksamheten ingående kostnaderna och de utgående skattepliktiga transaktionerna.

### 5.3 Krav på direkt och omedelbart samband

Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt förutsätter ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade varorna och tjänsterna och de skattepliktiga transaktionerna. Den skattskyldiges syfte med förvärvet har därmed inte någon betydelse.<sup>233</sup> Avdrag medges således endast för den skatt som är direkt hänförlig till kostnaderna för att utföra den skattepliktiga transaktionen.<sup>234</sup> Den nationella domstolen avgör huruvida ett direkt och omedelbart samband föreligger och förvärvet ska därmed på ett objektivt sätt kunna kopplas till skattepliktiga transaktioner inom ramen för den ekonomiska verksamheten. EG-domstolen har anfört att det skulle strida mot principen om rättssäkerhet<sup>235</sup> om de nationella myndigheterna blev tvungna att tolka den skattskyldiga personens syfte med förvärvet, när detta på ett objektivt sätt inte kan kopplas till skattepliktiga transaktioner.<sup>236</sup>

---

<sup>229</sup> Art. 168 (e) mervärdesskattedirektivet.

<sup>230</sup> Art. 178 (e) mervärdesskattedirektivet.

<sup>231</sup> Art. 169 (a) mervärdesskattedirektivet. Ytterligare möjligheter till avdrag för ingående mervärdesskatt framgår av art. 169 (b)-(c) mervärdesskattedirektivet.

<sup>232</sup> Alhager, Kleerup, Melz och Öberg, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 62-63.

<sup>233</sup> Mål C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise, [1995] REG s. I-00983, p. 19.

<sup>234</sup> Mål C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise, [1995] REG s. I-00983, p. 21.

<sup>235</sup> Se avsnitt 2.4.3.

<sup>236</sup> Mål C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise, [1995] REG s. I-00983, p. 24.

Av ovanstående framgår att det måste finnas en objektiv koppling mellan förvärv av varor och tjänster och skattepliktiga transaktioner. EG-domstolen uppställer dock inte något krav på att förvärvet måste kunna kopplas mot specifika skattepliktiga transaktioner. Det medför att allmänna omkostnader i verksamheten är avdragsgilla om de utgör kostnadskomponenter som är hänförliga till flera skattepliktiga transaktioner, av vilka alla inte behöver vara identifierbara.<sup>237</sup>

Begreppet allmän omkostnad har förtydligats av EG-domstolen i målet *Midland Bank*<sup>238</sup>. En allmän omkostnad har ett direkt och omedelbart samband med hela den ekonomiska verksamhet som den skattskyldige bedriver.<sup>239</sup> Om den allmänna omkostnaden är hänförlig till ekonomisk verksamhet som är skattepliktig i sin helhet, medges avdrag för hela den ingående mervärdesskatten. De enskilda skattepliktiga transaktionerna behöver därmed inte identifieras.<sup>240</sup> Visar sig den allmänna omkostnaden istället vara hänförlig till en ekonomisk verksamhet som består av såväl skattepliktiga som icke skattepliktiga transaktioner måste en uppdelning av mervärdesskatten göras, i enlighet med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.<sup>241</sup>

## 5.4 Proportionerligt avdrag

### 5.4.1 Definition av blandad verksamhet

En verksamhet som består av såväl skattepliktiga som icke skattepliktiga transaktioner utgör en blandad verksamhet. I blandade verksamheter måste den ingående mervärdesskatten fördelas på de transaktioner som ingår i verksamheten, eftersom avdragsrätt endast föreligger för den mervärdesskatt som är hänförlig till skattepliktiga transaktioner.<sup>242</sup> Fördelningen ska göras utifrån den beskattningsbara personens samtliga transaktioner och bestäms årligen genom en preliminär uträkning, baserad på verksamhetens totala årsomsättning föregående år. Den preliminära uträkningen justeras och blir slutgiltig när fördelningen av årets omsättning fastställs kommande år.<sup>243</sup>

### 5.4.2 Årsomsättningen som fördelningsgrund

Den andel som får dras av fastställs, enligt huvudregeln, genom uppställning av ett bråk<sup>244</sup> där täljaren består av den totala årsomsättningen exklusive mervärdesskatt som är hänförlig

---

<sup>237</sup> Nilsson, Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – några EG-rättsliga synpunkter, *Skattenytt*, 2002, s. 37.

<sup>238</sup> Mål C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc, [2000] REG s. I-04177.

<sup>239</sup> Mål C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc, [2000] REG s. I-04177, p. 31.

<sup>240</sup> Nilsson, Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – några EG-rättsliga synpunkter, *Skattenytt*, 2002, s. 38-39.

<sup>241</sup> Mål C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc, [2000] REG s. I-04177, p. 31-32.

<sup>242</sup> Art. 173.1 mervärdesskattedirektivet och art. 168-169 mervärdesskattedirektivet.

<sup>243</sup> Art. 174.1 och 175 mervärdesskattedirektivet.

<sup>244</sup> Se figur 2. Uppställning av bråk vid tillämpning av huvudregeln enligt mervärdesskattedirektivet – omsättningen som fördelningsgrund.

till den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner.<sup>245</sup> I nämnaren ingår den totala årsomsättningen exklusive mervärdesskatt för samtliga transaktioner i verksamheten.<sup>246</sup> Vid beräkning av den avdragsgilla andelen ska hänsyn inte tas till årsomsättning hänförlig till leverans av investeringsvaror som används av den skattskyldige i dennes verksamhet. Vidare ska bitransaktioner som sker i anslutning till fastighets- och finansiella transaktioner samt de finansiella transaktioner i artikel 135.1 (b)-(g) i mervärdesskattedirektivet som har karaktären av bitransaktioner, bortses från vid uträkning av den avdragsgilla andelen.<sup>247</sup>

Bråket beräknas enligt följande:

$$\frac{A}{(A+B)}$$

A = Total årsomsättning, exklusive mervärdesskatt, hänförlig till den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner.

B = Total årsomsättning, exklusive mervärdesskatt, hänförlig till den skattskyldiges icke skattepliktiga transaktioner.

Figur 2 Uppställning av bråk – årsomsättningen som fördelningsgrund

Den avdragsgilla andelen beräknas genom att procentsatsen som erhålls från ovanstående uträkning, multipliceras med den totala ingående mervärdesskatten. EG-domstolen har i målet Satam<sup>248</sup> anfört att utdelning som tillkommer ett holdingbolag inte ska inkluderas i nämnaren, eftersom utdelningen inte är hänförlig till ekonomisk verksamhet i enlighet med mervärdesskattedirektivet.<sup>249</sup> EG-domstolen menar att syftet, att uppnå fullständig neutralitet vid mervärdesbeskattningen, skulle hotas om inkomster som inte är en del av den ekonomiska verksamheten inkluderas vid uträkningen av den avdragsgilla andelen.<sup>250</sup>

För att tydliggöra hur den avdragsgilla andelen beräknas när ett företag använder årsomsättningen som fördelningsgrund, ges i det följande ett exempel baserat på företaget X AB som bedriver blandad verksamhet. Den totala årsomsättningen i företaget X AB fördelar sig på följande sätt:

- Årsomsättning hänförlig till skattepliktiga transaktioner: 8 000 000 kr
- Årsomsättning hänförlig till icke skattepliktiga transaktioner: 2 000 000 kr
- Total årsomsättning: 10 000 000 kr

---

<sup>245</sup> Art. 174.1 (a) mervärdesskattedirektivet.

<sup>246</sup> Art. 174.1 (b) mervärdesskattedirektivet.

<sup>247</sup> Art. 174.2 mervärdesskattedirektivet.

<sup>248</sup> Mål C-333/91 Sofitam SA (formerly Satam SA) v Ministre chargé du Budget, [1993] REG s. I-03513.

<sup>249</sup> Mål C-333/91 Sofitam SA (formerly Satam SA) v Ministre chargé du Budget, [1993] REG s. I-03513, p. 13.

<sup>250</sup> Mål C-333/91 Sofitam SA (formerly Satam SA) v Ministre chargé du Budget, [1993] REG s. I-03513, p. 14.

X AB har betalat ingående mervärdesskatt avseende förvärv av maskiner och förbrukningsmaterial till ett värde uppgående till 400 000 kr. Företaget har såväl skattepliktiga som icke skattepliktiga transaktioner och därmed måste den ingående mervärdesskatten fördelas mellan dessa. Företaget utgår från årsomsättningen vid fördelningen.

Den avdragsgilla andelen beräknas enligt följande:

$$\frac{\text{Årsomsättning hänförlig till skattepliktiga transaktioner}}{\text{Total årsomsättning}}$$

Vid tillämpning av nämnda förutsättningar uppgår den avdragsgilla andelen till 80 procent enligt följande beräkning:

$$\frac{8\,000\,000\text{ kr}}{10\,000\,000\text{ kr}}$$

Avdrag för ingående mervärdesskatt får därmed göras med 320 000 kr (400 000 kr \* 0,80).

Figur 3 Beräkning avdragsgill andel – årsomsättningen som fördelningsgrund

I blandad verksamhet ska den ingående mervärdesskatten fördelas mellan skattepliktiga och icke skattepliktiga transaktioner, eftersom avdrag endast medges för skattepliktiga transaktioner. Mervärdesskattedirektivets huvudregel är att fördelningen av den ingående mervärdesskatten ska göras utifrån årsomsättningen i verksamheten. Den avdragsgilla andelen erhålls genom att årsomsättningen hänförlig till skattepliktiga transaktioner ställs i relation till den totala årsomsättningen.<sup>251</sup> Det finns dock vissa möjligheter för medlemsstaterna att vidta åtgärder för att avvika från årsomsättningen som fördelningsgrund.<sup>252</sup>

### 5.4.3 Avvikelse från årsomsättningen som fördelningsgrund

Medlemsstaterna får, enligt artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet, vidta fem åtgärder för att ge den skattskyldige möjligheter att avvika från årsomsättningen som fördelningsgrund. Syftet med undantagen i artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet, är att en uppdelning ska göras av den ingående mervärdesskatten i blandad verksamhet. Uppdelningen kan göras genom att tillåta eller ålägga den skattskyldige att bestämma den avdragsgilla andelen för varje verksamhetsgren, under förutsättning att varje verksamhetsgren redovisas separat.<sup>253</sup> Ytterligare en möjlighet för medlemsstaterna är att tillåta eller ålägga den skattskyldige att bestämma den avdragsgilla andelen utifrån nyttjandet av varorna och tjänsterna.<sup>254</sup> Slutligen

<sup>251</sup> Art. 173.1, 174 och 175 mervärdesskattedirektivet.

<sup>252</sup> Art. 173.2 mervärdesskattedirektivet. Se även bilaga 2.

<sup>253</sup> Art. 173.2 (a)-(b) mervärdesskattedirektivet.

<sup>254</sup> Art. 173.2 (c)-(d) mervärdesskattedirektivet.



kan medlemsstaterna bestämma att ingående mervärdesskatt av ringa belopp inte ska beaktas vid beräkning av den avdragsgilla andelen.<sup>255</sup>

Mervärdesskattedirektivet ger således medlemsstaterna fem möjligheter att avvika från huvudregeln årsomsättning som fördelningsgrund. Frågan som aktualiseras är vilken ställning undantagen i artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet intar i förhållande till huvudregeln i artiklarna 173.1, 174 och 175 i mervärdesskattedirektivet. Lydelsen *får vidta* i artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet tyder på att undantagen i artikeln får tillämpas istället för årsomsättningen. Motsvarande lydelse *may take*<sup>256</sup> i den engelska översättningen av mervärdesskattedirektivet förstärker ytterligare påståendet att medlemsstaterna har frihet att välja att tillämpa undantagen i artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet framför årsomsättningen.

#### 5.4.4 Sammanfattande kommentarer avseende proportionerligt avdrag

En verksamhet som består av såväl skattepliktiga som icke skattepliktiga transaktioner utgör en blandad verksamhet. Avdragsrätt föreligger endast för den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till verksamhetens skattepliktiga transaktioner.<sup>257</sup> Huvudregeln, enligt mervärdesskattedirektivet, är att fördelningen av den ingående mervärdesskatten ska göras utifrån verksamhetens totala årsomsättning. Andelen ingående mervärdesskatt som får dras av, fastställs genom att årsomsättningen hänförlig till verksamhetens skattepliktiga transaktioner divideras med den totala årsomsättningen i verksamheten. Den avdragsgilla andelen beräknas sedan genom att den erhållna procentsatsen multipliceras med den totala ingående mervärdesskatten.<sup>258</sup>

Medlemsstaterna får, enligt artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet, vidta åtgärder för att ge de skattskyldiga möjligheter att avvika från den huvudsakliga fördelningsgrunden årsomsättning. Lydelsen *får vidta* i artikel 173.2 tyder på att medlemsstaterna har rätt att tillåta de skattskyldiga att tillämpa de fem undantag som anges i artikeln istället för årsomsättningen, vid fördelning av den ingående mervärdesskatten i blandad verksamhet.

### 5.5 Sammanfattning

I kapitlet skildras avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i enlighet med mervärdesskattedirektivet. Bestämmelserna om rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt behandlas översiktligt för att ge läsaren en helhetssyn på avdragsrätten enligt mervärdesskattedirektivet. Den mest centrala delen av kapitlet utgörs av de avsnitt som handlar om proportionerligt avdrag, i linje med uppsatsens syfte.<sup>259</sup>

Avdrag för ingående mervärdesskatt utgör en grundläggande rättighet i det EG-rättsliga mervärdesskattesystemet. För att beskattningen ska vara neutral får avdragsrätten, som

---

<sup>255</sup> Art. 173.2 (e) mervärdesskattedirektivet.

<sup>256</sup> Se bilaga 3.

<sup>257</sup> Art. 173.1 mervärdesskattedirektivet.

<sup>258</sup> Art. 174-175 mervärdesskattedirektivet. Se även figur 2 och 3.

<sup>259</sup> Se avsnitt 1.2.

huvudregel, inte begränsas genom nationell lagstiftning. Rätten för den skattskyldige att göra avdrag för ingående mervärdesskatt aktualiseras samtidigt som säljaren får rätt att utkräva skatten, i enlighet med reciprocitetsprincipen.<sup>260</sup> Möjligheten att göra avdrag förutsätter att det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan den ingående mervärdesskatten och den utgående skattepliktiga transaktionen. Avdragsrätten förutsätter dock inte att varje skattepliktig transaktion identifieras, vilket medför att avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till allmänna omkostnader i den ekonomiska verksamheten föreligger.<sup>261</sup>

En verksamhet som består av såväl skattepliktiga som icke skattepliktiga transaktioner utgör en blandad verksamhet. Vid blandad verksamhet måste en uppdelning av den ingående mervärdesskatten göras, i enlighet med reglerna om proportionerligt avdrag. Avdragsrätt föreligger endast för den mervärdesskatt som är hänförlig till verksamhetens skattepliktiga transaktioner.<sup>262</sup> Årsomsättningen i verksamheten utgör den huvudsakliga fördelningsgrunden i blandad verksamhet. Den avdragsgilla andelen beräknas genom att årsomsättningen hänförlig till skattepliktiga transaktioner ställs i relation till den totala årsomsättningen.<sup>263</sup> Mervärdesskattedirektivet tillåter dock att medlemsstaterna gör vissa avvikelser från huvudregeln årsomsättning.<sup>264</sup>

---

<sup>260</sup> Se avsnitt 5.2.

<sup>261</sup> Se avsnitt 5.3.

<sup>262</sup> Se avsnitt 5.4.1.

<sup>263</sup> Se avsnitt 5.4.2.

<sup>264</sup> Se avsnitt 5.4.3.

## 6 Avdragsrätt enligt mervärdesskattelagen

### 6.1 Inledning

I kapitlet redogörs för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, enligt mervärdesskattelagen. Redogörelsen är av stor vikt, eftersom bestämmelserna om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet skiljer sig åt mellan mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen. Kapitlet inleds med en generell beskrivning av avdragsrätten, för att ge en översiktlig bild av hur bestämmelserna är uppbyggda i svensk rätt. Därefter redogörs mer ingående för de särskilda reglerna om uppdelning av den ingående mervärdesskatten i blandad verksamhet, i enlighet med uppsatsens syfte.<sup>265</sup>

### 6.2 Avdragsrättens omfattning

#### 6.2.1 Generellt om rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt

Bestämmelserna om avdragsrätt regleras i huvudsak i 8 kap. ML. Avsikten med reglerna om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt är att mervärdesskatten ska vara neutral och inte utgöra en kostnad för de skattskyldiga, utan istället övervältras på de slutliga konsumenterna.<sup>266</sup> Bortsett från de generella reglerna om avdragsrätt i 8 kap. ML finns det bestämmelser i 8a kap. ML, 9 kap. ML och 10 kap. ML, som har betydelse när det gäller beräkningen av det avdragsgilla beloppet. I 8a kap. ML återfinns regler om jämkning av avdrag för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till investeringsvaror och 9 kap. ML innehåller särskilda regler om avdrag och jämkning av avdrag vid frivillig skattskyldighet för vissa fastighetsupplåtelse. 8a kap. ML och 9 kap. ML bortses från i den fortsatta framställningen.

I 10 kap. ML återfinns bestämmelser om återbetalning av ingående mervärdesskatt. Kapitlet är värt att notera eftersom reglerna om avdragsrätt i 8 kap. ML ligger till grund för dessa bestämmelser.<sup>267</sup> I mervärdesskattelagen görs en åtskillnad mellan avdragsrätt och återbetalningsrätt som inte återfinns i mervärdesskattedirektivet, där dessa bestämmelser regleras gemensamt. Skillnaden är att i mervärdesskattedirektivet aktualiseras återbetalningsrätt oavsett om det finns en anknytning till en utgående skattepliktig transaktion eller inte, medan det i mervärdesskattelagen krävs ett samband mellan återbetalningsrätt och en utgående transaktion.<sup>268</sup>

#### 6.2.2 Definition av ingående mervärdesskatt

I 8 kap. 2 § ML återfinns definitionen av ingående mervärdesskatt. Med ingående mervärdesskatt för köparen avses den skatt som hänför sig till ersättningen för förvärv av varor eller tjänster, som har erlagts till säljaren. En förutsättning är dock att säljaren

---

<sup>265</sup> Se avsnitt 1.2.

<sup>266</sup> Se avsnitt 2.4.4.

<sup>267</sup> Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, del 1, s. 459.

<sup>268</sup> Alhager, Kleerup, Melz och Öberg, *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 62-63.

bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet. Det som utgör utgående mervärdesskatt för en skattskyldig säljare i första ledet utgör avdragsgill ingående mervärdesskatt för köparen i nästa led av produktions- eller distributionskedjan, i enlighet med reciprocitetsprincipen.<sup>269</sup>

### 6.2.3 Huvudregeln för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt

Huvudregeln för rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt återfinns i 8 kap. 3 § ML. Enligt 8 kap. 3 § 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. Utöver huvudregeln finns det i 8 kap. 4 § ML ytterligare regler som ger rätt till avdrag. Avdragsrätten är i princip generell men det finns även förbud mot den, bland annat får avdrag inte göras för ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad eller utgifter för representation.<sup>270</sup>

Mervärdesskattedirektivet är, enligt RÅ 1999 not. 282, av stor vikt vid bedömningen av om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt föreligger eller inte.<sup>271</sup> Då mervärdesskattelagen ska tolkas mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet, måste hänsyn tas till EG-rätten vid tolkning av huvudregeln i 8 kap. 3 § ML. För att avdragsrätt ska föreligga, enligt EG-rätten, måste de förvärvade varorna eller tjänsterna ha ett direkt och omedelbart samband med skattepliktiga transaktioner.<sup>272</sup> Avdragsrätt kan emellertid ändå föreligga om kostnaderna för ett förvärv anses omfattas av den skattskyldiges allmänna omkostnader och därmed utgör kostnadskomponenter i hela verksamheten.<sup>273</sup> Begreppet *direkt och omedelbart samband* har hämtats från EG-domstolens avgöranden och regleras därför varken i svensk lagstiftning eller i förarbeten. I svensk praxis hänvisas bland annat till EG-rättens avgöranden i BLP Group och Midland Bank vid fastställande av om kostnader för ett förvärv kan ses som allmänna omkostnader och därmed utgör kostnadskomponenter.<sup>274</sup>

Förarbetena till mervärdesskattelagen anger att en vara eller tjänst anses förvärvad i verksamheten endast i den mån varan eller tjänsten ska användas eller förbrukas i verksamheten.<sup>275</sup> Med verksamhet som medför skattskyldighet förstås, enligt 1 kap. 7 § 2 st. ML, en verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § 1 st. 1 p. ML. Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt kräver därmed att verksamheten medför skattskyldighet, vilket också framgår av nämnda avgörande från Regeringsrätten.<sup>276</sup> Om skattskyldighet föreligger för hela verksamheten får således fullt avdrag göras för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till ett förvärv eller en import.

---

<sup>269</sup> 8 kap. 6 § ML och se avsnitt 2.4.4.

<sup>270</sup> 8 kap. 9 § ML. Övriga undantag regleras i 8 kap. 8-11 §§ ML.

<sup>271</sup> RÅ 1999 not. 282, s. 847.

<sup>272</sup> Mål C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise, [1995] REG s. I-00983, p. 19.

<sup>273</sup> Se avsnitt 5.3.

<sup>274</sup> RÅ 2004 ref. 112, s. 585-586, se även avsnitt 5.3.

<sup>275</sup> Prop. 1993/94:99, s. 209.

<sup>276</sup> 8 kap. 3 § ML.

För rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt krävs, enligt 8 kap. 5 § ML, att rätten kan styrkas enligt bestämmelserna i 8 kap. 17, 19 och 20 §§ ML. Huvudregeln är att avdragsrätten ska styrkas genom uppvisande av faktura.<sup>277</sup> Det finns dock undantag från huvudregeln om det finns särskilda skäl, förvärvaren är skattskyldig samt att avdragsrätten kan styrkas genom annan dokumentation.<sup>278</sup>

Bestämmelserna om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt återfinns i 8 kap. ML. Med ingående mervärdesskatt avses den skatt som köparen erlägger vid förvärv av varor och tjänster.<sup>279</sup> Köparen har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som har erlagts, under förutsättning att verksamheten medför skattskyldighet. I vissa verksamheter är endast en del av verksamhetens transaktioner skattepliktiga. I sådana blandade verksamheter måste den ingående mervärdesskatten fördelas mellan de skattepliktiga och icke skattepliktiga transaktionerna.<sup>280</sup>

## 6.3 Uppdelning av ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet

### 6.3.1 8 kap. 13 § ML och 8 kap. 14 § ML

Det finns särskilda regler för uppdelning av den ingående mervärdesskatten när ett företag bedriver blandad verksamhet. I blandad verksamhet får den skattskyldige endast göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till de skattepliktiga transaktionerna.<sup>281</sup> Blandad verksamhet är vanligt förekommande i verksamheter som är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. ML, det vill säga bland annat i banker, utbildningsföretag, idrottsföreningar samt på fastighetsområdet.<sup>282</sup> De särskilda reglerna om uppdelning av den ingående mervärdesskatten i blandad verksamhet regleras i 8 kap. 13-14 §§ ML. Huvudregeln återfinns i 8 kap. 13 § ML som anger att om ett förvärv eller en import görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, det vill säga en blandad verksamhet, får avdrag endast göras för den ingående skatt som hänför sig till den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Om denna del inte kan fastställas får avdragsbeloppet bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.<sup>283</sup>

Som tidigare konstaterats finns det möjligheter för medlemsstaterna att göra avvikelser från huvudregeln: årsomsättning som fördelningsgrund.<sup>284</sup> I svensk rätt har en möjlighet att avvika från huvudregeln i 8 kap. 13 § ML införts genom 8 kap. 14 § ML, vilken motsvaras av artikel 173.2 (e) i mervärdesskattedirektivet. Ingående mervärdesskatt som hänför sig till

---

<sup>277</sup> 8 kap. 17 § 1 st. ML. Se kap 11 ML för ytterligare information om vad en faktura ska innehålla för att vara giltig.

<sup>278</sup> 8 kap. 17 § 2 st. ML.

<sup>279</sup> 8 kap. 2 § ML.

<sup>280</sup> 8 kap. 13 § ML.

<sup>281</sup> 8 kap. 13 § ML.

<sup>282</sup> Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, del 1, s. 502-503.

<sup>283</sup> Se bilaga 1.

<sup>284</sup> Se avsnitt 5.4.3.

förvärv eller import som görs i en blandad verksamhet, får enligt 8 kap. 14 § ML dras av helt i två situationer. Den första situationen tar sikte på det fallet att förvärvet eller importen görs till mer än 95 procent för den skattepliktiga delen av verksamhet.<sup>285</sup> Det har således inte någon betydelse hur stor del av verksamheten som är skattepliktig, utan avgörande är hur stor del av förvärvet eller importen som görs för den skattepliktiga delen av verksamheten.

I den andra situationen tas sikte på det fallet att mervärdesskatten för förvärvet eller importen inte överstiger 1000 kronor och mer än 95 procent av omsättningen i verksamheten medför skattskyldighet.<sup>286</sup> 8 kap. 14 § ML är den enda avvikelsen från huvudregeln som har införts i svensk rätt. I övriga fall ska huvudregeln tillämpas och därmed ska avdragsbeloppet bestämmas med utgångspunkt i verksamhetens skattepliktiga respektive icke skattepliktiga transaktioner. Är det inte möjligt att fastställa avdragsbeloppet genom en uppdelning av verksamhetens ingående transaktioner, ska den avdragsgilla andelen bestämmas genom en uppdelning efter skälig grund. Det framgår inte av 8 kap. 13 § ML vad som omfattas av begreppet *uppdelning efter skälig grund*. Vägledning måste därmed hämtas från de förarbeten som ligger till grund för bestämmelsen.

### 6.3.2 Förarbeten till 8 kap. 13 § ML

Begreppet *uppdelning efter skälig grund* i 8 kap. 13 § ML har funnits i svensk lagstiftning sedan tillkomsten av lagen (1968:430) om mervärdesskatt den 6 juni 1968.<sup>287</sup> I förarbetet<sup>288</sup> till lagen (1968:430) om mervärdesskatt anges att det finns en möjlighet för Riksskattenämnden<sup>289</sup> att fastställa schabloner för hur en uppdelning av den ingående mervärdesskatten efter skälig grund ska göras. Det anges vidare att det finns en möjlighet för nämnden att fastställa efter vilka grunder en uppdelning efter skälig grund bör ske.<sup>290</sup> Lagstiftarens intention måste således ha varit att Riksskattenämnden skulle avgöra vad som omfattas av begreppet *uppdelning efter skälig grund*. Förarbetet till 1968 års mervärdesskattelag ger inte någon ytterligare ledning om lämpliga fördelningsmetoder, utan istället hänvisas till Skatteverkets ställningstaganden och Skatteverkets handledning för mervärdesskatt.

I samband med skattereformen år 1990 kritiserades lagen (1968:430) om mervärdesskatt då den inte ansågs vara tillräckligt överskådlig. En omarbetning bedömdes därför vara nödvändig, vilket resulterade i en ny mervärdesskattelag med en helt ny uppbyggnad och systematik. Den nuvarande mervärdesskattelagen trädde i kraft år 1994.<sup>291</sup> Omarbetningen av mervärdesskattelagen omfattade även 8 kap. 13 § ML som förtydligades i förhållande till

---

<sup>285</sup> 8 kap. 14 § 1 st. 1 p. ML.

<sup>286</sup> 8 kap. 14 § 1 st. 2 p. ML och se bilaga 1.

<sup>287</sup> Lag (1968:430) om mervärdesskatt.

<sup>288</sup> Prop. 1968:100.

<sup>289</sup> Riksskattenämnden motsvaras idag av Skatteverket, se Skatterättsnämndens hemsida:  
<http://forskarskattenamnden.se/skatterattsnamnden/omskatterattsnamndenochkansliet/historik.4.383cc9f31134f01c98a800013098.html>, 2008-09-29.

<sup>290</sup> Prop. 1968:100, s. 137.

<sup>291</sup> Prop. 1993/94:99, s. 103-104.

äldre lagstiftning.<sup>292</sup> Begreppet *uppdelning efter skälig grund* diskuterades dock inte inom ramen för omarbetningen av mervärdesskattelagen och hänvisningen till Skatteverket i förarbetet till lagen (1968:430) om mervärdesskatt kvarstår därmed.<sup>293</sup> Mot bakgrund av att skatt inte får tas ut utan uttryckligt stöd i lag är det svårt att förstå lagstiftarens resonemang, gällande Skatteverkets befogenhet att avgöra omfattningen av begreppet *uppdelning efter skälig grund*.<sup>294</sup>

I förarbetet<sup>295</sup> till ändring av mervärdesskattelagen med anledning av Sveriges inträde i EU, anges att en utredning har företagits gällande en jämförelse mellan Sverige och EG-rättens regler om avdrag för ingående mervärdesskatt. De svenska reglerna har därefter ändrats på de områden där de har skiljt sig åt från EG-rättens bestämmelser, för att uppnå konformitet med dessa. Ett av de områden som bedömdes överensstämma med de EG-rättsliga reglerna och som fick kvarstå oförändrat var uppdelningen av den ingående skatten.<sup>296</sup>

Skälen till att reglerna ansågs kunna behållas anges i SOU 1994:88, där en jämförelse görs mellan 8 kap. 13 § ML och artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. I SOU 1994:88 tas först sikte på skillnaden mellan huvudregeln i mervärdesskattedirektivet respektive huvudregeln i mervärdesskattelagen. Artiklarna 173.1, 174 och 175 i mervärdesskattedirektivet innebär att årsomsättningen hänförlig till skattepliktiga transaktioner ställs i relation till årsomsättningen för det totala antalet transaktioner i verksamheten, vilket resulterar i en procentsats som sedan används för att beräkna det avdragsgilla beloppet.<sup>297</sup>

I SOU 1994:88 pekas på det faktum att det, i mervärdesskattedirektivet, inte görs någon bedömning i varje enskilt fall av om varan eller tjänsten ska användas i den skattepliktiga delen av verksamheten, utan att det snarare görs en ungefärlig beräkning av det avdragsgilla beloppet.<sup>298</sup> Utredarna menar att avsaknaden av en bedömning i varje enskilt fall skiljer sig från mervärdesskattelagen som, enligt 8 kap. 13 § ML, anger att en uppdelning av den ingående mervärdesskatten ska göras vid varje förvärv. I andra hand ska, om en sådan uppdelning inte är möjlig, avdragsbeloppet fastställas genom en uppdelning efter skälig grund.<sup>299</sup> Mervärdesskattedirektivets huvudregel tar således inte någon hänsyn till varje enskilt förvärv som huvudregeln i mervärdesskattelagen gör, vid beräkningen av det avdragsgilla beloppet.<sup>300</sup>

Utredningen kommer således fram till att huvudregeln enligt mervärdesskattedirektivet inte överensstämmer med huvudregeln enligt mervärdesskattelagen. Istället görs en jämförelse

---

<sup>292</sup> Prop. 1993/94:99, s. 213-214.

<sup>293</sup> Prop 1968:100, s. 137.

<sup>294</sup> 2 kap. 10 § 2 st. RF. Se även Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 113-114.

<sup>295</sup> Prop. 1994/95:57.

<sup>296</sup> Prop. 1994/95:57, s. 125-126.

<sup>297</sup> Se avsnitt 5.4.2.

<sup>298</sup> SOU 1994:88, s. 263.

<sup>299</sup> Se avsnitt 6.3.1.

<sup>300</sup> SOU 1994:88, s. 263.

mellan 8 kap. 13 § ML och artikel 173.2 (c)<sup>301</sup> i mervärdesskattedirektivet, som utgör ett av undantagen som medlemsstaterna får införa. I artikel 173.2 (c) i mervärdesskattedirektivet anges att en medlemsstat får tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna.<sup>302</sup> I SOU 1994:88 menar utredarna att artikel 173.2 (c) i mervärdesskattedirektivet innebär att uppdelningen av den ingående mervärdesskatten ska göras med hänsyn till varje enskilt förvärv och huruvida förvärvet är skattepliktigt. Utredarna menar att innebörden av artikel 173.2 (c) i mervärdesskattedirektivet i stor utsträckning, liknar vad som avses med huvudregeln i 8 kap. 13 § ML. Frågan som uppkommer är om Sverige, genom 8 kap. 13 § ML, istället har gjort undantaget som anges i artikel 173.2 (c) i mervärdesskattedirektivet till sin huvudregel. I SOU 1994:88 ställer sig utredarna frågande till om en medlemsstat får göra ett av undantagen i artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet till sin huvudregel, eller om dessa undantag endast är tänkta att tillämpas när huvudregeln inte leder till ett tillfredsställande resultat.<sup>303</sup>

Ordalydelsen av artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet tyder, enligt utredarna, på att undantagen som anges endast ska tillämpas i undantagsfall. I utredningen pekas på att en medlemsstat, enligt artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet, *får tillåta* eller *ålägga* den skattskyldige att företa vissa åtgärder och på så sätt undvika att tillämpa huvudregeln årsomsättningen.<sup>304</sup> Om syftet är att dessa undantag ska kunna användas som huvudregel i nationell lagstiftning bör, enligt utredarna, artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet ha en annan ordalydelse.<sup>305</sup> Det är oklart om det är tillåtet att göra ett av undantagen till huvudregel och därmed är det, enligt utredarna, av intresse hur andra medlemsstater har utformat sina regler, avseende uppdelning av den ingående mervärdesskatten i blandad verksamhet. Andra länders lagstiftning är intressant för att se om dessa skiljer sig åt eller stämmer överens med den svenska mervärdesskattelagen. Efter en jämförelse med andra medlemsstaters lagstiftning anses det i SOU 1994:88, främst på grund av likheterna med tysk och belgisk lagstiftning, vara möjligt att låta 8 kap. 13 § ML kvarstå oförändrad.<sup>306</sup>

Begreppet *uppdelning efter skälig grund* i 8 kap. 13 § ML tillkom således i svensk lagstiftning redan år 1968 och ansågs vid Sveriges inträde i EU år 1995 stå i överensstämmelse med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Förarbetena ger inte någon ytterligare ledning för vad som omfattas av begreppet *uppdelning efter skälig grund* och därför redogörs i det följande för rättspraxis avseende begreppet.<sup>307</sup>

### 6.3.3 Rättspraxis avseende begreppet *uppdelning efter skälig grund*

Tolkningen av begreppet *uppdelning efter skälig grund* har inte givits särskilt stort utrymme i rättspraxis. Av två domar från Kammarrätten framgår att uppdelningen av den ingående

---

<sup>301</sup> Motsvarande art. 17.5 tredje stycket c sjätte mervärdesskattedirektivet.

<sup>302</sup> Se avsnitt 5.4.3.

<sup>303</sup> SOU 1994:88, s. 264.

<sup>304</sup> Se bilaga 2.

<sup>305</sup> SOU 1994:88, s. 264.

<sup>306</sup> SOU 1994:88, s. 264-268.

<sup>307</sup> Prop. 1968:100, prop. 1993/94:99 och prop. 1994/95:57.



mervärdesskatten ska göras utifrån den fördelningsgrund som ger den mest korrekta bilden av hur förvärven har använts i den skattepliktiga respektive den icke skattepliktiga delen av verksamheten.<sup>308</sup> Den skattskyldige ska visa att den mest rättvisande fördelningsmetoden har använts vid uppdelningen.<sup>309</sup>

I en dom från Kammarrätten i Jönköping utvecklar domstolen tillvägagångssättet vid uppdelningen av den ingående mervärdesskatten i blandad verksamhet. Mervärdesskatten ska, enligt domen, fördelas i enlighet med såväl artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet som 8 kap. 13 § ML. Den avdragsgilla andelen beräknas med utgångspunkt i årsomsättningen i artikel 174 i mervärdesskattedirektivet och motsvarande bestämmelse finns i 8 kap. 13 § ML. Domstolen konstaterar dock att uppdelningen av den ingående mervärdesskatten enligt 8 kap. 13 § ML även får göras efter skälig grund, om den inte kan fastställas genom en tillämpning av årsomsättningen.<sup>310</sup>

Avgörandet från Kammarrätten i Jönköping tyder på att fördelningsgrunden årsomsättning tillmäts större betydelse i praxis, än vad som tidigare har varit fallet. Domstolen verkar vidare, enligt samma dom, anse att årsomsättningen utgör den huvudsakliga fördelningsmetoden vid uppdelning av den ingående mervärdesskatten i blandad verksamhet, enligt såväl mervärdesskattedirektivet som mervärdesskattelagen. Tolkningsen är svårförståelig, eftersom det varken framgår av ordalydelsen i 8 kap. 13 § ML eller av förarbetena till nämnda bestämmelse att huvudregeln för uppdelningen av den ingående mervärdesskatten utgörs av årsomsättningen i verksamheten.

Ytterligare vägledning för vad som omfattas av begreppet *uppdelning efter skälig grund* ges inte i rättspraxis. Istället hänvisas, enligt prop. 1968:100, till nuvarande Skatteverkets ställningstaganden och Skatteverkets handledning för mervärdesskatt.

#### **6.3.4 Skatteverkets ställningstaganden avseende begreppet *uppdelning efter skälig grund***

Skatteverkets ställningstaganden är endast bindande inom Skatteverket och syftar till att precisera lagtextens innehåll, för att uppnå en enhetlig rättstillämpning.<sup>311</sup> Avsikten med ställningstagandena är att klargöra bestämmelser i lagstiftningen och de får därmed inte ge upphov till några nya tolkningsproblem.<sup>312</sup> Skatteverket har enligt Pålsson<sup>313</sup> två huvudsakliga uppgifter. Den första är att informera allmänheten om skattelagstiftningens innebörd, så som den uttrycks i lagtext, förarbeten och praxis. Den andra uppgiften är att Skatteverket ska författa allmänna råd, som exempelvis ställningstaganden, för att göra

---

<sup>308</sup> Se Kammarrätten i Stockholms dom 2004-05-06, mål nr. 6001-01, 6002-01 och Kammarrätten i Jönköpings dom 2007-08-18, mål nr. 122-05.

<sup>309</sup> Kammarrätten i Jönköpings dom 2007-08-18, mål nr. 122-05.

<sup>310</sup> Kammarrätten i Jönköpings dom 2008-07-01, mål nr. 3667-07.

<sup>311</sup> Se Skatteverkets hemsida, <http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2008.4.24321e0c1165ddd612080002674.html>, 2008-11-27.

<sup>312</sup> Pålsson, Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regelrabatten, *Skattenytt*, 2006, s. 405 och 409.

<sup>313</sup> Pålsson, Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regelrabatten, *Skattenytt*, 2006, s. 401-418.

lagtexten mer likformig.<sup>314</sup> Myndighetens uppgift är därmed att underlätta en enhetlig tillämpning av skatterätten.<sup>315</sup> Skatteverket ska således författa ställningstaganden i syfte att underlätta tolkningen av bestämmelser i skattelagstiftningen och har därmed inte någon befogenhet att utforma lagstiftningen.

Lagstiftaren har genom, prop. 1968:100, givit Skatteverket i uppgift att bestämma omfattningen av begreppet *uppdelning efter skäligen grund* i 8 kap. 13 § ML.<sup>316</sup> Skatteverket anger bestämmelsens omfattning genom ställningstaganden och Skatteverkets handledning för mervärdesskatt. Det faktum att Skatteverket har givits uppgiften att agera lagstiftare är anmärkningsvärt ur två synvinklar. För det första får skatt inte tas ut utan stöd i lag<sup>317</sup> och Skatteverket har därmed inte någon befogenhet att utforma skattelagstiftningen. Frågan är således vilket rättskällevärde som kan tillmätas Skatteverkets ställningstaganden avseende omfattningen av 8 kap. 13 § ML. För det andra är Skatteverkets ställningstaganden endast bindande inom Skatteverket och det primära syftet är att förtydliga lagtextens innehåll. Sammantaget är lagstiftarens hänvisning, i förarbetena, till Skatteverket svårförståelig då Skatteverket inte har någon befogenhet att utforma lagstiftningen, utan endast har till uppgift att förtydliga och precisera lagtextens innehåll.

Skatteverket föreskriver i sin handledning för mervärdesskatt<sup>318</sup> att den mest skäligen fördelningsgrunden ska tillämpas vid uppdelningen av den ingående mervärdesskatten i blandad verksamhet. Tanken är således att det mest rättvisande ekonomiska resultatet av fördelningen ska uppnås. I den redan nämnda domen från Kammarrätten i Jönköping framkommer att årsomsättningen är den huvudsakliga fördelningsmetoden, enligt såväl artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet som 8 kap. 13 § ML.<sup>319</sup> Skatteverket har i samma avgörande uttalat att årsomsättningen är utgångspunkten för uppdelningen. I slutändan är det dock, enligt Skatteverket, den ekonomiskt mest rättvisande fördelningsgrunden som ska tillämpas.<sup>320</sup> I Skatteverkets handledning för mervärdesskatt anges att årsomsättningen endast utgör en av flera lämpliga fördelningsmetoder.<sup>321</sup> Andra lämpliga metoder för uppdelning av den ingående mervärdesskatten är exempelvis lönekostnader, ianspråktaga utrymmen och använd timtid.<sup>322</sup> Både i domen från Kammarrätten i Jönköping och i Skatteverkets handledning för mervärdesskatt föreskrivs således att den mest skäligen fördelningsmetoden ska användas och det går därmed inte att dra några närmare slutsatser om årsomsättningen ska anses utgöra den huvudsakliga fördelningsmetoden, enligt 8 kap. 13 § ML, eller inte.

---

<sup>314</sup> 2 § 2 p. Förordning (2003:1106) med instruktion för Skatteverket och 1 § Författningssamlingsförordning (1976:725).

<sup>315</sup> Pahlsson, Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regelrabatten, *Skattenytt*, 2006, s. 411 och 416.

<sup>316</sup> Se avsnitt 6.3.2.

<sup>317</sup> 2 kap. 10 § 2 st. RF.

<sup>318</sup> Se Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, del 1, vilken inom ramen för uppsatsen likställs med Skatteverkets ställningstaganden.

<sup>319</sup> Se avsnitt 6.3.3.

<sup>320</sup> Kammarrätten i Jönköpings dom 2008-07-01, målnummer 3667-07.

<sup>321</sup> Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, del 1, s. 501.

<sup>322</sup> Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, del 1, s. 501-502.

Avsikten är att den mest skäliga fördelningsgrunden ska tillämpas och därmed kan det finnas anledning för ett företag att använda olika fördelningsgrunder. Olika fördelningsmetoder kan användas beroende på vad förvärvet ska användas till. En fördelningsmetod kan exempelvis användas för mervärdesskatt på anskaffningskostnad för en maskin och en annan för mervärdesskatt på anskaffningskostnad för en byggnad.<sup>323</sup> Ett exempel då ett företag kan tillämpa olika fördelningsmetoder är vid ny-, till- och ombyggnad av en fastighet i företaget, som delvis har registrerats för frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. ML. I detta fall kan uppdelningen av den ingående mervärdesskatten göras utifrån produktionskostnaden för den del som har registrerats för frivillig skattskyldighet, det vill säga som medför skattskyldighet och den del som inte gör det. En uppdelning kan också göras utifrån storleken av lokalytor för den del som medför skattskyldighet i förhållande till den som inte gör det.<sup>324</sup>

När årsomsättningen används som fördelningsmetod är utgångspunkten årsomsättningen för ett helt beskattningsår. Det kan vara svårt att göra en sådan uppskattning av årsomsättningen i förväg och därför har Skatteverket tillåtit att en preliminär fördelning görs. Den preliminära fördelningen kan exempelvis göras med ledning av föregående års bokslut. En definitiv fördelning görs vid räkenskapsårets slut med en eventuell rättelse som redovisas till Skatteverket.<sup>325</sup>

För att undvika skattetillägg kan ett företag i förväg informera Skatteverket om vilken fördelningsmetod som det avser att använda. Skatteverket kan då avgöra om fördelningsmetoden i fråga är den mest skäliga metoden för uppdelningen. Det finns dock inte något krav på att ett företag måste lämna sådan information.<sup>326</sup>

Avsnittet behandlar uppdelning av ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet. 8 kap. 13 § ML anger att avdrag endast medges för den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Om avdragsbeloppet inte kan fastställas på detta sätt, ska uppdelningen istället göras efter skälig grund. För att avgöra vad som omfattas av begreppet *uppdelning efter skälig grund* hämtas ledning från förarbetena till mervärdesskattelagen.<sup>327</sup> I förarbetena ges endast knapphändig ledning för vad som omfattas av begreppet *uppdelning efter skälig grund* och lagstiftaren har lämnat det till Skatteverket att närmare definiera begreppet. Skatteverket föreskriver att den mest skäliga fördelningsmetoden ska tillämpas för att uppnå det mest rättvisande ekonomiska resultatet.

## 6.4 Sammanfattning

Kapitlet behandlar huvudsakligen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet, enligt mervärdesskattelagen. Det är viktigt att redogöra för reglerna om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i ett eget kapitel, eftersom 8 kap. 13 § ML avviker från motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Kapitlet är därmed av

---

<sup>323</sup> Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, del 1, s. 501-502.

<sup>324</sup> Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, del 1, s. 502.

<sup>325</sup> Skatteverkets handledning för mervärdesskatt 2008, del 1, s. 502.

<sup>326</sup> KPMG, *Momsboken*, s. 110.

<sup>327</sup> Prop. 1968:100, prop. 1993/94:99, prop. 1994/95:57 och SOU 1994:88.

grundläggande betydelse för att avgöra om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.<sup>328</sup>

Den skatt som köparen erlägger vid förvärv av varor och tjänster utgör ingående mervärdesskatt.<sup>329</sup> Huvudregeln avseende avdrag för ingående mervärdesskatt innebär att den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.<sup>330</sup>

I blandad verksamhet ska den ingående mervärdesskatten fördelas på de skattepliktiga respektive icke skattepliktiga transaktionerna. Om en sådan fördelning inte kan göras ska det avdragsgilla beloppet, enligt 8 kap. 13 § ML, fastställas genom en uppdelning efter skälig grund. Sverige har implementerat en av de fem möjligheter att avvika från årsomsättningen som fördelningsgrund som anges i artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet. Avvikelsen innebär att ingående mervärdesskatt som inte medför avdragsrätt och som är av ringa belopp inte ska beaktas vid uträkningen av den avdragsgilla andelen.<sup>331</sup> 8 kap. 13 § ML ger inte någon ledning för vad som omfattas av begreppet *uppdelning efter skälig grund* och därför måste vägledning hämtas från de förarbeten som ligger till grund för bestämmelsen.

I förarbetena till mervärdesskattelagen anges att Skatteverket ska avgöra vad som omfattas av begreppet *uppdelning efter skälig grund*. Någon närmare vägledning ges inte. I samband med Sveriges inträde i EU företogs dock en utredning gällande bland annat 8 kap. 13 § ML och dess förenlighet med mervärdesskattedirektivet. I utredningen framkommer att bestämmelsen motsvaras av undantaget i artikel 173.2 (c) i mervärdesskattedirektivet. Utredningens slutsats blev, efter en jämförelse med andra medlemsstater, att 8 kap. 13 § ML skulle kvarstå oförändrad då den ansågs vara förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.<sup>332</sup>

Uppdelning efter skälig grund har således inte givits någon närmare definition i förarbetena eller rättspraxis och det har därför, genom förarbetena, blivit Skatteverkets uppgift att bestämma vad som omfattas av begreppet. Skatteverket föreskriver att den mest skäliga fördelningsgrunden ska tillämpas för att uppnå det mest rättvisande ekonomiska resultatet. I praktiken tillämpas ett flertal olika fördelningsgrunder beroende på verksamhetens omfattning och typ av förvärv.<sup>333</sup> Det är därmed av vikt att utreda huruvida 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet, genom en analys som baseras på lojalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och neutralitetsprincipen.<sup>334</sup>

---

<sup>328</sup> Se avsnitt 1.2.

<sup>329</sup> Se avsnitt 6.2.2.

<sup>330</sup> Se avsnitt 6.2.3.

<sup>331</sup> Se avsnitt 6.3.1.

<sup>332</sup> Se avsnitt 6.3.2.

<sup>333</sup> Se avsnitt 6.3.4.

<sup>334</sup> Se avsnitt 1.2 och 1.3.2.

## **7 8 kap. 13 § ML och begreppet *uppdelning efter skälig grund***

### **7.1 Inledning**

Avsikten med kapitlet är att analysera om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.<sup>335</sup> Kapitlet inleds med en kort sammanfattning och jämförelse mellan bestämmelserna om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet i mervärdesskattedirektivet respektive mervärdesskattelagen. Därefter behandlas syftet med 8 kap. 13 § ML respektive artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Slutligen följer en analys av 8 kap. 13 § ML i ljuset av lojalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och neutralitetsprincipen för att uppfylla uppsatsens syfte.

### **7.2 Syftet med 8 kap. 13 § ML och artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet**

I mervärdesskattedirektivet anges att när en verksamhet består av såväl skattepliktiga som icke skattepliktiga transaktioner, ska den ingående mervärdesskatten fördelas mellan dessa. Det är endast tillåtet att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till skattepliktiga transaktioner, det vill säga till den del av verksamheten som medför skattskyldighet.<sup>336</sup> Huvudregeln gällande fördelningen av den ingående mervärdesskatten i blandad verksamhet framgår av artiklarna 173.1, 174 och 175 i mervärdesskattedirektivet. I dessa artiklar anges att det är årsomsättningen i verksamheten som ska ligga till grund för uppdelningen.<sup>337</sup> Medlemsstaterna har dock, enligt artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet, vissa möjligheter att avvika från årsomsättningen som fördelningsgrund.<sup>338</sup>

Bestämmelserna om avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet regleras i 8 kap. 13 § ML. Utgångspunkten i nämnda bestämmelse är att avdrag för ingående mervärdesskatt endast medges till den del denna är hänförlig till verksamhet som medför skattskyldighet. Kan den avdragsgilla andelen inte fastställas på detta sätt ska en uppdelning av den ingående mervärdesskatten istället göras efter skälig grund. Den skattskyldige har möjlighet att avvika från huvudregeln i 8 kap. 13 § ML genom en tillämpning av 8 kap. 14 § ML. Sistnämnda bestämmelse motsvaras av undantagsbestämmelsen i artikel 173.2 (e) i mervärdesskattedirektivet.<sup>339</sup>

I både mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen föreskrivs att en blandad verksamhet utgörs av en verksamhet som består av såväl skattepliktiga som icke skattepliktiga transaktioner, varav skattskyldighet och därmed avdragsrätt endast föreligger för de skattepliktiga transaktionerna. Definitionen är således densamma i såväl

---

<sup>335</sup> Se avsnitt 1.2.

<sup>336</sup> Se avsnitt 5.4.1.

<sup>337</sup> Se avsnitt 5.4.2.

<sup>338</sup> Se avsnitt 5.4.3.

<sup>339</sup> Se avsnitt 6.3.1.

mervärdesskattedirektivet som mervärdesskattelagen och begreppet *blandad verksamhet* är till följd därav inte föremål för diskussion inom ramen för uppsatsen. Mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen föreskriver att ingående mervärdesskatt, som är hänförlig till blandad verksamhet, ska delas upp mellan verksamhetens skattepliktiga och icke skattepliktiga transaktioner. Avdrag medges endast för de skattepliktiga transaktionerna. Bestämmelserna i artiklarna 173.1, 174 och 175 i mervärdesskattedirektivet och 8 kap. 13 § ML syftar således till samma sak, vilket är att en uppdelning ska göras av den ingående mervärdesskatten i blandad verksamhet och att avdrag endast medges för den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Metoderna för att göra en sådan uppdelning skiljer sig dock åt mellan mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen.

I 8 kap. 13 § ML ges inte någon ledning för vad som omfattas av begreppet *uppdelning efter skälig grund*. I förarbetena till mervärdesskattelagen anges att Skatteverket ska avgöra vad som omfattas av begreppet.<sup>340</sup> Skatteverket föreskriver, genom Skatteverkets handledning för mervärdesskatt, att den mest skäliga metoden ska tillämpas vid uppdelningen för att uppnå det mest rättvisande ekonomiska resultatet. I handledningen ges förslag på lämpliga fördelningsmetoder.<sup>341</sup> Vid en uppdelning efter skälig grund enligt 8 kap. 13 § ML kan således flera olika fördelningsmetoder användas, medan mervärdesskattedirektivets huvudregel föreskriver en enda fördelningsmetod, det vill säga årsomsättningen. Frågan är om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet, trots att bestämmelsen föreskriver en uppdelning av den ingående mervärdesskatten efter skälig grund och inte efter årsomsättningen. En analys företas utifrån de tre allmänna rättsprinciperna lojalitetsprincipen<sup>342</sup>, rättssäkerhetsprincipen<sup>343</sup> och neutralitetsprincipen<sup>344</sup>, för att avgöra om 8 kap. 13 § ML är förenlig med motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.<sup>345</sup>

### **7.3 Har Sverige uppfyllt sin skyldighet att agera lojalt gentemot gemenskapen?**

Lojalitetsprincipen gäller såväl medlemsstaterna som EU:s institutioner, men i analysen aktualiseras endast medlemsstaternas skyldighet att agera lojalt gentemot gemenskapen.<sup>346</sup> Avsikten med avsnittet är att analysera huruvida Sverige, genom utformningen av 8 kap. 13 § ML, uppnår det resultat som föreskrivs i artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet och därigenom även uppfyller sin skyldighet att agera lojalt gentemot gemenskapen.<sup>347</sup>

---

<sup>340</sup> Se avsnitt 6.3.2.

<sup>341</sup> Se avsnitt 6.3.4.

<sup>342</sup> Se avsnitt 2.4.2.

<sup>343</sup> Se avsnitt 2.4.3.

<sup>344</sup> Se avsnitt 2.4.4.

<sup>345</sup> Se avsnitt 1.2.

<sup>346</sup> Se avsnitt 2.4.2.

<sup>347</sup> Se avsnitt 1.2.

Mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagens bestämmelser om avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet har samma syfte. Metoderna för att uppfylla detta syfte skiljer sig dock åt mellan mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen.<sup>348</sup> Mervärdesskattedirektivets huvudregel årsomsättningen som fördelningsgrund skiljer sig från mervärdesskattelagens huvudregel i 8 kap. 13 § ML. Den svenska bestämmelsen utgår, vid fördelningen av den ingående mervärdesskatten, från förvärv av varor och tjänster i den skattepliktiga respektive den icke skattepliktiga delen av verksamheten. Bestämmelsen liknar därmed undantaget i artikel 173.2 (c) i mervärdesskattedirektivet, som ger medlemsstaterna rätt att ålägga den skattskyldiga personen att dela upp den ingående mervärdesskatten utifrån användningen av varorna och tjänsterna i verksamheten.<sup>349</sup> Frågan är om Sverige har uppfyllt lojalitetsprincipen och därigenom sina skyldigheter enligt mervärdesskattedirektivet, genom att göra ett av undantagen i mervärdesskattedirektivet till huvudregel i mervärdesskattelagen.

I artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att medlemsstaterna *får vidta* de åtgärder som anges i artikel 173.2 (a)-(e) i mervärdesskattedirektivet. Den fråga som därmed aktualiseras är vilken innebörd som ska tillmätas orden *får vidta*.<sup>350</sup> I utredningen SOU 1994:88, som företogs i samband med Sveriges inträde i EU, anser utredarna att ordalydelsen i artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet tyder på att artikeln endast är tänkt att tillämpas i undantagsfall. Utredarna anser att ordalydelsen borde ha varit en annan om avsikten med bestämmelsen är att den ska tillämpas som en allmän regel.<sup>351</sup>

Artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna fem möjligheter att avvika från årsomsättningen som fördelningsgrund. En tillämpning av artikel 173.2 (a)-(e) i mervärdesskattedirektivet ger samma utfall som om årsomsättningen hade tillämpats, det vill säga att en uppdelning av den ingående mervärdesskatten görs i blandad verksamhet. I SOU 1994:88 anser utredarna att ordalydelsen *får vidta* medför att artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet endast ska tillämpas i undantagsfall. Utredarna har därmed tolkat begreppet *får vidta* alltför snävt. Avsikten med artikeln är istället att ge medlemsstaterna en möjlighet att avvika från huvudregeln årsomsättning som fördelningsgrund, men ändå uppnå samma resultat som om årsomsättningen hade tillämpats. Friheten för medlemsstaterna att avvika från årsomsättningen som fördelningsgrund förstärks ytterligare av den engelska översättningen av *får vidta* i artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet, som utgörs av *may take*. Om syftet med bestämmelsen är att den endast ska tillämpas i undantagsfall borde det framgå tydligare av artikelns ordalydelse. Det strider därför inte mot lojalitetsprincipen att göra artikel 173.2 (c) i mervärdesskattedirektivet till huvudregel i nationell rätt.

Tidigare i uppsatsen slogs det fast att bestämmelserna i artiklarna 174-175 i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt.<sup>352</sup> Det innebär att de skattskyldiga har möjlighet att tillämpa mervärdesskattedirektivets huvudregel årsomsättningen som fördelningsgrund om de anser att den är mer fördelaktig än 8 kap. 13 § ML. Att Sverige har gjort ett av

---

<sup>348</sup> Se avsnitt 7.2.

<sup>349</sup> Se avsnitt 6.3.2.

<sup>350</sup> Se bilaga 2.

<sup>351</sup> Se avsnitt 6.3.2.

<sup>352</sup> Se avsnitt 3.2.

undantagen till huvudregel begränsar därmed inte de skattskyldigas möjlighet att istället tillämpa artiklarna 174-175 i mervärdesskattedirektivet.

Utredarna har i SOU 1994:88 fäst stor vikt vid utformningen av andra medlemsstaters mervärdesskattelagstiftningar, vid fastställandet av om 8 kap. 13 § ML är förenlig med mervärdesskattedirektivet.<sup>353</sup> Det kan vara intressant att se hur andra medlemsstater har utformat sina bestämmelser om avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet, men någon avgörande vikt ska inte fästas vid detta när det gäller att fastställa huruvida svensk lagstiftning är förenlig med EG-rätten. Anledningen till att vikt inte ska fästas vid andra medlemsstaters mervärdesskattelagstiftningar, är att varje land är skyldigt att lojalt följa bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet, i enlighet med lojalitetsprincipen.<sup>354</sup> Det har därmed inte någon betydelse hur andra länder inom EU har valt att utforma sina nationella mervärdesskattesystem. Sverige är skyldigt, som medlemsstat, att tillse att 8 kap. 13 § ML står i överensstämmelse med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.

I början av kapitlet fastslås att syftet med 8 kap. 13 § ML är detsamma som syftet med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. 8 kap. 13 § ML uppnår därmed det resultat som föreskrivs i artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet, vilket är att en uppdelning av den ingående mervärdesskatten ska göras i en blandad verksamhet eftersom avdrag endast medges för den del av verksamheten som medför skattskyldighet. Sammantaget innebär detta att utformningen av 8 kap. 13 § ML är förenlig med lojalitetsprincipen. Sverige uppfyller syftet med mervärdesskattedirektivet och därmed sin skyldighet att samarbeta lojalt med gemenskapen, för att uppnå en fungerande inre marknad inom EU. Något skadeståndsansvar för svenska staten gentemot enskilda medborgare aktualiseras därmed inte.<sup>355</sup>

## 7.4 Är begreppet *uppdelning efter skälig grund* förutsebar för de enskilda?

Rättssäkerhetsprincipen används i analysen för att analysera huruvida enskilda kan förlita sig på ordalydelsen i 8 kap. 13 § ML, i vilken det anges att det avdragsgilla beloppet ska beräknas genom en uppdelning efter skälig grund. I avsnittet tas vidare ställning till om det är möjligt att företa en direktivkonform tolkning av 8 kap. 13 § ML i förhållande till artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet, genom att använda Persson-Östermans exempel.<sup>356</sup>

Huvudregeln i 8 kap. 13 § ML, att det ska ske en uppdelning av den ingående mervärdesskatten efter skälig grund, är i jämförelse med motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet brett formulerad. Frågan som uppkommer är om utformningen av 8 kap. 13 § ML är förutsebar för de enskilda, i enlighet med rättssäkerhetsprincipen.<sup>357</sup> *Uppdelning efter skälig grund* utgör ett vagt begrepp för hur uppdelningen ska företas, vilket innebär att de enskilda kan tolka in många olika fördelningsmetoder i begreppet.

---

<sup>353</sup> Se avsnitt 6.3.2.

<sup>354</sup> Se avsnitt 2.4.2.

<sup>355</sup> Se avsnitt 3.4.

<sup>356</sup> Se avsnitt 2.4.3.

<sup>357</sup> Se avsnitt 2.4.3.



I svensk rätt är tanken att den mest skäligen fördelningsmetoden ska tillämpas för att uppnå det mest rättvisande ekonomiska resultatet. Lagstiftaren har lämnat det till Skatteverket, genom Skatteverkets handledning för mervärdesskatt och ställningstaganden, att närmare fastställa vilka fördelningsmetoder som ingår i uppdelning efter skäligen grund. I Skatteverkets handledning för mervärdesskatt regleras dock inte uttömmande vad som ingår i begreppet, utan det ges endast ett fåtal exempel på vad som skulle kunna utgöra en lämpligen fördelningsmetod.<sup>358</sup> De enskilda ges, genom utformningen av 8 kap. 13 § ML, ett stort handlingsutrymme då de kan välja vilken eller vilka fördelningsmetoder som är lämpligen för uppdelningen av den ingående mervärdesskatten för verksamheten i fråga. Det är således upp till de enskilda att avgöra vilken fördelningsmetod som de anser ger det mest rättvisande ekonomiska resultatet. Skatteverket avgör dock vid årets slut om den mest skäligen fördelningsmetoden har använts, vilket medför att den skattskyldiges uppdelning av den ingående mervärdesskatten kan komma att förändras. Sammantaget medför de enskildas stora handlingsutrymme att 8 kap. 13 § ML och begreppet *uppdelning efter skäligen grund* inte är förutsebar för de enskilda, eftersom det är ett vagt utformat begrepp och eftersom det är svårt för den skattskyldigen att förutse vilken fördelningsgrund som ger det mest rättvisande ekonomiska resultatet.

Frågan är vidare om det är lämpligen att Skatteverket ska bestämma vilka fördelningsgrunder som omfattas av begreppet *uppdelning efter skäligen grund*. Skatteverket utgör trots allt motpart till de skattskyldiga och bör som sådan inte självständigen utforma de regler som styr avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet. Myndighetens uppgift är att tydliggöra, för de enskilda, hur skattelagstiftningen ska tillämpas för att uppnå en mer enhetligen rättstillämpning. Det åligger därmed inte Skatteverket att agera lagstiftare, utan dess uppgift är att klargöra lagstiftningens innebörd.<sup>359</sup>

Skatteverket har, genom förarbetena till mervärdesskattelagen, tilldelats uppgiften att närmare avgöra vad som omfattas av 8 kap. 13 § ML och kan därigenom anses ha fått rollen som lagstiftare. En grundförutsättning för uttag av skatt är, som tidigare har nämnts, att det finns uttryckligen lagstöd<sup>360</sup> och därmed är det svårbegripligen att Skatteverket har givits rollen som lagstiftare genom prop. 1968:100.<sup>361</sup> Skatteverkets ställningstaganden är endast bindande inom Skatteverket och syftet med dessa är att klargöra lagtextens innehåll. Skatteverket har således inte någon rätt att självständigen utforma lagstiftning och har inte heller rätt att tolka befintligen lagstiftning. Myndighetens roll som lagstiftare gör att bestämmelsens förutsebarhet för de enskilda ytterligare begränsas. Skatteverkets ställningstaganden har vidare ett lågt rättsskällevärde och det vore därför önskvärt om lagstiftaren förtydligar innebörden av bestämmelsen i 8 kap. 13 § ML, alternativt att detta görs genom rättspraxis som har ett högre rättsskällevärde.

Skatteverket föreskriver att årsomsättningen är en av flera lämpligen fördelningsmetoder, medan mervärdesskattedirektivet endast medger en fördelningsmetod, det vill säga årsomsättningen. 8 kap. 13 § ML och *begreppet uppdelning efter skäligen grund* utgör därmed ett vidare begrepp än årsomsättningen enligt artiklarna 173.1, 174 och 175 i mervärdesskattedirektivet.

---

<sup>358</sup> Se avsnitt 6.3.4.

<sup>359</sup> Se avsnitt 6.3.4.

<sup>360</sup> Se avsnitt 6.3.2 och 6.3.4.

<sup>361</sup> Se avsnitt 6.3.2.

Begreppet *uppdelning efter skälig grund* omfattar således fler fördelningsmetoder än endast årsomsättningen, vilket innebär att 8 kap. 13 § ML innefattar mer än vad artiklarna 173.1, 174 och 175 i mervärdesskattedirektivet gör. Enligt principen om direktivkonform tolkning ska mervärdesskattelagen tolkas mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet, så långt det är möjligt. Ordalydelsen av artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet ska således ligga till grund för tolkningen av 8 kap. 13 § ML.<sup>362</sup> En enskild kan tolka in många fler fördelningsmetoder i uppdelning efter skälig grund än i motsvarande lydelse i mervärdesskattedirektivet. Det stora antalet möjliga fördelningsmetoder medför att en direktivkonform tolkning av begreppet *uppdelning efter skälig grund* mot bakgrund av ordalydelsen *årsomsättning* i artiklarna 173.1, 174 och 175 inte kan företas. Anledningen till att en direktivkonform tolkning inte kan företas är att de enskilda måste kunna förlita sig på lagtextens ordalydelse, vilket de inte kan om 8 kap. 13 § ML tolkas i enlighet med artiklarna 173.1, 174 och 175 i mervärdesskattedirektivet. En direktivkonform tolkning är inte möjlig att göra i de fall en annan fördelningsmetod än årsomsättningen används, eftersom de enskilda måste kunna förlita sig på lagtextens ordalydelse enligt rättssäkerhetsprincipen.

Sammantaget utgör begreppet *uppdelning efter skälig grund* i 8 kap. 13 § ML ett vitt begrepp i förhållande till artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Lagstiftaren har lämnat det till Skatteverket att närmare definiera vad som ingår i begreppet, vilket innebär att ett stort antal fördelningsmetoder har utvecklats. Det är inte Skatteverkets uppgift att agera lagstiftare och dess ställningstaganden har ett lägre rättskällevärde i förhållande till förarbeten och rättspraxis. Skatteverkets utformning av 8 kap. 13 § ML är inte tillräckligt förutsebar för de enskilda. Det vore bra, ur ett förutsebarhetsperspektiv, om den svenska lagstiftaren förtydligar innebörden av begreppet, alternativt att detta görs genom rättspraxis. Mot bakgrund av att de enskilda, enligt rättssäkerhetsprincipen, måste kunna förlita sig på ordalydelsen i 8 kap. 13 § ML är det inte möjligt att göra en direktivkonform tolkning av nämnda bestämmelse i förhållande till artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.

## **7.5 Är 8 kap. 13 § ML neutral – medges de skattskyldiga avdrag för den ingående mervärdesskatt de har erlagt?**

Neutralitetsprincipen avser att säkerställa neutralitet på mervärdesskatteområdet, beträffande de skattskyldigas skattebörda. Neutralitet uppnås genom att de skattskyldiga har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som de har erlagt i föregående led av produktions- och distributionskedjan.<sup>363</sup> Avsikten med avsnittet är att analysera om 8 kap. 13 § ML är förenlig med neutralitetsprincipen på så sätt att den medger de skattskyldiga rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som de har erlagt, inom ramen för den ekonomiska verksamheten.<sup>364</sup>

För att 8 kap. 13 § ML ska anses strida mot den tolkning av neutralitetsprincipen som används i uppsatsen, krävs det att de skattskyldiga hindras från att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som de har erlagt. De skattskyldiga har, i blandad verksamhet, rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som är hänförlig till skattepliktiga transaktioner.<sup>365</sup>

---

<sup>362</sup> Se avsnitt 3.3.

<sup>363</sup> Se avsnitt 2.4.4.

<sup>364</sup> Se avsnitt 1.2.

<sup>365</sup> Se avsnitt 5.4.1.

Begreppet *uppdelning efter skälig grund* omfattar flera fördelningsmetoder,<sup>366</sup> vilket ytterligare förstärker de skattskyldigas möjlighet att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten. Sammantaget strider inte 8 kap. 13 § ML mot neutralitetsprincipen, eftersom de skattskyldiga har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som de har erlagt i föregående led av produktions- och distributionskedjan.

Neutralitetsprincipen används även för att analysera om de skattskyldiga ges en fördel, genom att de har möjlighet att tillämpa fler fördelningsmetoder enligt 8 kap. 13 § ML än vad som är fallet vid en tillämpning av artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. En skattskyldig i Sverige ska välja den fördelningsmetod som ger det mest rättvisande ekonomiska resultatet, vilket medför att andra fördelningsmetoder än årsomsättningen ofta aktualiseras.<sup>367</sup> Detta belyses i följande exempel:

En reparatör bedriver verksamhet med såväl skattepliktiga som icke skattepliktiga transaktioner i en verkstad. En uppdelning måste därför göras av den ingående mervärdesskatten. Av verksamhetens totala årsomsättning hänför sig en fjärdedel till de skattepliktiga transaktionerna och resterande tre fjärdedelar till de icke skattepliktiga transaktionerna. Av lokalens totala yta används tre fjärdedelar för den skattepliktiga delen av verksamheten och en fjärdedel till den icke skattepliktiga delen av verksamheten. Väljer reparatören att göra uppdelningen på grundval av årsomsättningen får han göra avdrag för en fjärdedel av den totala ingående mervärdesskatten, medan han om han väljer att göra uppdelningen efter lokalyta har möjlighet att göra avdrag för tre fjärdedelar av den totala mervärdesskatten. Det är således mer fördelaktigt för reparatören att använda lokalyta som fördelningsgrund vid uppdelning av den ingående mervärdesskatten, under förutsättning att det ger det mest rättvisande ekonomiska resultatet.

Det kan, enligt exemplet ovan, vara mer fördelaktigt för de skattskyldiga i Sverige att använda 8 kap. 13 § ML än motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, eftersom de kan ges en möjlighet till större avdrag för ingående mervärdesskatt genom att tillämpa en annan fördelningsmetod än årsomsättningen. Under förutsättning att de skattskyldiga ges en fördel genom en tillämpning av 8 kap. 13 § ML i förhållande till en tillämpning av motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet, har Sverige inte uppfyllt sin förpliktelse att agera lojalt gentemot gemenskapen.<sup>368</sup> I det här fallet finns det ett nära samband mellan lojalitetsprincipen och neutralitetsprincipen, så som de definieras i uppsatsen, vilket påvisar att det sällan går att tillämpa en rättsprincip fristående från en annan rättsprincip. Uppfyller artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet neutralitetsprincipen, är det tveksamt om 8 kap. 13 § ML uppfyller kraven för neutralitet och därmed om bestämmelsen kan anses vara förenlig med nämnda artiklar.

Sammanfattningsvis har de skattskyldiga, enligt 8 kap. 13 § ML, rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till de skattepliktiga transaktionerna i verksamheten. 8 kap. 13 § ML omfattar flera fördelningsmetoder och strider inte mot den tolkning av neutralitetsprincipen som används i uppsatsen, eftersom de skattskyldiga har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som har erlagts i föregående led av produktions- och distributionskedjan. Möjligheten för den skattskyldige att välja mellan

---

<sup>366</sup> Se avsnitt 6.3.4.

<sup>367</sup> Se avsnitt 6.3.4.

<sup>368</sup> Se avsnitt 2.4.2.

olika fördelningsmetoder vid uppdelningen kan leda till ett mer fördelaktigt resultat för den skattskyldige än om denne endast hade kunnat använda årsomsättningen enligt mervärdesskattedirektivet. Därmed är det oklart om 8 kap. 13 § ML kan anses vara neutral, i förhållande till den skattskyldiges rätt att göra avdrag enligt artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.

Det övergripande syftet med neutralitetsprincipen, så som den definieras i uppsatsen, är dock att säkerställa den skattskyldiges rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som har erlagts, inom ramen för den skattepliktiga delen av verksamheten. Rättigheten tillförsäkras den skattskyldige genom utformningen av 8 kap. 13 § ML och därmed är bestämmelsen förenlig med neutralitetsprincipen.

## 8 Slutsatser

Syftet med uppsatsen är att utreda huruvida 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Analysen görs utifrån tre aspekter som grundar sig på, i följande ordning, lojalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och neutralitetsprincipen.<sup>369</sup>

- Har Sverige, genom 8 kap. 13 § ML, uppfyllt sin skyldighet att agera lojalt gentemot gemenskapen?
- Är ordalydelsen *uppdelning efter skälig grund* i 8 kap. 13 § ML förutsebar för de enskilda?
- Är 8 kap. 13 § ML neutral på så sätt att de skattskyldiga medges avdrag för den ingående mervärdesskatt som de har erlagt?

Mervärdesskatteområdet är harmoniserat inom EU, vilket innebär att 8 kap. 13 § ML ska vara utformad i enlighet med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.<sup>370</sup> Mervärdesskattedirektivet föreskriver att fördelning av ingående mervärdesskatt, i blandad verksamhet, ska göras utifrån årsomsättningen i den skattepliktiga respektive den icke skattepliktiga delen av verksamheten.<sup>371</sup> Det finns därutöver vissa möjligheter för medlemsstaterna att vidta åtgärder för att avvika från årsomsättningen som fördelningsgrund.<sup>372</sup> Mervärdesskattelagen anger, som huvudregel, att den avdragsgilla andelen ska fastställas genom en uppdelning av den ingående mervärdesskatten mellan skattepliktiga respektive icke skattepliktiga transaktioner. Om det avdragsgilla beloppet inte kan fastställas på detta sätt, ska den ingående mervärdesskatten delas upp efter skälig grund.<sup>373</sup> Begreppet *uppdelning efter skälig grund* omfattar, enligt Skatteverkets administrativa praxis, många olika fördelningsmetoder,<sup>374</sup> till skillnad från mervärdesskattedirektivet där den huvudsakliga fördelningsmetoden utgörs av årsomsättningen. Bestämmelserna om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet skiljer sig således åt mellan mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen och frågan är därmed om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet.

Syftet med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet är detsamma som syftet med 8 kap. 13 § ML. Den gemensamma avsikten med bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet respektive mervärdesskattelagen är att ingående mervärdesskatt hänförlig till blandad verksamhet, ska delas upp mellan verksamhetens skattepliktiga och icke skattepliktiga transaktioner. Mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen föreskriver dock olika fördelningsmetoder för att uppnå syftet.<sup>375</sup> För att analysera om 8 kap. 13 § ML är förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet, trots tillämpningen av olika

---

<sup>369</sup> Se avsnitt 1.2 och 1.3.

<sup>370</sup> Se avsnitt 2.2.

<sup>371</sup> Se avsnitt 5.4.2.

<sup>372</sup> Se avsnitt 5.4.3.

<sup>373</sup> Se avsnitt 6.3.1.

<sup>374</sup> Se avsnitt 6.3.4.

<sup>375</sup> Se avsnitt 7.2.

fördelningsmetoder, används de tre primärrättsliga principerna lojalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och neutralitetsprincipen, så som de definieras inom ramen för uppsatsen.<sup>376</sup>

8 kap. 13 § ML är förenlig med lojalitetsprincipen, eftersom syftet med nämnda bestämmelse är detsamma som syftet med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Sverige uppfyller därmed sin skyldighet att agera lojalt gentemot gemenskapen.<sup>377</sup> Den svenska bestämmelsen är dock inte förenlig med rättssäkerhetsprincipen, eftersom ordalydelsen *uppdelning efter skälig grund* är alltför brett formulerad. 8 kap. 13 § ML ger, genom Skatteverkets utformning av bestämmelsen, de enskilda ett stort handlingsutrymme. De enskildas handlingsutrymme begränsas dock, genom att Skatteverket vid årets slut avgör vilken fördelningsmetod som ger det mest rättvisande ekonomiska resultatet. Sammantaget innebär det att bestämmelsen inte är tillräckligt förutsebar för de enskilda och det vore därför önskvärt om lagstiftaren, och inte Skatteverket, förtydligar vad som avses med begreppet *uppdelning efter skälig grund* i 8 kap. 13 § ML. De enskilda har möjlighet att använda fler fördelningsmetoder vid tillämpning av 8 kap. 13 § ML, än vid en tillämpning av motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet. Det innebär att det inte går att göra en direktivkonform tolkning av 8 kap. 13 § ML mot bakgrund av artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. De enskilda måste, i enlighet med rättssäkerhetsprincipen, kunna förlita sig på ordalydelsen i 8 kap. 13 § ML.<sup>378</sup> Slutligen är 8 kap. 13 § ML förenlig med neutralitetsprincipen, eftersom bestämmelsen medger de skattskyldiga rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som har erlagts i den skattepliktiga delen av verksamheten.<sup>379</sup>

De tre principer som används som analysverktyg i uppsatsen utgör primärrätt.<sup>380</sup> Principerna är bindande för Sverige och för att 8 kap. 13 § ML ska vara förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet, måste bestämmelsen uppfylla lojalitetsprincipen, rättssäkerhetsprincipen och neutralitetsprincipen, så som de definieras i uppsatsen.<sup>381</sup> 8 kap. 13 § ML uppfyller lojalitetsprincipen och neutralitetsprincipen och utifrån dessa två principer är bestämmelsen således förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen är dock inte tillräckligt förutsebar för de enskilda och därmed anses den inte uppfylla rättssäkerhetsprincipen. 8 kap. 13 § ML är därmed, enligt rättssäkerhetsprincipen, inte förenlig med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet. Lagstiftaren bör förtydliga bestämmelsen för att dess förenlighet med artiklarna 173-175 i mervärdesskattedirektivet ska kunna avgöras, i enlighet med rättssäkerhetsprincipen.

---

<sup>376</sup> Se avsnitt 1.3.2.

<sup>377</sup> Se avsnitt 7.3.

<sup>378</sup> Se avsnitt 7.4.

<sup>379</sup> Se avsnitt 7.5.

<sup>380</sup> Se avsnitt 2.3.

<sup>381</sup> Se avsnitt 1.3.2.

## Referenslista

### EG-rätt

#### Fördrag

EG-fördraget – Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen

#### Direktiv

Rådets direktiv 67/722/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, EGT 71, 14.4.1967, s. 1301–1303

Rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, EGT L 145, 13.6.1977 s. 1-40

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, EUT L 347, 11.12.2006 s. 1-118

#### Praxis från EG-domstolen

Mål 26/62 NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend en Loos mot Nederländska skatteförvaltningen, svensk specialutgåva 1963, s. 161

Mål 9/70 Franz Grad mot Finanzamt Traunstein, [1970] REG s. 825

Mål 41/74 Yvonne van Duyn mot Home Office, [1974] REG s. 1337

Mål 106/77 Amministrazione delle Finanze dello Stato mot Simmenthal SpA, [1978] REG s. 629

Mål 8/81 Ursula Becker mot Finanzamt Münster-Innenstadt, [1982] REG s. 53

Mål 283/81 Srl CILFIT och Lanificio di Gavardo SpA mot Ministero della sanità, [1982] REG s. 3415

Mål 14/83 Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen, [1984] REG s. 1891

Mål 268/83 D.A. Rompelman och E.A. Rompelman-Van Deelen mot Minister van Financiën, [1985] REG s. 655

Mål 152/84 M.H. Marshall mot Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority (Teaching), [1986] REG s. 723

Mål 326/85 Kingdom of the Netherlands v Commission of the European Communities, [1987] ECR page 5091

Mål 80/86 Brottmål mot Kolpinghuis Nijmegen BV, [1987] REG s. 3969

## Referenslista

- Mål 165/86 Leesportefeuille "Intiem" CV v Staatssecretaris van Financiën, [1988] ECR page 1471
- Mål 50/87 Europeiska gemenskapernas kommission mot Franska republiken, [1988] REG s. 4797
- Mål 230/87 Naturally Yours Cosmetics Limited mot Commissioners of Customs and Excise, [1988] REG s. 6365
- Mål C-2/88 Imm., J.J. Zwartveld m.fl., [1990] REG s. I-03365
- Mål C-106/89 Marleasing SA mot Comercial Internacional de Alimentacion SA, [1990] REG s. I-04135
- Mål C-188/89 A. Foster m.fl. mot British Gas plc, [1990] REG s. I-03313
- Förenade målen C-6/90 och C-9/90 Andrea Francovich och Danila Bonifaci m.fl. mot Italienska republiken, [1991] REG s. I-05357
- Mål C-333/91 Sofitam SA (formerly Satam SA) v Ministre chargé du Budget, [1993] ECR page I-03513
- Mål C-62/93 BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion mot grekiska staten, [1995] REG s. I-01883
- Mål C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise, [1995] REG s. I-00983
- Mål C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) mot Belgische Staat, [1996] REG s. I-00857
- Mål T-115/94 Opel Austria GmbH mot Europeiska unionens råd, [1997] REG s. II-00039
- Mål C-306/94 Régie dauphinoise - Cabinet A. Forest SARL mot Ministre du Bdget, [1996] REG s. I-03695
- Mål C-37/95 Belgiska staten mot Ghent Coal Terminal NV, [1998] REG s. I-00001
- Mål C-145/96 Bernd von Hoffmann mot Finanzamt Trier, [1997] REG s. I-04857
- Förenade målen C-36/97 Hilmar Kellinghusen mot Amt für Land- und Wasserwirtschaft Kiel och C-37/97 Ernst-Detlef Ketelsen mot Amt für Land- und Wasserwirtschaft Husum, [1998] REG s. I-06337
- Mål C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc. [2000] REG s. I-04177
- Mål C-338/98 Europeiska kommissionen mot Konungariket Nederländerna, [2001] REG s. I-08265
- Mål C-400/98 Finanzamt Goslar mot Brigitte Breitsohl, [2000] REG s. I-04321



## Referenslista

- Mål C-62/00 Marks & Spencer plc mot Commissioners of Customs & Excise, [2002] REG s. I-06325
- Mål C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) mot Fazenda Pública, [2004] REG s. I-04295
- Mål C-224/01 Gerhard Köbler mot Republik Österreich, [2003] REG s. I-10239
- Mål C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd och County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise, [2006] REG s. I-01609
- Mål C-204/03 Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien, [2005] REG s. I-08389
- Mål C-243/03 Europeiska kommissionen mot Franska republiken, [2005] REG s. I-08411
- Mål C-384/04 Commissioners of Customs & Excise och Attorney General mot Federation of Technological Industries m.fl, [2006] REG s. I-04191
- Mål C-409/04 The Queen, på begäran av Teleos plc m.fl. mot Commissioners of Customs & Excise, [2007] REG s. I-07797

### **Kommissionen**

- KOM(2004) 246 slutlig, 15.4.2004, Förslag till Rådets direktiv om ett gemensamt system för mervärdesskatt (omarbetad version)
- KOM(2004) 641 slutlig, 08.10.2004, Förslag till Rådets förordning om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt
- KOM(2005) 89 slutlig, 16.3.2005, Förslag till Rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG när det gäller vissa åtgärder för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt och för att förhindra skattefusk eller skatteundandragande samt om upphävande av vissa beslut om tillstånd till avvikelser

### **Svensk rätt**

#### **Författningar**

- Författningssamlingsförordning (1976:725)
- Förordning (2003:1106) med instruktion för Skatteverket
- Inkomstskattelag (1999:1229)
- Lag (1968:430) om mervärdesskatt
- Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen

Mervärdesskattelag (1994:200)

Mervärdesskatteförordning (1994:223)

Regeringsformen (1974:152)

### **Förarbeten**

Prop. 1968:100 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om mervärdesskatt, m.m.; given Stockholms slott den 22 mars 1968

Prop. 1993/94:99 Om ny mervärdesskattelag

SOU 1994:88 Mervärdesskatten och EG. Slutbetänkande av Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna

Prop. 1994/95:57 Mervärdesskatten och EG

### **Praxis**

#### **Regeringsrätten**

RÅ 1999 not. 282

RÅ 2004 ref. 112

#### **Kammarrätten**

Kammarrätten i Göteborgs dom 2003-10-08, målnr. 5817-5825-01

Kammarrätten i Stockholms dom 2004-05-06, målnr. 6001-01, 6002-01

Kammarrätten i Jönköpings dom 2007-08-18, målnr. 122-05

Kammarrätten i Jönköpings dom 2008-07-01, målnr. 3667-07

### **Offentligt tryck**

Skatteverket, Handledning för mervärdesskatt 2008, SKV 553 utgåva 19 (del 1) och SKV 554 utgåva 3 (del 2)

Skatteverkets skrivelse 2004-12-14, dnr. 130 645783-04/111

### **Litteratur**

Alhager, Eleonor. Kleerup, Jan. Melz, Peter. och Öberg, Jesper., Mervärdesskatt i teori och praktik, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2007

Allgårdh, Olof. och Norberg, Sven., EU och EG-rätten – En handbok och lärobok om EU och i EG-rätt, fjärde upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2004

## Referenslista

- Arnulf, Anthony. Dashwood, Allan. Dougan, Michael. Ross, Malcolm. Spaventa, Eleanor. och Wyatt, Derrick., European Union Law, femte upplagan, Sweet & Maxwell, London 2006
- Bernitz, Ulf., Sverige och Europarätten, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2002
- Bernitz, Ulf. och Kjellgren, Anders., Europarättens grunder, tredje upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2007
- Hartley, Trevor C., The foundations of European Community law, sjätte upplagan, Oxford University press, Oxford 2007
- Hettne, Jörgen. och Otken Eriksson, Ida., EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk rättstillämpning, Norstedts juridik AB, Stockholm 2005
- Hultqvist, Anders., Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget, Stockholm 1995
- KPMG., Momshandboken, femte rev. upplagan, Jure Förlag, Stockholm 2005
- Melz, Peter., Mervärdesskatt, 14:e upplagan, Iustus förlag AB, Uppsala 2006
- Nilsson, Ulf., Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – några EG-rättsliga synpunkter, Skattenytt, 2002, s. 35-41
- Persson-Österman, Roger., Några synpunkter på tolkning av svensk mervärdesskattelag efter inträdet i den Europeiska Unionen, Skattenytt, 1998, s. 584-593
- Påhlsson, Robert., Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten, Skattenytt, 2006, s. 401-418
- Ståhl, Kristina. och Persson Österman, Roger., EG-skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag AB, Uppsala 2006
- Terra, Ben. och Kajus, Julie., A Guide to the European VAT (Recast) 2008, IBFD
- Terra, Ben J.M. och Wattel, Peter J., European tax law, femte upplagan, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2008
- Tikka, Kari S., Om principer vid tolkningen av skattelag, Skattenytt, 2004, s. 656-666
- Warholm, Wilhelm., Romfördraget, direktiven och mervärdesskattelagen, Skattenytt, 1996, s. 40-44
- Öberg, Ulf., Några anteckningar om användningen av förarbeten inom gemenskapsrätten, Juridisk Tidskrift vid Stockholms universitet, 2000/01 häfte 2, s. 492-507

## Övrigt

EU:s officiella hemsida på svenska, se: [http://europa.eu/index\\_sv.htm](http://europa.eu/index_sv.htm), 2008-11-19

## Referenslista

Skatterättsnämndens hemsida, se:

<http://forskarskattenamnden.se/skatterattsnamnden/omskatterattsnamndenochkansliet/historik.4.383cc9f31134f01c98a800013098.html>, 2008-09-29

Skatteverkets hemsida, se:

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/stallningstaganden/2008.4.24321e0c1165ddd612080002674.html>, 2008-11-27

## **Bilaga 1: 8 kap. 13 § och 8 kap. 14 § mervärdesskattelag (1994:200)**

### **8 kap. 13 § ML**

I de fall den ingående skatten endast delvis avser förvärv eller import som medför avdragsrätt eller avser förvärv eller import som görs gemensamt för flera verksamheter, av vilka någon inte medför skattskyldighet, eller görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen eller inköpspriset som hänför sig till den del av förvärvet eller importen som medför avdragsrätt respektive hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet. Om denna del inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Första stycket gäller inte om annat följer av 14 eller 16 §.

### **8 kap. 14 § ML**

Om den ingående skatten avser förvärv eller import för verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, får hela den ingående skatten för ett visst förvärv eller en viss import ändå dras av

1. om förvärvet eller importen till mer än 95 procent görs för den del av verksamheten som medför skattskyldighet, eller
2. om skatten för förvärvet eller importen inte överstiger 1 000 kronor och mer än 95 procent av omsättningen i verksamheten medför skattskyldighet.

Om den ingående skatten avser förvärv eller import för en verksamhet som medför både skattskyldighet och återbetalningsrätt enligt 10 kap. 9-13 §§ eller för både en verksamhet som medför skattskyldighet och en annan verksamhet som medför sådan återbetalningsrätt, behöver någon uppdelning av den ingående skatten enligt 13 § inte göras.

## **Bilaga 2: Artiklarna 173-175 mervärdesskattedirektiv 2006/112/EG**

### **Artikel 173**

1. När varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner som avses i artiklarna 168, 169 och 170, vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Den avdragsgilla andelen skall bestämmas i enlighet med artiklarna 174 och 175 för alla transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen.

2. Medlemsstaterna får vidta följande åtgärder:

- a) tillåta den beskattningsbara personen att bestämma en andel för varje gren av sin verksamhet, om han för separata räkenskaper för varje verksamhetsgren,
- b) ålägga den beskattningsbara personen att bestämma en andel för varje verksamhetsgren och att föra separata räkenskaper för varje verksamhetsgren,
- c) tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,
- d) tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget, i enlighet med bestämmelsen i punkt 1 första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,
- e) föreskriva att mervärdesskatt som inte medför avdragsrätt hos den beskattningsbara personen och som är ringa inte skall beaktas vid beräkningen.

### **Artikel 174**

1. Den avdragsgilla andelen skall vara resultatet av ett bråk bestående av följande belopp:

- a) I täljaren, det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som medför rätt till avdrag enligt artiklarna 168 och 169.
- b) I nämnaren, det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner som inte medför rätt till avdrag.

Medlemsstaterna får i nämnaren inräkna beloppet av andra subventioner än sådana som är direkt knutna till priset på leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster som avses i artikel 73.

2. Med avvikelse från punkt 1 skall vid beräkningen av den avdragsgilla andelen bortses från följande belopp:

- a) den omsättning som kan hänföras till leverans av investeringsvaror som används av den beskattningsbara personen i hans rörelse,

b) den omsättning som kan hänföras till transaktioner som har karaktären av bitransaktioner till fastighets- och finansiella transaktioner,

c) den omsättning som kan hänföras till de transaktioner som avses i artikel 135.1 b-g i de fall de har karaktären av bitransaktioner.

3. När medlemsstaterna utnyttjar möjligheten i artikel 191 att inte kräva justering med avseende på investeringsvaror, får de låta köpeskillingen vid avyttring av dessa varor ingå i den avdragsgilla andelen.

### **Artikel 175**

1. Den avdragsgilla andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.

2. Den andel som skall gälla preliminärt för ett år skall vara den som beräknas på grundval av föregående års transaktioner. I avsaknad av sådana transaktioner att jämföra med, eller om transaktionerna uppgick till obetydliga belopp, skall den beskattningsbara personen under skattemyndighetens överinseende uppskatta den avdragsgilla andelen med utgångspunkt i sina prognoser.

Medlemsstaterna får dock behålla de regler som gällde hos dem den 1 januari 1979 eller, för de medlemsstater som anslutit sig till gemenskapen efter den dagen, de regler som gällde hos dem på dagen för deras anslutning.

3. Avdrag som görs på grundval av en sådan preliminär andel skall justeras när den slutliga andelen för året bestämts under det påföljande året.

## **Bilaga 3: Artikel 173 mervärdesskattedirektiv 2006/112/EG, engelsk översättning**

### **Artikel 173**

1. In the case of goods or services used by a taxable person both for transactions in respect of which VAT is deductible pursuant to Articles 168, 169 and 170, and for transactions in respect of which VAT is not deductible, only such proportion of the VAT as is attributable to the former transactions shall be deductible.

The deductible proportion shall be determined, in accordance with Articles 174 and 175, for all the transactions carried out by the taxable person.

2. Member States may take the following measures:

- a) authorise the taxable person to determine a proportion for each sector of his business, provided that separate accounts are kept for each sector;
- b) require the taxable person to determine a proportion for each sector of his business and to keep separate accounts for each sector;
- c) authorise or require the taxable person to make the deduction on the basis of the use made of all or part of the goods and services;
- d) authorise or require the taxable person to make the deduction in accordance with the rule laid down in the first subparagraph of paragraph 1, in respect of all goods and services used for all transactions referred to therein;
- e) provide that, where the VAT which is not deductible by the taxable person is insignificant, it is to be treated as nil.