



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Out of Scope

En analys av avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet
utifrån EG-domstolens praxis

Magisteruppsats inom skatterätt

Författare: Maria Hultgren

Handledare: Pernilla Rendahl

Framläggningsdatum 14 december 2009

Jönköping december 2009

Magisteruppsats inom skatterätt

Titel:	Out of Scope - En analys av avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet utifrån EG-domstolens praxis
Författare:	Maria Hultgren
Handledare:	Pernilla Rendahl
Datum:	2009-12-14
Ämnesord	Skatterätt, EG-rätt, mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet, mervärdesskattelagen, blandad verksamhet, out of scope, artikel 173 mervärdesskattedirektivet, artikel 135 mervärdesskattedirektivet, 8 kap. 13 § ML, 8 kap. 9-10 §§ ML, proportionellt avdrag, out of scope

Sammanfattning

I EG-domstolen avgjordes nyligen ett mål mellan Skatteverket och SKF AB.¹ Domen har föranlett skrivandet av uppsatsen då EG-domstolens resonemang kring avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet förefaller intressant. Under senare år har flera liknande mål avgjorts, där EG-domstolen använder begreppet out of scope. Begreppet åsyftar de kostnader som faller utanför avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Uppsatsen syftar således till att göra en analys av avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet utifrån praxis.

Blandad verksamhet innebär att ett företag bedriver såväl mervärdesskattepliktig som ej mervärdesskattepliktig verksamhet. Att en verksamhet utgör blandad verksamhet kan exempelvis föranledas av att ett företag, som i övrigt bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet, yrkar undantag från skatteplikt under åberopande av undantag för finansiella tjänster enligt art. 135 mervärdesskattedirektivet eller 8 kap. 9-10 §§ Mervärdesskattelagen². Bestämmelsen om avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet benämns proportionellt avdrag och återfinns i art. 173 mervärdesskattedirektivet och 8 kap. 13 § Mervärdesskattelagen.

Av en analys av EG-domstolens praxis drar författaren slutsatsen att EG-domstolen är konsekvent i bedömningen av om en transaktion är avdragsgill eller out of scope. Senare praxis strider inte mot tidigare praxis, utan innebär snarare ett förtydligande. Vad avser hur det ska avgöras om en transaktion är out of scope, är författarens slutsats att om avdragsrätt inte strider mot neutralitetsprincipen ska avdrag medges i den mån transaktionen syftar till att fortlöpande vinna intäkter. EG-domstolens praxis ska således tolkas så att i bedömningen av om en transaktion har koppling till den ekonomiska verksamheten, ska syftet med ifrågavarande transaktion beaktas.

Av en analys av svensk praxis drar författaren slutsatsen att svensk praxis är förenlig med EG-domstolens praxis. Regeringsrättens avgöranden är i linje med EG-domstolens tolkning av avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet. Regeringsrätten anför att för att avgöra om en transaktion har samband med en ekonomisk verksamhet ska syftet med transaktionen beaktas. Syftet ska vara att fortlöpande vinna intäkter, det

¹ Mål C-29/08 Skatteverket mot AB SKF.

² SFS 1994:200.

vill säga ett vinstsyfte ska föreligga. Regeringsrätten förefaller förvisso vara mer restriktiv än EG-domstolen, men målet mellan Skatteverket mot SKF AB är ännu inte avgjort i Regeringsrätten. Beroende på hur Regeringsrätten dömer i målet kan det öppna möjligheter för företag att begära omprövning.

Förkortningar

ECR	European Court Report
EEG	Europeiska ekonomiska gemenskapen
EG	Europeiska gemenskapen
EG-domstolen	Europeiska gemenskapens domstol
EG-fördraget	Konsoliderad version av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen
<i>et al.</i>	<i>et alia (and others)</i>
EU	Europeiska unionen
EUF-fördraget	Konsoliderad version av fördraget om upprättandet av Europeiska unionens funktionssätt
<i>Ibid.</i>	<i>Ibidem (the same place)</i>
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
Lissabonfördraget	Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
Not.	Notismål från Regeringsrätten
Prop.	Proposition
Ref.	Referat från Regeringsrätten
REG	Rättsfallssamling från Europeiska gemenskapens domstol
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok

Innehåll

1	Inledning	2
1.1	Bakgrund.....	2
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
1.3.4	Metodproblem.....	6
1.4	Avgränsningar	7
1.5	Terminologi	7
1.6	Disposition.....	8
2	Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.....	9
2.1	Inledning.....	9
2.2	Mervärdesskattens tillämpningsområde	9
2.2.1	Enligt mervärdesskattedirektivet.....	9
2.2.2	Enligt mervärdesskattelagen	10
2.3	Avdragsrättens grunder.....	10
2.3.1	Mervärdesskatt och neutralitet.....	10
2.3.2	Reciprocitetsprincipen	12
2.4	Avdragsrättens inträde och räckvidd	13
2.4.1	Enligt mervärdesskattedirektivet.....	13
2.4.2	Enligt mervärdesskattelagen	14
2.5	Krav på direkt och omedelbart samband.....	14
2.6	Blandad verksamhet och proportionellt avdrag	15
2.7	Sammanfattande kommentarer.....	16
3	Tolkning av EG-rätt	17
3.1	Inledning.....	17
3.2	EG-domstolens roll och artikel 234 EG	17
3.3	Tolkningsmetoder.....	18
3.3.1	Textuell tolkning.....	18
3.3.2	Kontextuell tolkning.....	18
3.3.3	Teleologisk tolkning	19
3.4	Sammanfattande kommentarer.....	19
4	Avdragsrätt och out of scope enligt EG-domstolens praxis.....	21
4.1	Inledning.....	21
4.2	Mål C-4/94 BLP.....	21
4.2.1	Bakgrund till målet	21
4.2.2	EG-domstolens domskäl.....	22
4.2.3	Diskussion	23
4.3	Mål C-2/95 SDC	24
4.3.1	Bakgrund till målet	24
4.3.2	EG-domstolens domskäl.....	24
4.3.3	Diskussion	25
4.4	Mål C-465/03 Kretztechnik	26

4.4.1	Bakgrund till målet	26
4.4.2	EG-domstolens domskäl.....	26
4.4.3	Diskussion	27
4.5	Mål C-453/05 Ludwig	28
4.5.1	Bakgrund till målet	28
4.5.2	EG-domstolens domskäl.....	28
4.5.3	Diskussion	29
4.6	Mål C-437/06 Securenta	30
4.6.1	Bakgrund till målet	30
4.6.2	EG-domstolens domskäl.....	30
4.6.3	Diskussion	31
4.7	Mål C-515/07 Vereniging.....	32
4.7.1	Bakgrund till målet	32
4.7.2	EG-domstolens domskäl.....	32
4.7.3	Diskussion	33
4.8	Mål C-29/08 SKF.....	34
4.8.1	Bakgrund till målet	34
4.8.2	EG-domstolens domskäl.....	34
4.8.3	Diskussion	37
4.9	Sammanfattande kommentarer	38
5	Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt och out of scope enligt svensk praxis	39
5.1	Inledning.....	39
5.2	RÅ 1995 not 224	39
5.2.1	Bakgrund till målet	39
5.2.2	Regeringsrättens domskäl	39
5.2.3	Diskussion	40
5.3	RÅ 2003 ref 36	41
5.3.1	Bakgrund till målet	41
5.3.2	Regeringsrättens domskäl	41
5.3.3	Diskussion	41
5.4	Mål nr 7960-08 från Regeringsrätten.....	42
5.4.1	Bakgrund till målet	42
5.4.2	Regeringsrättens domskäl	42
5.4.3	Diskussion	43
5.5	Sammanfattande kommentarer	43
6	Analys av innebörden av out of scope	45
6.1	Inledning.....	45
6.2	Analys av EG-domstolens konsekvens i bedömningen av vilka transaktioner som är out of scope	45
6.3	Hur ska det, enligt EG-domstolen, avgöras vilka transaktioner som är out of scope?.....	46
6.4	Är svensk praxis förenlig med EG-domstolens praxis i bedömningen av om en transaktion är out of scope?	47
6.5	Slutsatser	47
	Referenslista	49

Figurer

Figur 1: Enligt reciprocitetsprincipen ska mervärdesskatten slutligen belasta konsumenten.....	13
--	----

Bilagor

Bilaga 1: Artiklarna 168 och 173 mervärdesskattedirektiv 2006/112/EG.....	53
Bilaga 2: 8 kap. 3 § och 8 kap. 13 § Mervärdesskattelag (1994:200).....	54

I Inledning

I.1 Bakgrund

I EG-domstolen³ avgjordes nyligen ett mål mellan Skatteverket och SKF AB.⁴ I domen konstaterar EG-domstolen att avdragsrätt föreligger för ingående mervärdesskatt hänförlig till tjänster som anskaffats i samband med avyttring av aktier i dotterbolag. Under senare år har flera liknande mål avgjorts, där frågeställningen huruvida avdragsrätt föreligger behandlas.⁵

EG-domstolen använder ofta begreppet out of scope,⁶ vilket åsyftar transaktioner som faller utanför avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Begreppet out of scope förekommer frekvent i praxis som behandlar avdragsrätt i så kallad blandad verksamhet.⁷ Att en transaktion anses vara out of scope innebär att den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till transaktionen inte är avdragsgill. EG-domstolens tolkning av avdragsrätten och begreppet out of scope har fångat författarens intresse då det är förenat med svårigheter att bedöma omfattningen av avdragsrätten. Uppsatsen syftar därför till att göra en analys av praxis som behandlar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet.

Att ett företag bedriver blandad verksamhet innebär att verksamheten omfattar såväl mervärdesskattepliktig som ej mervärdesskattepliktig verksamhet. Det kan också innebära att kostnaderna är hänförliga till varor eller tjänster som används av företaget för såväl mervärdesskattepliktiga som för ej mervärdesskattepliktiga transaktioner.⁸ Företaget har till följd därav inte rätt att fullt ut göra avdrag för den ingående mervärdesskatten, varför skatten delvis utgör en kostnad för företaget.

Exempel på blandad verksamhet är verksamheter inom den finansiella sektorn som ofta omfattar både bank- och finansieringstjänster, vilka är befriade från mervärdesskatteplikt samt konsult- eller administrativa tjänster, vilka är skattepliktiga.⁹ Det finns också allmänna begränsningar i avdragsrätten som leder till att verksamheten är blandad, exempelvis om företaget anskaffar tillgångar som inte ska användas i den ekonomiska verksamheten. För att avgöra vilka transaktioner som är avdragsgilla i en blandad verksamhet finns regler om proportionellt avdrag för ingående mervärdesskatt.¹⁰ Begreppet out of scope har således sitt ursprung i reglerna om avdrag i blandad verksamhet där det ofta är problematiskt att bedöma vilka transaktioner som är avdragsgilla och vilka som är out of scope.

³ Europeiska gemenskapens domstol, EG-domstolen.

⁴ Mål C-29/08 Skatteverket mot AB SKF, [2009] REG s. 0, mål C-29/08 *SKF*.

⁵ Se bland annat mål C-465/03 *Kretztechnik AG mot Finanzamt Linz* [2005] REG, s. I-04357, mål C-465/03 *Kretztechnik* och mål C-437/06 *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG mot Finanzamt Göttingen* [2008] REG, s. I-01597, mål C-437/06 *Securenta*.

⁶ Anledningen till att författaren valt att inte använda en svensk översättning av out of scope förklaras i avsnitt 1.5.

⁷ Se bland annat mål C-465/03 *Kretztechnik* och mål C-437/06 *Securenta*.

⁸ Art. 173 rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet, och 8 kap. 13 § Mervärdesskattelag (1994:200), ML.

⁹ 8 kap. 9 och 10 §§ ML.

¹⁰ Art. 173 mervärdesskattedirektivet och 8 kap. 13 § ML.

EG-domstolens resonemang kring fördelning av avdragsrätten i blandad verksamhet, föranleder frågeställningen huruvida domstolen är konsekvent i bedömningen av om en transaktion är avdragsgill eller om transaktionen är out of scope. Det är även relevant att utreda om svensk praxis är förenlig med praxis från EG-domstolen gällande fördelning av avdragsrätten i blandad verksamhet.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att, ur ett EG-rättsligt perspektiv, göra en analys av praxis som behandlar avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet. Analysen sker utifrån följande frågeställningar:

- Är EG-domstolen konsekvent i bedömningen av om en transaktion är out of scope?
- Hur ska det, enligt EG-domstolen, avgöras om en transaktion är out of scope?
- Är svensk praxis förenlig med EG-domstolens praxis i bedömningen av om en transaktion är out of scope?

1.3 Metod och material

1.3.1 Rättskällor

Syftet med uppsatsen är att, ur ett EG-rättsligt perspektiv, utreda innebörden av begreppet out of scope. Uppsatsen tar sin utgångspunkt i praxis från EG-domstolen som behandlar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet. Det ska även utredas om svensk praxis är förenlig med EG-domstolens praxis, varför material inhämtas från både EG-rätt och svensk rätt. I uppsatsen tillämpas den traditionella rättsdogmatiska metoden, vilket innebär att lag är den rättskälla som tillmäts högst rättskällevärde, följt av förarbeten, praxis och doktrin i nämnd ordning.¹¹

Begreppet out of scope härrör från EG-domstolens praxis. En definition av begreppet saknas i mervärdesskattedirektivet varför den rättskälla som tillmäts högst dignitet i uppsatsen är praxis. Eftersom uppsatsen har ett EG-rättsligt perspektiv, sker analysen med utgångspunkt i praxis från EG-domstolen. För att undersöka om svensk praxis är förenlig med praxis från EG-domstolen analyseras även domar från Regeringsrätten eftersom de är prejudikatbildande.¹²

De prejudikatbildande domstolarna påverkas ofta av doktrinen.¹³ Eftersom prejudikattolkning är utgångspunkt för uppsatsen beaktas doktrin för att belysa olika författares syn på avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Det råder delade meningar om huruvida artiklar ska anses vara inom ramen för den rättsdogmatiska metoden.¹⁴ Artiklar används dock i uppsatsen för att belysa frågeställningen och för åsiktsbildning. I uppsatsen tillmäts ingen författare högre dignitet än någon annan..

¹¹ Bernitz et al., *Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder*, s. 28-29 och Lehrberg, *Praktisk juridisk metod*, s. 26.

¹² Lehrberg, s. 102.

¹³ Bernitz et al., s. 134.

¹⁴ Peczenik, *Juridikens metodproblem*, s. 134.

Vad gäller metod för rättsfallsbehandling används i uppsatsen en selektiv metod. Det innebär att författaren beaktar de mest representativa och auktoritativa prejudikaten.¹⁵ Metoden innebär att det i uppsatsen bortses från prejudikat som är atypiska, säregna eller mindre kända.¹⁶ De rättsfall som analyseras har således valts ut genom en noggrann genomgång av praxis. De utvalda rättsfallen har då visat sig vara de mest relevanta för en analys av begreppet out of scope. På grund av utrymmesskäl kan inte samtliga rättsfall som behandlar avdragsrätten i blandad verksamhet analyseras. De som beaktas i uppsatsen anses av författaren ge en rättvisande bild av hur avdragsrätt i blandad verksamhet och begreppet out of scope tolkas i praxis. För att tolka den praxis som analyseras i uppsatsen används en objektiv tolkning.¹⁷ Det innebär att uppsatsförfattaren utgår från texten i domen och tolkar den i dess rättsliga kontext.¹⁸

1.3.2 EG-rätt

Mervärdesskatterätten på EU¹⁹-nivå är central för uppsatsens syfte eftersom uppsatsen har ett EG-rättsligt perspektiv och eftersom mervärdesskatterätten till stor del är harmoniserad inom EU.²⁰ EG-rätten består av primärrätt, sekundärrätt och internationella avtal.²¹ Primärrätten består av de grundläggande fördragen, däribland den konsoliderade versionen av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen.²²

Den 13 december 2007 undertecknades ett nytt fördrag, Lissabonfördraget²³. Det trädde i kraft den 1 december 2009.²⁴ Lissabonfördraget ska effektivisera institutioner och arbetsmetoder inom EU och öka EU:s demokratiska legitimitet. Genom det nya fördraget har EU:s medlemsländer kommit överens om nya regler.²⁵ Genom Lissabonfördraget ersätts EG-fördraget med EUF-fördraget²⁶. Författaren har dock valt att bortse från Lissabonfördraget vid skrivandet av uppsatsen, då endast ett fåtal artiklar från EG-fördraget används i uppsatsen. Artiklarna har samma innehåll i EUF-fördraget, varför uppsatsens trovärdighet inte försämras på grund av att EG-fördragets artiklar används. Det skulle snarare äventyra uppsatsens trovärdighet att använda EUF-fördraget då det kräver en mycket noggrann bearbetning innan författaren kan tillämpa EUF-fördraget på ett korrekt vis.

¹⁵ Ibid.

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Lehrberg, s. 105.

¹⁸ Ibid.

¹⁹ Europeiska unionen, EU.

²⁰ Art. 93 konsoliderad version av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, EG-fördraget.

²¹ Allgårdh och Norberg, *EU och EG-rätten – En handbok och lärobok om EU och i EG-rätt*, s. 86.

²² Alhager et al., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 30.

²³ Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen Lissabonfördraget.

²⁴ Art. 6 Lissabonfördraget.

²⁵ EU:s hemsida, http://europa.eu/lisbon_treaty/index_sv.htm, hämtad 2009-11-24 kl. 19.00.

²⁶ Konsoliderad version av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUF-fördraget.

Den artikel i EG-fördraget som är av störst betydelse för uppsatsen är art. 234. Enligt artikeln ska de nationella domstolarna vid tveksamhet gällande tolkning av EG-rätten vända sig till EG-domstolen för begäran om förhandsbesked. Samtliga medlemsstater är bundna av förhandsbeskeden, vilket innebär att avgörandena från EG-domstolen har ett högt rättskällevärde.²⁷

Sekundärrätten består av förordningar, direktiv och bindande beslut samt icke-bindande rättsakter som är av betydelse för förståelse av EG-rätten.²⁸ Sekundärrätten är bindande för medlemsstaterna i den mån att ett visst resultat ska uppnås genom den lagstiftning varigenom direktivet implementeras.²⁹

Problemet med fördelning av avdragsrätt i blandad verksamhet har uppstått på grund av reglerna om proportionellt avdrag i mervärdesskattedirektivet.³⁰ Utgångspunkten för uppsatsen är därför mervärdesskattedirektivet. Den artikel som behandlar proportionellt avdrag i blandad verksamhet är art. 173 mervärdesskattedirektivet³¹ varför den utgör utgångspunkt för utredningen. I praxis som analyseras i uppsatsen där artiklar från sjätte mervärdesskattedirektivet används har de artiklarna för tydlighets skull i uppsatsen ersatts med motsvarande artiklar i mervärdesskattedirektivet. EG-domstolens praxis tillmäts i uppsatsen ett högt rättskällevärde.

Generaladvokatens yttranden med anledning av praxis från EG-domstolen tas i beaktande. Generaladvokaten sitter i EG-domstolen och den viktigaste funktionen är att assistera domstolen och lämna skriftliga yttranden i enlighet med art. 222 EG-fördraget innan ett mål tas upp till prövning. Yttrandena tillmäts i allmänhet ett lågt rättskällevärde men bidrar till förståelse för de avgöranden de ligger till grund för.³²

Vad gäller språkversioner används i uppsatsen den svenska versionen av mervärdesskattedirektivet och rättsfall från EG-domstolen. Samtliga översättningar av lika värde, oavsett språk. Eftersom de olika språkversionerna erkänns lika giltiga, har det inte någon betydelse vilken språkversion som används.³³

1.3.3 Svensk rätt

Utgångspunkten för mervärdesskatt i svensk rätt är mervärdesskattelagen. Eftersom mervärdesskattelagen bygger på mervärdesskattedirektivet, vilket är överordnat svensk rätt, ska mervärdesskattelagen tolkas i enlighet med mervärdesskattedirektivet. Art. 173 i mervärdesskattedirektivet, vilken som nämnts utgör grunden för uppsatsens syfte,³⁴ är implementerad

²⁷ Art. 234 EG-fördraget.

²⁸ Alhager et al., s. 38.

²⁹ Art. 249.3 EG-fördraget.

³⁰ Se avsnitt 1.1.

³¹ Se bilaga 1.

³² Alhager, Avdrag för ingående moms – med anledning av generaladvokatens yttrande i SKF-målet, *Svensk Skattetidning*, 2009, s. 314.

³³ Mål 283/81 Srl CILFIT och Lanificio di Gavardo SpA mot Ministero della sanità, [1982] REG s. 3415, mål C-283/81 *CILFIT*, p. 18.

³⁴ Se avsnitt 1.3.2.

i svensk rätt genom 8 kap. 13 § ML³⁵. Den del av uppsatsen där svensk rätt används är i frågeställningen huruvida svensk praxis är förenlig med EG-domstolens praxis. Utredningen utgår då från praxis från Regeringsrätten. För att tolka praxis är det dock viktigt att förstå var problemet har sitt ursprung, vilket vad gäller svensk rätt är i 8 kap. 13 § ML.

I praxis från Regeringsrätten hänvisar Regeringsrätten emellanåt till förhandsbesked från Skatterättsnämnden som föranleder tvisten vid den nationella domstolen. Skatterättsnämnden är en myndighet som meddelar bindande förhandsbesked i skattefrågor.³⁶ Författaren använder förhandsbeskeden endast för att belysa Regeringsrättens resonemang och fäster därmed inget vikt vid vad som uttalas av Skatterättsnämnden.

Zeteos lagkommentar används för att belysa frågeställningarna i uppsatsens syfte. Lagkommentaren likställs i uppsatsen med doktrin, vilket innebär att lagkommentaren tillmätts ett lågt rättskällevärde.

1.3.4 Metodproblem

Vid utredningen av syftet uppstår flera metodproblem, vilka delvis kan förklaras av den kombination av metoder som används i uppsatsen.³⁷ Utgångspunkten är den rättsdogmatiska vilken kompletteras av en selektiv metod vad gäller urval av rättsfall. Ett metodproblem är att uppsatsens analys har en lägre trovärdighet då samtliga rättsfall på området inte beaktas. Författaren anser dock att analysen ändå har en hög trovärdighet, då de rättsfall som valts ut är mycket representativa.

Ett annat metodproblem är vilken prejudikatbetydelse som ska tillmätas de avgöranden som analyseras. Ett prejudikat är ett avgörande av ett konkret fall, som blir ett mönster för framtida avgöranden.³⁸ Prejudikaten påverkar både framtida avgöranden och lagtolkning.³⁹ Prejudikaten begränsas ofta till de avgöranden som träffats av högsta instans. Enligt *Peczenik* bör även Regeringsrättens avgöranden omfattas av prejudikatbegreppet.⁴⁰ Underinstanserna är således inte underordnade något tvång att följa Regeringsrättens prejudikat, även om så oftast sker.⁴¹ Det innebär att uppsatsens slutsatser inte ger en säkerhet i hur reglerna om avdragsrätt i blandad verksamhet kommer att tolkas i framtiden, vilket läsaren bör ha i åtanke.

³⁵ Se bilaga 2.

³⁶ Skatterättsnämndens hemsida, <http://skatterattsnamnden.se/4.383cc9f31134f01c98a800010842.html>, hämtad 2009-12-03, kl. 22.00.

³⁷ Se avsnitt 1.3.1.

³⁸ Lehrberg, s. 97.

³⁹ Lehrberg, s. 101.

⁴⁰ Peczenik, s. 121.

⁴¹ Ibid.

1.4 Avgränsningar

En avgränsning görs mot att behandla grundläggande principer utöver neutralitetsprincipen och reciprocitetsprincipen. Avgränsningen görs av anledningen att uppsatsens syfte är att göra en rättsfallsanalys av avdragsrätten. De principer som är grundläggande för avdragsrätten är neutralitets- och reciprocitetsprincipen varför det bedöms vara tillräckligt att behandla de principerna för att uppnå uppsatsens syfte.

Som nämnts i avsnitt 1.1 förekommer blandad verksamhet ofta inom den finansiella sektorn. Där är flera andra problem frekvent förekommande, exempelvis vad som ska anses utgöra en finansiell tjänst. Eftersom uppsatsen behandlar avdragsrätt i blandad verksamhet, oavsett i vilken sektor ett företaget verkar, avgränsas uppsatsen från att behandla övrig problematik inom den finansiella sektorn.

I doktrin behandlas ofta fördelningsmetoder i samband med avdragsrätt i blandad verksamhet.⁴² Fördelningsmetoderna utgör det problem som uppsatsens syfte grundas på, varför de förvisso har en stark koppling till uppsatsens syfte. Det bedöms dock inte vara nödvändigt att gå närmare in på fördelningsmetoderna för att uppfylla uppsatsens syfte, varför fördelningsmetoderna i sig inte behandlas i uppsatsen.

Avsnitt 3 om tolkningsmetoder avgränsas till att endast beröra EG-rättsliga tolkningsmetoder, eftersom uppsatsens syfte utreds ur ett EG-rättsligt perspektiv. Med hänsyn därav och med hänsyn till att problemet uppsatsen bygger på har uppstått i EG-rätten, är det av större vikt att förstå hur EG-domstolen tolkar EG-rätten än hur svenska domstolar tolkar den svenska rätten.

1.5 Terminologi

Då författaren använder termen EU avses hela den Europeiska unionen som inkluderar samtliga 27 medlemsstater. Då termen EG används avses de verksamheter inom EU som styrs av EG-fördraget.⁴³ Direktiv 2006/112/EG benämns i uppsatsen mervärdesskattedirektivet.

I mervärdesskattedirektivet används termen *beskattningsbar person*. Den motsvarande termen i mervärdesskattelagen är *skattskyldig*, varför de två begreppen likställs med varandra i uppsatsen. I uppsatsen likställs även uttrycket *ekonomisk verksamhet* i mervärdesskattedirektivet med *yrkesmässig verksamhet* i ML.

Vad gäller begreppet out of scope används den engelska översättningen eftersom någon svensk översättning inte funnits likställig den engelska. Det är därutöver en del av uppsatsens syfte att utreda innebörden av out of scope, varför någon fullständig förklaring till begreppet inte kan lämnas här. I svensk praxis benämns out of scope emellanåt som *utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt*.⁴⁴ Översättningen är dock inte lämplig att använda i uppsatsen då en transaktion likväl kan vara out of scope om den är inom tillämpningsom-

⁴² Se exempelvis Henkow, *Financial Activities in European VAT – A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*, s. 298.

⁴³ EU:s hemsida, http://europa.eu/index_sv.htm, hämtad 2009-11-30, kl. 16.00.

⁴⁴ Se exempelvis RÅ 1995 not 224.

rådet för mervärdesskatt men faller utanför avdragsrätten på grund av att den omfattas av ett undantag enligt mervärdesskattedirektivet.⁴⁵

1.6 Disposition

Uppsatsen inleds i det **första kapitlet** med en bakgrund till det som föranleder skrivandet av uppsatsen. Bakgrunden leder in på uppsatsens syfte. I metodavsnittet förklaras vilka rättskällor som används i uppsatsen och hur rättskällorna förhåller sig till varandra. Metodavsnittet följs av avgränsningar och uppsatsens terminologi. Avslutningsvis presenteras uppsatsens innehåll i ett dispositionsavsnitt. Avsikten med kapitlet är att väcka intresse för uppsatsens innehåll och att förklara hur uppsatsens syfte ska uppfyllas.

Uppsatsens **andra kapitel** behandlar de regler och begrepp som återkommer i analysen av praxis. Kapitlet är viktigt för att förstå det problem uppsatsen behandlar, varför det bygger vidare på det som skildrats i uppsatsens första kapitel. Samtliga av kapitlets avsnitt tar sin utgångspunkt i mervärdesskatterätten på EU-nivå, eftersom uppsatsen har ett EG-rättsligt perspektiv. Därefter beskrivs motsvarande regler enligt svensk rätt.

I uppsatsens **trede kapitel** beskrivs vilka tolkningsmetoder EG-domstolen använder för att tolka de regler som beskrivits i kapitel 2. För att analysera praxis krävs att de tolkningsmetoder som EG-domstolen använder beaktas. En del av syftet är att utreda om svensk praxis är förenlig med EG-domstolens praxis. Därför är det viktigt att förstå EG-domstolens roll i förhållande till nationella domstolar, vilken beskrivs i här kapitlet.

Fjärde kapitlet innehåller en analys av praxis från EG-domstolen. Eftersom uppsatsen har ett EG-rättsligt perspektiv beskrivs praxis från EG-domstolen före svensk praxis. Först ges en bakgrundsbeskrivning till avgörandena och EG-domstolens domskäl följt av ett diskussionsavsnitt. Avsikten med diskussionsavsnitten är att belysa EG-domstolens resonemang i förhållande till frågeställningarna i uppsatsens syfte. I slutet av kapitlet diskuteras de olika fallen i förhållande till varandra i de sammanfattande kommentarerna.

I **kapitel fem** analyseras svensk praxis. Först ges en bakgrundsbeskrivning till domarna följt av domskälen. Efter beskrivningen av respektive dom följer ett diskussionsavsnitt som syftar till att belysa Regeringsrättens resonemang kring avdragsrätten. I de sammanfattande kommentarerna i slutet av kapitlet jämförs svensk praxis med den EG-rättsliga praxis som behandlats i kapitel 4.

Uppsatsens **sjätte kapitel** består av en djupare analys av diskussionerna som lyfts fram av författaren i kapitel fyra och fem. Här avhandlar författaren praxis i förhållande till uppsatsens syfte. I kapitel sex utreds vilken innebörd EG-domstolen och Regeringsrätten tillmäter begreppet out of scope. Utredningen sker genom en analys av hur domstolarna bedömer vilka transaktioner som är föremål för avdragsrätt. Här sker även en analys av huruvida svensk praxis är förenlig med EG-domstolens praxis gällande avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Avslutningsvis besvaras uppsatsens syfte genom författarens slutsatser.

⁴⁵ Se avsnitt 1.1.

2 Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt

2.1 Inledning

Uppsatsens syfte är att göra en analys av praxis gällande avdragsrätt i blandad verksamhet. Avsikten med det här kapitlet är att ge läsaren en förståelse för hur avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet är konstruerad. Den praxis från EG-domstolen som analyseras i uppsatsen aktualiserar en rad artiklar i mervärdesskattedirektivet som behandlar mervärdesskattens tillämpningsområde, avdragsrätt för ingående mervärdesskatt och proportionellt avdrag i blandad verksamhet.

I det här kapitlet skildras således vilken omsättning som är skattepliktig, vilket är grundläggande för avdragsrätten. Vidare förklaras vilka transaktioner som är föremål för avdragsrätt och var undantagen från mervärdesskatteplikt återfinns i mervärdesskattedirektivet respektive i mervärdesskattelagen. Undantagen är väsentliga för uppsatsen eftersom det ofta är reglerna om undantag från mervärdesskatteplikt som är föremål för de tvister som ligger till grund för praxis.

2.2 Mervärdesskattens tillämpningsområde

2.2.1 Enligt mervärdesskattedirektivet

Mervärdesskatt ska erläggas för omsättning som är skattepliktig. I art. 2.1 a och 2.1 c mervärdesskattedirektivet återfinns regler om skattepliktig omsättning. Av artiklarna framgår att mervärdesskatt ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot ersättning och som görs av en beskattningsbar person.⁴⁶

I art. 9.1 första stycket mervärdesskattedirektivet förklaras begreppet ekonomisk verksamhet. Av art. 9.1 andra stycket framgår att med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör. Utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar med fortlöpande vinstsyfte ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet. Vid bedömningen av om det föreligger en ekonomisk verksamhet eller ej, tillmäts enligt direktivet inte syfte och resultat med verksamheten någon betydelse.

Då en verksamhet företar både transaktioner som är mervärdesskattepliktiga och transaktioner som är undantagna från mervärdesskatteplikt, är det en blandad verksamhet.⁴⁷ Därför är det, för att uppfylla uppsatsens syfte, viktigt att kort nämna reglerna om undantag från skatteplikt. I mervärdesskattedirektivet återfinns reglerna om undantag från mervärdesskatteplikt i art. 132-166. De transaktioner som är undantagna är inte heller föremål för avdragsrätt.⁴⁸ Undantagen för finansiella tjänster i art. 135 mervärdesskattedirektivet behandlas ofta i den praxis från EG-domstolen som behandlar avdragsrätt i blandad verksamhet.⁴⁹

⁴⁶ Art. 2.1 a och c mervärdesskattedirektivet.

⁴⁷ Art. 173 mervärdesskattedirektivet.

⁴⁸ Art. 168 mervärdesskattedirektivet.

⁴⁹ Se avsnitt 1.1.

2.2.2 Enligt mervärdesskattelagen

Huvudregeln är att mervärdesskatt ska betalas för omsättning om den sker inom landet, är skattepliktig och görs i en ekonomisk verksamhet.⁵⁰ Det krävs att alla förutsättningar är uppfyllda för att omsättningen ska vara skattepliktig. Följaktligen ska ingen mervärdesskatt erläggas om någon av förutsättningarna saknas. Begreppet omsättning i mervärdesskatt-hänseende bygger på principen om ett rättsligt förhållande avseende prestation och motprestation, det vill säga ömsesidiga prestationer.

Vilka som är skyldiga att erlägga mervärdesskatt framgår av 1 kap. 1 och 2 §§ ML. Skattskyldig är den som är skyldig att erlägga mervärdesskatt.⁵¹ Med omsättning menas, enligt 2 kap. 1 § ML, att en vara överläts mot ersättning, att tjänst utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon mot ersättning eller att vara eller tjänst tas ut.

Vad som utgör yrkesmässig verksamhet anges i 4 kap. ML. Det är näringsidkare, som yrkesmässigt deltar i produktion och distribution av varor och tjänster, som är skyldiga att erlägga mervärdesskatt.⁵² Huvudregeln är att en omsättning av en vara eller tjänst är skattepliktig om inget annat framgår av 8 kap. ML, där det finns en rad undantag från mervärdesskatteplikt.⁵³ Undantagen för finansiella tjänster återfinns i 8 kap. 9-10 §§ ML.

2.3 Avdragsrättens grunder

2.3.1 Mervärdesskatt och neutralitet

Inom skatterätten finns flera principer, vilka kan sägas vara grundläggande för beskattningen.⁵⁴ Enligt *Dahlberg* är neutralitetsprincipen inte en grundläggande sats, men kan ändå anses vara en princip som är grundläggande för avdragsrätten.⁵⁵ Neutralitet genomsyrar hela mervärdesskattesystemet och neutralitetsprincipen anses därför av exempelvis *Alhager et al.* vara den viktigaste inom mervärdesskatterätten.⁵⁶

Det finns olika sätt att tolka principen då den beskrivs ur olika aspekter i mervärdesskatte-direktivet, i praxis och i doktrin.⁵⁷ I det här avsnittet beskrivs neutralitetsprincipen utifrån de olika aspekterna. Avsikten med den omfattande beskrivningen av principen är att ge läsaren en förståelse för innebörden av en princip som är grundläggande för avdragsrätten. Neutralitetsprincipen är grundläggande för analysen av praxis då EG-domstolen och Regeringsrätten i hög grad beaktar den. Oavsett om neutralitetsprincipen benämns grundläggande princip eller endast anses vara ett övergripande mål för mervärdesskatterätten,⁵⁸ är principen väsentlig att förstå för att besvara frågeställningarna i uppsatsens syfte.

⁵⁰ 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML.

⁵¹ 1 kap. 2 § 1 st. ML.

⁵² Alhager et al., s. 34.

⁵³ 3 kap. 1 § 1 st. ML.

⁵⁴ Tikka, Om principer vid tolkningen av skattelag, *Skattenytt 2004*, s. 656.

⁵⁵ Dahlberg, Om principer vid tolkning av skattelag, *Skattenytt 2004*, s. 664.

⁵⁶ Alhager et al., s. 25.

⁵⁷ Tikka, s. 661.

⁵⁸ Dahlberg, s. 664.

Enligt mervärdesskattedirektivet innebär neutralitetsprincipen att mervärdesskatten ska belasta transaktioner på ett så allmänt sätt som möjligt. Principen innebär även att systemet ska omfatta samtliga led av produktion och distribution samt tillhandahållande av tjänster för att uppnå ett så neutralt mervärdesskattesystem som möjligt.⁵⁹ Vidare bör det gemensamma systemet för mervärdesskatt enligt mervärdesskattedirektivet vara konkurrensneutralt genom att liknande varor och tjänster belastas med ett lika stort skatteuttag i varje medlemsstat. Konkurrensneutralitet ska eftersträvas, trots att skattesatserna och undantagen inte är harmoniserade fullt ut.⁶⁰ Enligt mervärdesskattedirektivet bör skattesatserna vara sådana att de medger avdrag för den mervärdesskatt som tagits ut i det föregående ledet.⁶¹ I mervärdesskattedirektivet omnämns även neutralitetsprincipen i samband med begreppet beskattningsbar person. Begreppet bör enligt neutralitetsprincipen definieras så att medlemsstaterna även kan låta personer som vid enstaka tillfällen utför vissa transaktioner omfattas av det.⁶²

EG-domstolen har upprepade gånger fastslagit att neutralitetsprincipen innebär att avdragsrätten ska befria den skattskyldige från den börda avseende mervärdesskatt som ska betalas eller som har betalats i hans ekonomiska verksamhet.⁶³ Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar således fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett dess syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i sig faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.⁶⁴ Enligt den här definitionen gäller neutralitetsprincipen ur avdragssynpunkt endast för verksamheter som i sig är skattepliktiga. Ingående mervärdesskatt som är hänförlig till en skattefri verksamhet är således inte avdragsgill.⁶⁵

I doktrin belyses neutralitetsprincipen ur olika aspekter. Enligt *Alhager et al.* ska neutralitetsprincipen säkerställa att mervärdesskattens utformning inte påverkar de skattskyldigas val mellan olika alternativ, till exempel mellan att hyra och att köpa. Det alternativ som för den skattskyldige framstår som det mest fördelaktiga innan beskattning ska enligt neutralitetsprincipen vara det förmånligaste alternativet även efter att skatten tagits i beaktande.⁶⁶ *Tikka* stöder den uppfattningen att beskattningen är neutral då olika handlingsalternativ framstår som likvärdiga oavsett om hänsyn tagits till beskattningen.⁶⁷ På så vis ska skatten så långt som möjligt fungera neutralt.⁶⁸ Enligt *Påhlson* ska neutralitetsprincipen leda till att re-

⁵⁹ Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (5).

⁶⁰ Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (7).

⁶¹ Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (30).

⁶² Inledande skäl till mervärdesskattedirektivet, p. (13).

⁶³ Se exempelvis mål C-515/07 *Vereniging*, p. 27 och mål C-437/06 *Securenta*, p. 25 samt mål C-37/95 *Belgiska Staten mot Ghent Coal Terminal NV* [1998], s. I-00001, mål C-515/07 *Ghent*, p. 15.

⁶⁴ *Ibid.*

⁶⁵ *Alhager et al.*, s. 61-62.

⁶⁶ *Ibid.*

⁶⁷ *Tikka*, s. 660.

⁶⁸ *Tikka*, s. 660.

surserna utnyttjas fullt ut då skattereglerna inte ska påverka valet mellan olika handlingsalternativ på marknaden.⁶⁹

Neutralitetsprincipen ur de aspekter som beskrivits här genomsyrar även svensk rätt, exempelvis genom begreppet skattskyldig i 1 kap. 2 § ML. Enligt paragrafen omfattas även den som vid enstaka tillfällen utför vissa transaktioner av begreppet skattskyldig. Neutralitetsprincipen genomsyrar även avdragsrätten enligt mervärdesskattelagen, då 8 kap. ML säkerställer att mervärdesskatten inte till någon del belastar den skattskyldige.

I den här uppsatsen är neutralitetsprincipen främst av betydelse så som den tolkas i samband med avdragsrätten, det vill säga att den syftar till att helt befria den skattskyldige från den börda avseende mervärdesskatt som ska betalas eller som har betalats i hans ekonomiska verksamhet. EG-domstolen tillmäter principen stor vikt i bedömningen av om en transaktion är avdragsgill eller out of scope, varför neutralitetsprincipen som den tolkas av EG-domstolen är viktigt vad avser att besvara uppsatsens syfte.⁷⁰

2.3.2 Reciprocitetsprincipen

Reciprocitetsprincipen beskriver sambandet mellan utgående och ingående mervärdesskatt, varför den kan anses vara en del av neutralitetsprincipen. I EG-domstolens bedömning av om en transaktion är avdragsgill eller out of scope, beaktar domstolen att balans ska uppnås mellan utgående och ingående mervärdesskatt.⁷¹ Därför är reciprocitetsprincipen betydelsefull för att förstå hur avdragsrätten i blandad verksamhet tolkas i praxis, vilket gör principen relevant vid besvarandet av uppsatsens syfte.

Enligt reciprocitetsprincipen ska balans mellan utgående och ingående skatt uppnås i samtliga led i produktion och distribution fram till dess att den slutlige konsumenten förvärvar varan eller tjänsten. Den ingående mervärdesskatten ska enligt reciprocitetsprincipen inte finnas kvar i företaget som en kostnad.⁷² Art. 167 mervärdesskattedirektivet ger uttryck åt reciprocitetsprincipen då avdragsrätt för ingående mervärdesskatt enligt artikeln inträder samtidigt som skattskyldigheten för motsvarande utgående belopp. Även art. 168 mervärdesskattedirektivet ger uttryck åt reciprocitetsprincipen då artikeln beskriver avdragsrätten för ingående mervärdesskatt.⁷³

I praxis uttrycks reciprocitetsprincipen som att den avser garantera att den ingående mervärdesskatt som näringsidkaren erlägger vid köp av en vara eller tjänst, korresponderar mot den utgående mervärdesskatten för säljaren.⁷⁴ En beskrivande illustration av reciprocitetsprincipen visas i figur 1.

⁶⁹ Pahlson, *Inledning till skatterätten*, s. 62.

⁷⁰ Se avsnitt 1.2.

⁷¹ Se exempelvis 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-255/02 *Halifax*, p. 78 och mål C-37/95 *Ghent*, p. 15.

⁷² Art 1.2 p. 3 mervärdesskattedirektivet.

⁷³ Se bilaga 1.

⁷⁴ Se exempelvis mål C-255/02 *Halifax*, p. 78 och mål C-37/95 *Ghent*, p. 15.

Tillverkare	→	Återförsäljare	→	Konsument	
Försäljningspris inkl. moms	100	Försäljningspris inkl. moms	200	Att betala inkl. moms	200
Moms	20	Moms	40		
Utgående moms	20	Utgående moms	40		
Ingående moms	-	Ingående moms	20		
Moms att betala	20	Moms att betala	20		

Figur 1: Enligt reciprocitetsprincipen ska mervärdesskatten slutligen belasta konsumenten.

Av figur 1 framgår att tillverkaren betalar 20 i mervärdesskatt till staten. De belastar inte tillverkaren eftersom de ingår i priset som återförsäljaren betalar till tillverkaren. De 20 utgör därmed utgående skatt för tillverkaren och ingående skatt för återförsäljaren. I nästa led uppgår den utgående skatten till 40, vilka ingår i de 200 som konsumenten betalar till återförsäljaren. Av de 40 har återförsäljaren avdragsrätt för 20, eftersom den ingående skatten är avdragsgill. De återstående 20 ska återförsäljaren betala till staten. Den totala skatten om 40 belastar således konsumenten.

Av vad som framförts i det här avsnittet kan slutsatsen dras att innebörden av reciprocitetsprincipen är att den utgående mervärdesskatten för en säljare ska korrespondera mot den ingående mervärdesskatten för en köpare. Reciprocitetsprincipen innebär även att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt inträder samtidigt som den utgående mervärdesskatten blir utkrävbar. I nästa avsnitt behandlas avdragsrättens inträde och räckvidd mer ingående.

2.4 Avdragsrättens inträde och räckvidd

2.4.1 Enligt mervärdesskattedirektivet

Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt är grundläggande för hela mervärdesskattesystemet.⁷⁵ Huvudregeln återfinns i art. 168 mervärdesskattedirektivet. Enligt artikeln ska den beskattningsbara personen ha rätt att från den mervärdesskatt han är skyldig att erlägga, dra av ingående mervärdesskatt för varor och tjänster som tillhandahållits honom av en annan beskattningsbar person.⁷⁶ För att art. 168 mervärdesskattedirektivet ska vara tillämplig, krävs således att transaktionen företas av en beskattningsbar person.⁷⁷

Avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.⁷⁸ Avdragsrättens inträde är således vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.⁷⁹

Enligt praxis från EG-domstolen måste en transaktionen ha ett direkt och omedelbart samband med utgående, skattepliktiga transaktioner för att avdragsrätt ska föreligga.⁸⁰ Ett un-

⁷⁵ Art 1.2 p. 3 mervärdesskattedirektivet.

⁷⁶ Se bilaga 1.

⁷⁷ Se avsnitt 2.2.1.

⁷⁸ Art. 167 mervärdesskattedirektivet och avsnitt 2.3.2.

⁷⁹ Art. 63 mervärdesskattedirektivet.

⁸⁰ Mål C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise, [1995] REG s. I-00983, mål C-4/94 BLP, p. 19.

dantag från kravet på direkt och omedelbart samband föreligger dock för transaktioner som kan hänföras till företagets allmänna omkostnader.

2.4.2 Enligt mervärdesskattelagen

De ingående mervärdesskatten är enligt 8 kap. 2 § ML den skatt som hänför sig till ersättningen för varor och tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats. Med ingående mervärdesskatt avses enligt 1 kap. 8 § 2 st. sådan skatt vid förvärv enligt 8 kap. 2 § ML. Den ingående mervärdesskatten hos förvärvaren av varorna eller tjänsterna är enligt 8 kap. 6 § ML samma belopp som utgör den utgående mervärdesskatten hos den som är skattskyldig för omsättningen, det vill säga den som säljer varorna eller tjänsterna.

Enligt 8 kap. 3 § ML har den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Enligt förarbetena till 8 kap. 3 § ML föreligger avdragsrätt endast för sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor eller tjänster i den verksamhet som medför skattskyldighet. En vara eller tjänst är införd i en sådan verksamhet endast i den mån varan eller tjänsten ska användas eller förbrukas i verksamheten.⁸¹ Eftersom mervärdesskattelagen ska tolkas mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet, är mervärdesskattedirektivet av stor vikt vid bedömningen av om avdragsrätt föreligger eller ej.⁸²

2.5 Krav på direkt och omedelbart samband

Enligt art. 168 a mervärdesskattedirektivet och 8 kap. 3 och 13 §§ ML medges avdrag för ingående mervärdesskatt på varor och tjänster som tillhandahållits av en annan skattskyldig person, under förutsättning att varorna eller tjänsterna används i samband med skattepliktiga transaktioner. Kravet på att varorna eller tjänsterna ska ha ett samband med skattepliktiga transaktioner har utvecklats i praxis genom flera avgöranden från EG-domstolen.⁸³

I domen i mål C-4/94 *BLP* uttalar EG-domstolen att för att avdragsrätt ska medges ska transaktionen av varor eller tjänster ha ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående, skattepliktiga transaktioner.⁸⁴ Om transaktionen har ett direkt och omedelbart samband med en utgående transaktion som är undantagen från skatteplikt föreligger således inte avdragsrätt.

Kravet på direkt och omedelbart samband utvecklas vidare i domen i mål C-98/98 *Midland Bank*⁸⁵. Här uttalar EG-domstolen att avdrag kan medges utan att något direkt och omedelbart samband föreligger mellan den ingående och den utgående transaktionen, om kostnaden för ifrågavarande tjänst har en direkt och omedelbar koppling till den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.⁸⁶ Så är fallet om kostnaden utgör en del av

⁸¹ Prop. 1993/94:99 Om ny mervärdesskattelag, s. 209.

⁸² RÅ 1999 not 282, s. 847.

⁸³ Se avsnitt 2.4.1.

⁸⁴ Mål C-4/94 *BLP*, p. 19.

⁸⁵ Mål C-98/98 *Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank*, [2009] REG s. I-04177, mål C-98/98 *Midland Bank*.

⁸⁶ Se avsnitt 2.4.1.

den beskattningsbara personens allmänna omkostnader.⁸⁷ Orsaken därav är att avdragssystemet enligt neutralitetsprincipen ska säkerställa att den mervärdesskatt som en näringsidkare betalar inte till någon del ska belasta honom själv.⁸⁸

För en analys av begreppet out of scope är det grundläggande att förstå vad som omfattas av en beskattningsbar persons allmänna omkostnader, då allmänna omkostnader är avdragsgilla. För att en kostnad ska anses vara en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader ska kostnaden ingå som en komponent i priset på dess varor, varvid kostnaden är en så kallad indirekt kostnad i företaget.⁸⁹

Enligt vad generaladvokaten yttrar med anledning av mål C-4/94 *BLP*, ställs förhållandevis höga krav på att en kostnad ska anses ingå i ett företags allmänna omkostnader. Det vore tämligen lätt att affärsmässigt eller bokföringsmässigt konstruera en effekt av att en kostnad införlivas i priset på de varor och tjänster som ett företag tillhandahåller. Det skulle dock endast röra sig om en kaskadeffekt som alltid skulle kunna införlivas i ett företag när skattepliktiga och skattefria transaktioner utförs samtidigt.⁹⁰

2.6 Blandad verksamhet och proportionellt avdrag

Mervärdesskattens tillämpningsområde och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt har beskrivits i föregående kapitel. Reglerna om avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet orsakar svårigheter i tillämpningen, då det visat sig vara svårt att bedöma hur kostnaderna ska fördelas mellan ekonomisk och icke ekonomisk verksamhet.⁹¹ Därför är avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet ofta föremål för avgörande i praxis. Problemet att fördela avdragsrätten är även utgångspunkten för frågeställningarna i uppsatsens syfte.⁹² Eftersom utgångspunkten för utredningen är mervärdesskatt på EU-nivå, inleds det här avsnittet med en beskrivning av reglerna om proportionellt avdrag enligt mervärdesskattedirektivet. Därefter beskrivs reglerna om proportionellt avdrag enligt svensk rätt.

Reglerna om avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet benämns proportionellt avdrag och återfinns i art. 173-175 mervärdesskattedirektivet.⁹³ Eftersom uppsatsen inte behandlar fördelningsmetoder,⁹⁴ är det främst huvudregeln i art. 173 mervärdesskattedirektivet som är av betydelse för uppsatsen.⁹⁵ I art. 173 mervärdesskattedirektivet finns en definition av begreppet blandad verksamhet, enligt vilken blandad verksamhet inkluderar såväl mervärdesskattepliktiga som ej mervärdesskattepliktiga transaktioner. Då endast en del

⁸⁷ Mål C-98/98 *Midland Bank*, p. 31-32.

⁸⁸ Se avsnitt 2.3.1.

⁸⁹ Se exempelvis mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 36 och mål C-4/94 *BLP*, p. 25.

⁹⁰ Mål C-4/94 Förslag till avgörande av generaladvokat Lenz föredraget den 26 januari 1995, [1995] REG s. I-00983, p. 37.

⁹¹ Se avsnitt 1.1.

⁹² *Ibid.*

⁹³ Se avsnitt 1.1.

⁹⁴ Se avsnitt 1.4.

⁹⁵ Se bilaga 1.

av transaktionerna är mervärdesskattepliktiga, är endast en del av den ingående mervärdesskatten avdragsgill.

Reglerna om proportionellt avdrag i svensk rätt återfinns i 8 kap. 13, 13 a och 14 §§ ML. Huvudregeln för avdragsrätt vid blandad verksamhet är 8 kap. 13 §^{96, 97}. Paragrafen behandlar tre fall. I det första fallet träffas förvärvet delvis av någon begränsning av avdragsrätten. I det andra fallet är förvärvet avsett för flera verksamheter, varav åtminstone en inte är skattepliktig. I det tredje fallet görs förvärvet för en verksamhet som är blandat skattefritt och skattepliktigt.⁹⁸ Art. 173 mervärdesskattedirektivet är implementerad genom 8 kap. 13 § ML, varför 13 § är den mest centrala för uppsatsen.

2.7 Sammanfattande kommentarer

Frågeställningarna i uppsatsens syfte föranleds av svårigheten att bedöma om en transaktion är avdragsgill eller out of scope i blandad verksamhet. Svårigheten grundar sig i att det företas såväl mervärdesskattepliktiga som ej mervärdesskattepliktiga transaktioner i blandade verksamheter. Utgångspunkten för frågeställningarna i uppsatsens syfte är hur avdragsrätt i blandad verksamhet behandlas i praxis.⁹⁹

Neutralitetsprincipen är grundläggande för avdragsrätten.¹⁰⁰ Samtidigt som neutralitet ska uppnås, får inte avdragsrätten leda till att avdrag medges för kostnader som inte har samband med utgående transaktioner, eller som inte ingår i företagets allmänna omkostnader.¹⁰¹ EG-domstolens krav på ett direkt och omedelbart samband innebär att förvärvet på ett objektivt sätt ska kunna kopplas till skattepliktiga transaktioner, vilket innebär att den skattskyldiges syfte med transaktionen är ovidkommande i bedömningen.¹⁰²

Inför den kommande framställningen är reglerna om mervärdesskattens tillämpningsområde och avdragsrätten för ingående mervärdesskatt samt neutralitets- och reciprocitetsprincipen mest centrala. Det är viktigt att avdragsrätten syftar till att säkerställa en neutralitet i beskattningen.¹⁰³ Det är också viktigt att en balans uppnås mellan den utgående och den ingående mervärdesskatten.¹⁰⁴ Att det ska finnas en neutralitet i beskattningen innebär att den skattskyldige ska befrias från den börda avseende mervärdesskatt som ska betalas eller som har betalats i hans ekonomiska verksamhet. Vidare måste de tolkningsprinciper som EG-domstolen beaktar vid tolkning av avdragsrätten uppmärksammas. Därför beskrivs EG-domstolens tolkning av EG-rätten i nästa kapitel, kapitel 3.

⁹⁶ Se bilaga 2.

⁹⁷ Alhager et al., s. 65.

⁹⁸ Zeteos lagkommentar till 8 kap. 13 §, www.zeteo.nj.se, hämtad 2009-11-20 kl. 10.30.

⁹⁹ Se avsnitt 1.1.

¹⁰⁰ Se avsnitt 2.3.1.

¹⁰¹ Se avsnitt 2.3.4.

¹⁰² Mål C-4/94 *BLP*, p. 19.

¹⁰³ Se avsnitt 2.3.1.

¹⁰⁴ Se avsnitt 2.3.2.

3 Tolkning av EG-rätt

3.1 Inledning

En viktig del i uppsatsen är göra en analys av praxis som behandlar avdragsrätt i blandad verksamhet. I analysen av praxis från EG-domstolen bör de tolkningsmetoder EG-domstolen använder beaktas. För att besvara uppsatsens syfte,¹⁰⁵ är det nödvändigt att utreda och jämföra de tolkningsmetoder som i praxis används för att tolka gällande rätt. Från EG-domstolens praxis kan tre tolkningsmetoder härledas; textuell, kontextuell och teleologisk tolkning.¹⁰⁶ För att utreda om svensk praxis är förenlig med EG-domstolens praxis är det viktigt att förstå hur EG-domstolen och nationella domstolar verkar och förhåller sig till varandra. I EG-fördraget finns särskilda bestämmelser som ska tillförsäkra att EG-rätten följs på ett enhetligt sätt i medlemsstaterna. Här är art. 234 EG-fördraget central eftersom förhandsbesked inhämtas från EG-domstolen med stöd därav.

Avsikten med det här kapitlet är således att översiktligt skildra de tolkningsmetoder som används av EG-domstolen och att beskriva hur de används för att tolka gällande rätt. Vidare syftar kapitlet till att ge läsaren en förståelse för på vilken grund förhandsbesked lämnas och hur de ska tolkas.

3.2 EG-domstolens roll och artikel 234 EG

EG-domstolens mål är att stärka gemenskapen och dess federala drag, att öka EG-rättens tillämpningsområde och dess effektivitet och att förstärka gemenskapsinstitutionernas ställning.¹⁰⁷ Domstolen är förvisso inte formellt bunden av sin egen praxis men styrs i hög grad därav och anser sig i praktiken bunden att följa den. Den skrivna EG-rätten anger ofta så kallade primära syften. Däremot anges inte lika ofta de sekundära syftena, alltså vägen för att uppnå primärsyftena. Enligt *Ståhl och Österman* är det EG-domstolens uppgift. EG-domstolen kan således sägas vara inte endast normtolkare, utan även normgivare.¹⁰⁸

Art. 234 EG-fördraget är en bestämmelse som ska tillförsäkra att tolkningen av EG-rätten sker enhetligt i samtliga medlemsstater.¹⁰⁹ Enligt bestämmelsen får en nationell domstol hänskjuta frågor rörande tolkning av bestämmelser i fördraget och i andra rättsakter till EG-domstolen. Vad gäller tvister i medlemsstaternas högsta instans har den en skyldighet att hänföra sådana tolkningsfrågor till EG-domstolen. Även parterna i målet i den nationella domstolen kan yrka att ett sådant tolkningsbesked ska inhämtas, varpå den nationella domstolen bedömer om så ska ske.¹¹⁰

¹⁰⁵ Se avsnitt 1.2.

¹⁰⁶ Henkow, s. 14.

¹⁰⁷ Ståhl och Persson Österman, *EG-skatte rätt*, s. 52.

¹⁰⁸ Ibid.

¹⁰⁹ Ståhl och Persson Österman, s. 27.

¹¹⁰ Art. 234 EG-fördraget.

3.3 Tolkningsmetoder

3.3.1 Textuell tolkning

All tolkning ska utgå från den skrivna texten.¹¹¹ Det innebär att EG-domstolen utgår från den rent språkliga tolkningen av ordens betydelse. Vad gäller sekundärrätt kan den omtvistade frågan vara just innebörden av en specifik term. I sådana fall ligger det i sakens natur att utgå från ordens betydelse. Om EG-domstolen anser att det är tillräckligt tillfredsställande att enbart tolka den skrivna texten eller om det av någon anledning inte går att finna bestämmelsens kontext eller ändamål, förekommer det att domstolen stannar vid en textuell tolkning.¹¹²

Den textuella metoden innebär ofta problem.¹¹³ I EG-rätten uppenbarar sig regler och bestämmelser i flera likvärdiga språkversioner. Därutöver använder EG-domstolen sin egen terminologi. Vid tolkning av EG-rätten ska de olika språkversionerna jämföras.¹¹⁴ Det ligger i sakens natur att svårigheter vid tolkningen då kan uppstå, eftersom de olika språkversionerna inte alltid överensstämmer. Om de olika språkversionerna är likvärdiga, beaktar EG-domstolen inledningsvis den skrivna textens mening i normalt språkbruk.¹¹⁵

3.3.2 Kontextuell tolkning

Emellanåt leder inte den textuella tolkningen till ett tillfredsställande resultat, eller så leder den till ett resultat som inte är förenligt med grundläggande EG-rättsliga principer. I sådana fall frångår EG-domstolen vanligtvis den skrivna texten.¹¹⁶ Den kontextuella tolkningsmetoden innebär att den aktuella bestämmelsen sätts i kontexten av mervärdesskattedirektivet och tolkas även mot bakgrund av EG-rätten som helhet, vilket innebär att även EG-fördraget ska beaktas.¹¹⁷ EG-domstolen har flera gånger betonat att vid tolkning av en EG-rättslig bestämmelse, ska både dess ordalydelse och kontext uppmärksammas.¹¹⁸

Vid tillämpning av den kontextuella tolkningsmetoden ska även bakgrunden till bestämmelsen och allmänna rättsprinciper beaktas.¹¹⁹ Då den exakta ordalydelsen inte är till hjälp vid tolkningen ligger det i sakens natur att syftet med bestämmelsen och kontexten blir viktigare. Den kontextuella tolkningsmetoden är därför till hjälp när termer och begrepp är oklara eller då de olika språkversionerna har olika betydelser. På så vis kan den kontextuella

¹¹¹ Mål 15/60 Gabriel Simon mot Europeiska gemenskapens domstol, [1961] ECR s. 115, mål C-15/60 *Gabriel*.

¹¹² Ståhl och Persson Österman, s. 47.

¹¹³ Henkow, s. 15.

¹¹⁴ Art. 314 EG-fördraget och mål 283/81 *CILFIT*, p. 18

¹¹⁵ Mål C-280/04 Jyske Finans A/S mot Skatteministeriet, [2005] REG s. I-10683, mål C-280/04 *Jyske Finans*, p. 31.

¹¹⁶ Se exempelvis mål C-94/75 Süddeutsche Zucker – Aktiengesellschaft mot Hauptzollamt Mannheim, [1976] ECR s. 153, mål C-94/75 *Zucker*.

¹¹⁷ Henkow, s. 14 och 18.

¹¹⁸ Se exempelvis mål C-191/99 Kvaerner plc mot Staatssecretaris van Financiën, [2001] REG s. I-04447, mål C-191/99 *Kvaerner*.

¹¹⁹ Hettne och Otken Erikson, *EU-rättslig metod – teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, s. 84.

tolkningsmetoden ses som en utfyllande tolkningsmetod.¹²⁰ Utfyllande tolkning är något som EG-domstolen ägnar sig åt i högre grad än vad nationella domstolar gör, vilket till viss del grundar sig i att EG-domstolen verkar för att uppnå rättspolitiska mål vilket inte en nationell domstol gör. Enligt *Ståhl och Österman* kan EG-domstolen tolka fram en ny regel medan det i medlemsstaterna är lagstiftarens sak.¹²¹

3.3.3 Teleologisk tolkning

Vid en teleologisk tolkning beaktar EG-domstolen ändamålet med en bestämmelse. Bestämmelsen som är föremål för tolkning sätts då i ett större sammanhang än vid den kontextuella tolkningsmetoden. Det innebär att de övergripande målsättningar som bestämmelsen syftar till att uppnå tas i beaktande.¹²² De övergripande målsättningarna framgår ofta av ingressen till det direktiv i vilket bestämmelsen uppträder.¹²³ För att fastställa ändamålet med en bestämmelse fäster EG-domstolen även avseende vid de rättspolitiska mål som EG-domstolen alltid strävar efter att uppnå.¹²⁴

Enligt *Ståhl och Österman* använder EG-domstolen bestämmelsernas ordalydelse och kontext enbart för att förstå ändamålet med bestämmelsen.¹²⁵ Enligt *Henkow* innebär den teleologiska tolkningsmetoden att ifrågavarande bestämmelse ska tolkas så att ändamålet med densamma blir uppfyllt. Om det inte går att definiera ändamålet tillämpar EG-domstolen någon av de andra metoderna, ibland enbart den textuella tolkningsmetoden.¹²⁶

3.4 Sammanfattande kommentarer

Tolkning av EG-rätt ska alltid utgå från den skrivna texten. En textuell tolkning kan dock leda till problem, då samtliga språkversioner ska beaktas.¹²⁷ Därför används den kontextuella tolkningsmetoden i stor utsträckning av EG-domstolen.¹²⁸ Ett exempel på vilken betydelse den kontextuella tolkningsmetoden har för uppsatsens analys är då art. 168 mervärdesskattedirektivet ska tolkas. Det är då uppenbart att begreppet beskattningsbar person ska tolkas med hänsyn till art. 9.1 mervärdesskattedirektivet, där begreppet definieras.¹²⁹ Därutöver innebär den kontextuella tolkningsmetoden givetvis att EG-domstolen beaktar syftet bakom mervärdesskattesystemet som sådant.¹³⁰

¹²⁰ *Ståhl och Persson Österman*, s. 48 och *Henkow*, s. 14.

¹²¹ *Ståhl och Persson Österman*, s. 49.

¹²² Mål C-327/94 *Dudda*, p. 22 och *Henkow* s. 19.

¹²³ Mål C-327/94 *Dudda*, p. 22.

¹²⁴ Se avsnitt 3.2.

¹²⁵ *Ståhl och Persson Österman*, s. 51.

¹²⁶ Se exempelvis mål 100/84 Europeiska kommissionen mot Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland [1985] ECR, s. 1169, mål 100/84, där tolkningsfrågan gäller vad ordet fiske ska tillmätas för innebörd, då ändamålet inte går att fastställa.

¹²⁷ Se avsnitt 3.3.1.

¹²⁸ *Henkow*, s. 17.

¹²⁹ *Henkow*, s. 17.

¹³⁰ *Ibid.*

Ingen tolkningsmetod kan sägas ha ett högre värde än någon annan. EG-domstolen använder snarare en kombination av metoder än att den sätter metoderna i hierarki. EG-domstolen har uttalat att då språket inte är tillräckligt för att tolka en bestämmelse, ska både bestämmelsens syfte och ändamål beaktas.¹³¹ Eftersom bestämmelserna som ska tolkas ofta har ett vagt utförande har den kontextuella och teleologiska tolkningsmetoden fått ett brett tillämpningsområde.¹³²

De tolkningsmetoder som beskrivits i kapitel 3, ska användas för att analysera EG-domstolens praxis gällande avdragsrätt i blandad verksamhet. Kunskap om tolkningsmetoderna bidrar till förståelse för EG-domstolens resonemang och utfallet av domarna. Vidare är det viktigt att tolkningsmetoderna beaktas när det ska utredas om EG-domstolen är konsekvent och om svensk praxis överensstämmer med EG-domstolens praxis.¹³³

¹³¹ Mål C-428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn mot Skatteministeriet*, [2005] REG s. I-01527, mål C-428/02 *Fonden*, p. 42.

¹³² Hettne och Erikson, s. 37 ff.

¹³³ Se avsnitt 1.2.

4 Avdragsrätt och out of scope enligt EG-domstolens praxis

4.1 Inledning

Det som föranleder skrivandet av uppsatsen är hur reglerna om avdragsrätt och begreppet out of scope tolkas i EG-domstolens praxis. Den praxis som analyseras i det här kapitlet åskådliggör svårigheten i att bedöma om avdragsrätt föreligger i en verksamhet som omfattar såväl mervärdesskattepliktiga som ej mervärdesskattepliktiga transaktioner.

Det är mycket vanligt att reglerna om undantag för finansiella tjänster i art. 135 mervärdesskattedirektivet gör att en verksamhet utgör blandad verksamhet och att reglerna om proportionellt avdrag därmed aktualiseras.¹³⁴ Flera av de rättsfall som skildras i det här kapitlet behandlar således reglerna om undantag för finansiella tjänster.

Avsikten med det här kapitlet är följaktligen att lyfta fram och belysa delar av EG-domstolens praxis som är viktiga i förhållande till uppsatsens syfte. Eftersom utredningen av begreppet out of scope görs utifrån EG-domstolens praxis, utgör det här kapitlet en av de mest centrala delarna av uppsatsen. För att besvara uppsatsens syfte, är det vidare nödvändigt att utreda vilka tolkningsmetoder EG-domstolen tillämpar.¹³⁵ I det här kapitlet analyseras därför både hur avdragsrätten behandlas av domstolen och vilken tolkningsmetod domstolen tillämpar.

4.2 Mål C-4/94 BLP

4.2.1 Bakgrund till målet

Bakgrunden till domen i mål C-4/94 *BLP* är en tvist mellan bolaget PLC Group plc (PLC Group) och Commissioners of Customs & Excise (Commissioners). BLP Group har förvärvat samtliga andelar i det tyska bolaget Berg Mantelprofilwerk BmbH (Berg). Efter förvärvet av Berg försämrades ekonomin kraftigt för BLP Group, vilket föranledde en avyttring av 95 procent av andelarna i Berg. BLP Group yrkade avdrag för den ingående skatt som var hänförlig till konsulttjänster i samband med avyttringen. Commissioners nekade avdragsrätt på grund av att avyttringen av andelarna utgjorde en transaktion som inte var mervärdesskattepliktig.¹³⁶ Beslutet överklagades av BLP Group, varvid art. 168 och 174 mervärdesskattedirektivet särskilt åberopades.¹³⁷

BLP Group framhåller i målet att art. 174.2 ska omfatta den ingående mervärdesskatt som belöper på tjänsterna som erhållits med anledning av den skattefria avyttringen, på grund av att tjänsterna har en *indirekt* koppling till skattepliktiga transaktioner.¹³⁸ Enligt BLP Group är det tillräckligt att de anskaffade tjänsterna har en indirekt koppling till skattepliktiga transaktioner för att den ingående mervärdesskatten ska vara avdragsgill.

¹³⁴ Se avsnitt 2.2.1.

¹³⁵ Se avsnitt 2.3.

¹³⁶ Mål C-4/94 *BLP*, p. 2-6.

¹³⁷ Art. 168 och 174 mervärdesskattedirektivet har ersatt art. 17 och 19 sjätte mervärdesskattedirektivet.

¹³⁸ Mål C-4/94 *BLP*, p. 12.

Enligt BLP Group är tjänsterna således out of scope om de varken har en direkt eller indirekt koppling till skattepliktiga transaktioner. Som grund för resonemanget anför BLP Group att art. 174.2 mervärdesskattedirektivet ska tolkas så att artikeln omfattar tjänster som har en såväl indirekt som direkt koppling till skattepliktiga transaktioner. Att artikeln skulle begränsa avdragsrätten till mervärdesskatt som belöper på transaktioner som har en *direkt* koppling till skattepliktiga transaktioner vore oförenligt med neutralitetsprincipen.¹³⁹ Vidare menar BLP Group att tjänsterna även används för den övriga, skattepliktiga verksamheten varför kostnaderna ska anses ingå i företagets allmänna omkostnader.¹⁴⁰

4.2.2 EG-domstolens domskäl

Med anledning av de tolkningsfrågor som hänförs till EG-domstolen i målet uttalar EG-domstolen inledningsvis att art. 174.2 mervärdesskattedirektivet ska tolkas i ljuset av p. 5 i samma artikel.¹⁴¹ EG-domstolen anför att i p. 5 ges reglerna för hur avdragsrätten ska bestämmas när mervärdesskatten hänför sig till varor och tjänster som ”används av” en skattskyldig person för såväl skattepliktiga som ej skattepliktiga transaktioner.¹⁴²

EG-domstolen framhåller här ordalydelsen av art. 174.5, där ordvalet ”används av” tyder på att avdragsrätten förutsätter att de aktuella tjänsterna är direkt och omedelbart kopplade till de skattepliktiga transaktionerna och att det slutliga målet som den skattskyldige vill uppnå är utan betydelse. EG-domstolen stöder tolkningen på art. 2 första mervärdesskattedirektivet¹⁴³ och på art. 174.3 c mervärdesskattedirektivet. Enligt art. 2 första mervärdesskattedirektivet ska endast det mervärdesskattebelopp som burits *direkt* av de olika kostnadskomponenterna dras av.¹⁴⁴

EG-domstolen anför att neutralitetsprincipen enligt praxis inte har den betydelse som BLP Group tillmäter den. BLP Group menar att om de istället upptagit ett banklån för att täcka likviditetsbehovet, hade mervärdesskatten på sådana finansiella rådgivningstjänster varit avdragsgill i sin helhet. Skattemässig neutralitet kräver att ekonomiska beslut inte påverkas av skattehänsyn.¹⁴⁵ Enligt EG-domstolen ska dock neutralitetsprincipen säkerställa fullständig neutralitet i skattemässiga belastningen avseende all ekonomisk aktivitet oavsett vilket syfte eller resultat aktiviteten har. Det gäller under förutsättning att verksamheten i sig är mervärdesskattepliktig.¹⁴⁶

Vidare anför EG-domstolen att art. 168 mervärdesskattedirektivet förutsätter att varorna eller tjänsterna används av den skattskyldiga personen såväl för transaktioner som är mervärdesskattepliktiga som för transaktioner som inte är mervärdesskattepliktiga. I det aktuella fallet har de ifrågavarande tjänsterna endast använts för en skattefri transaktion.

¹³⁹ Mål C-4/94 *BLP*, p. 13.

¹⁴⁰ *Ibid.*

¹⁴¹ Mål C-4/94 *BLP*, p. 18.

¹⁴² Mål C-4/94 *BLP*, p. 19.

¹⁴³ Rådets direktiv (67/227/EEG) av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningskatter, första mervärdesskattedirektivet.

¹⁴⁴ Mål C-4/94 *BLP*, p. 21.

¹⁴⁵ Mål C-4/94 *BLP*, p. 15.

¹⁴⁶ Mål C-4/94 *BLP*, p. 24-26.

EG-domstolen uttalar i målet att för att avdragsrätt ska medges ska transaktionen ha ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående, skattepliktiga transaktioner.¹⁴⁷ När en skattskyldig person tillhandahåller tjänsterna för att genomföra skattefria en skattefri transaktion, så har den sistnämnda inte rätt att göra avdrag för den erlagda ingående mervärdesskatten, inte heller när syftet med den skattefria transaktionen är att genomföra en skattepliktig transaktion. Det kan följaktligen konstateras att avdragsrätt inte medges för i målet ifrågasatt transaktioner.¹⁴⁸

4.2.3 Diskussion

Inledningsvis kan konstateras att EG-domstolen i målet tillämpar både den textuella och den kontextuella tolkningsmetoden.¹⁴⁹ Den textuella metoden används exempelvis vid tolkningen av begreppet ”används av” i art. 174.5 mervärdesskattedirektivet. Begreppet ska tolkas i ljuset av art. 2 första mervärdesskattedirektivet, vilket ger uttryck för den kontextuella tolkningsmetoden. Att EG-domstolen tillämpar en kombination av olika metoder är vanligt, och leder oftast till det mest rättvisande resultatet då det är svårt att tolka en bestämmelse utan att beakta bestämmelsens kontext.¹⁵⁰

Vad gäller tolkningen av avdragsrätten är det här ett viktigt mål. EG-domstolen uttalar här för första gången att en transaktion ska ha direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående, skattepliktiga transaktioner för att avdragsrätt ska föreligga.¹⁵¹ Enligt EG-domstolen är kravet på direkt och omedelbart samband ett uttryck för neutralitetsprincipen, då principen ska säkerställa fullständig neutralitet vad gäller den skattemässiga belastningen oavsett syfte eller resultat med den ekonomiska verksamheten. EG-domstolens resonemang i målet stöds av generaladvokaten, som med anledning av målet yttrar att det belopp som ska dras av i enlighet med art. 2 första mervärdesskattedirektivet måste ha burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.¹⁵²

Vad gäller den del av uppsatsens syfte som avser att utreda innebörd begreppet out of scope, kan det konstateras att EG-domstolen beaktar och analyserar omsättningen. Omsättningen ska ha ett direkt och omedelbart samband med skattepliktiga transaktioner för att den ingående mervärdesskatten ska vara avdragsgill. Till viss del stöds resonemanget av generaladvokaten. Det som skiljer generaladvokatens yttrande från EG-domstolens i målet, är att EG-domstolen uttalar att syftet med transaktionen inte har någon betydelse för avdragsrätten medan generaladvokaten framhåller att begreppet ”i samband med” ska tolkas i ljuset av syftet med transaktionen.¹⁵³

¹⁴⁷ Mål C-4/94 *BLP*, p. 19.

¹⁴⁸ Mål C-4/94 *BLP*, p. 28.

¹⁴⁹ Se avsnitt 3.3.1 och 3.3.2.

¹⁵⁰ Se avsnitt 3.4.

¹⁵¹ Se avsnitt 2.3.4.

¹⁵² Mål C-4/94 Förslag till avgörande av generaladvokat Lenz föredraget den 26 januari 1995, [1995] REG s. I-00983, p. 3.

¹⁵³ Mål C-4/94 Förslag till avgörande av generaladvokat Lenz föredraget den 26 januari 1995, [1995] REG s. I-00983, p. 34.

4.3 Mål C-2/95 SDC

4.3.1 Bakgrund till målet

Till grund för domen i mål C-2/95 SDC¹⁵⁴ ligger en tvist mellan föreningen Sparekassernes Datacenter (SDC) och Skatteministeriet gällande tolkningen av art. 135.1 d – f mervärdesskattedirektivet¹⁵⁵. Tvisten avser debitering av mervärdesskatt på olika transaktioner som föreningen utför åt sina medlemmar. SDC tillhandahåller banker tjänster i samband med överföringar, rådgivning om och handel med värdepapper, förvaltning av depåer, köpeavtal och utlåning. Därutöver erbjuder SDC även bankerna tjänster i samband med uppgifter som rör medlemmarnas egen förvaltning. Distriktsoldkammern og Told- og Skattestyrelsen har medgett att de omtvistade tjänsterna omfattas av ett undantag i nationell lagstiftning. Klagonämnden i mervärdesskattefrågor i Danmark har däremot beslutat att ingen av de tjänster som tillhandahålls av SDC omfattas av undantaget. SDC överklagade det sistnämnda beslutet varpå den nationella domstolen har hänfört målet till EG-domstolen.¹⁵⁶

4.3.2 EG-domstolens domskäl

EG-domstolen erinrar inledningsvis om att de uttryck som använts för att beteckna de undantag från skatteplikt som avses i art. 135.1 d – f mervärdesskattedirektivet, enligt praxis ska tolkas strikt. En strikt tolkning motiveras av att de utgör avvikelser från den allmänna princip att mervärdesskatt ska erläggas på alla tjänster som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag.¹⁵⁷ Vidare gör de olika språkversionerna av art. 135 mervärdesskattedirektivet att det inte är möjligt att bedöma räckvidden av artikeln på grundval av en tolkning som endast hänför sig till ordalydelsen. Därför måste EG-domstolen beakta den kontext i vilket uttrycket ingår, med uppmärksammande av mervärdesskattedirektivets systematik.¹⁵⁸

Det avgörande kriteriet för undantag från skatteplikt är vilken typ av verksamhet som utförs. Med anledning därav anför EG-domstolen att de verksamheter som med stöd av art. 135.1 d – f mervärdesskattedirektivet är undantagna från skatteplikt bedöms med hänsyn till de slags tjänster som tillhandahålls och inte med hänsyn till vem som tillhandahåller eller vem som emottar tjänsten.¹⁵⁹ Det faktum att personfrågorna saknar relevans vid bedömningen av vilka verksamheter som undantas från skatteplikt får ytterligare stöd av bestämmelserna i art. 135.1 a – b där som hänvisar till ”den person som beviljar kredit” och ”den som beviljar kredit”.

Vad gäller den rättsliga formen för ett bolag som tillhandahåller eller mottar tjänster, saknas det enligt EG-domstolen betydelse vilken slags juridisk person det är fråga om eftersom personfrågorna inte är relevanta vid bedömningen av om tjänsten är undantagen från mervär-

¹⁵⁴ Mål C-2/95 Sparekassernes Datacenter mot Skatteministeriet, [1997] REG s. I-03017, mål-C-2/95 SDC.

¹⁵⁵ I målet behandlas art. 13 B d. 3-5 sjätte direktivet. Artikeln har ersatts av art. 135.1 d – f mervärdesskattedirektivet, varför den senare används i uppsatsen.

¹⁵⁶ Mål C-2/95 SDC, p. 7-15.

¹⁵⁷ Jfr med mål 348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties mot Staatssecretaris van Financiën [1989] ECR, s. 1737, mål C-348/87 *Stichting*, p. 11.

¹⁵⁸ Mål C-2/95 SDC, p. 20-22.

¹⁵⁹ Mål C-2/95 SDC, p. 32.

desskatt. Vad vidare gäller det sätt på vilket de berörda verksamheterna utförs, ska det enligt EG-domstolen inte påverka huruvida transaktionerna är undantagna från skatteplikt.¹⁶⁰

Vad gäller datatjänstens karaktär börjar EG-domstolen med att undersöka om de transaktioner som SDC utför i samband med en överföring i sig kan betecknas som ”transaktioner rörande överföringar” i den mening som avses i art. 135.1 d mervärdesskattedirektivet. Lydelsen av artikeln utgör i princip inget hinder för att en transaktion bestående av en överföring delas upp i olika tjänster som då utgör ”transaktioner [...] rörande [...] överföringar” i den mening som avses i bestämmelsen.¹⁶¹

För att vara undantagna från skatteplikt enligt art. 135.1 d – f mervärdesskattedirektivet, ska de tjänster som en datacentral tillhandahåller vid en helhetsbedömning framstå som en avgränsad enhet som syftar till att uppfylla de väsentliga funktionerna inom någon av de tjänster som beskrivits ovan. Vad gäller ”transaktioner...rörande...överföringar” ska de tjänster som tillhandahålls följaktligen syfta till att överföra medel och medföra rättsliga och finansiella förändringar.¹⁶²

4.3.3 Diskussion

För att tolka art. 135 mervärdesskattedirektivet, tillämpar EG-domstolen en kontextuell tolkningsmetod. Domstolen uttalar inledningsvis att på grund av de olika språkversionerna är det inte möjligt att göra en tolkning utifrån ordalydelsen, textuell tolkning,¹⁶³ utan bestämmelsernas kontext måste beaktas.¹⁶⁴

Vad gäller den del av uppsatsens syfte som avser att utreda innebörden av begreppet out of scope, kan det konstateras att EG-domstolen främst analyserar verksamheten. EG-domstolen menar att för att avgöra om transaktionerna är undantagna från skatteplikt, out of scope, är det avgörande vilken typ av verksamhet som bedrivs. Även tjänsternas karaktär ska beaktas. Flera gånger uttrycker EG-domstolen att tjänsternas natur är avgörande för om transaktionerna är out of scope.

EG-domstolens resonemang stöds av generaladvokatens yttrande i målet.¹⁶⁵ Enligt generaladvokaten är transaktionernas syfte avgörande för om transaktionerna är out of scope. Som stöd för det anför generaladvokaten att syftet med art. 135 mervärdesskattedirektivet är att undantaget ska begränsas till vissa typer av transaktioner.¹⁶⁶ För att avgöra vilken typ av transaktion som är för handen är det således nödvändigt att beakta tjänstens natur.

¹⁶⁰ Mål C-2/95 *SDC*, p. 38.

¹⁶¹ Mål C-2/95 *SDC*, p. 64.

¹⁶² Mål C-2/95 *SDC*, p. 66.

¹⁶³ Se avsnitt 3.3.1.

¹⁶⁴ Se avsnitt 3.3.2.

¹⁶⁵ Mål C-2/95 Förslag till avgörande av generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer föredraget den 4 juli 1996, [1997] REG s. I-03017.

¹⁶⁶ Mål C-2/95 Förslag till avgörande av generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer föredraget den 4 juli 1996, [1997] REG s. I-03017, p. 38.

4.4 Mål C-465/03 Kretztechnik

4.4.1 Bakgrund till målet

Bakgrunden till mål C-465/03 *Kretztechnik* är följande. Kretztechnik är ett i Österrike etablerat aktiebolag. En ökning av aktiekapitalet gjordes genom aktieemission och notering på börsen. Tvisten vid den nationella domstolen angår att den österrikiska skatteförvaltningen Finanzamt inte beviljat avdrag för Kretztechniks ingående mervärdesskatt avseende kostnader för tjänster som förvärvats i samband med börsnoteringen.¹⁶⁷ Eftersom aktieemissioner är undantagna från mervärdesskatteplikt i Österrike, med stöd av nationell rätt motsvarande art. 135.1 f mervärdesskattedirektivet¹⁶⁸, nekades bolaget avdragsrätt för kostnaderna. Den nationella domstolen hänförde målet till EG-domstolen.¹⁶⁹

4.4.2 EG-domstolens domskäl

EG-domstolen framhåller att ett rent förvärv eller innehav av aktier enligt praxis aldrig kan anses utgöra ekonomisk verksamhet i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. Ett rent förvärv av andelar i andra företag utgör nämligen inte ett utnyttjande av en tillgång i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. Om förvärvet av andelar i andra företag inte utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i direktivet kan detta inte heller gälla för transaktioner som består i överlåtelse av sådana andelar.¹⁷⁰ Därför omfattas sådana transaktioner som består i att fortlöpande vinna intäkter och som avser verksamhet som består i mer än bara förvärv och försäljning av värdepapper av mervärdesskattedirektivet. Till följd därav undantas ifrågakarande transaktioner från mervärdesskatteplikt enligt art. 135.1 f mervärdesskattedirektivet.¹⁷¹

Vidare innebär en leverans av varor enligt art. 2.1 mervärdesskattedirektivet¹⁷² att rätten att såsom ägare förfoga över egendomen överförs. En nyemission av aktier kan följaktligen inte anses utgöra leverans av varor mot vederlag i den mening som avses i artikeln. Frågan huruvida en emission av aktier utgör en skattepliktig transaktion är således avhängigt huruvida transaktionen utgör ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag i den mening som avses i art. 2.1 mervärdesskattedirektivet.¹⁷³

Vidare framhåller EG-domstolen att den ingående mervärdesskatten är avdragsgill endast om de ingående transaktionerna har ett direkt och omedelbart samband med de utgående transaktioner som medför avdragsrätt.¹⁷⁴ Avdragsrätt för den ingående mervärdesskatt som erlagts vid förvärvet av varor och tjänster förutsätter därmed att kostnaderna för förvärven

¹⁶⁷ C-465/03 *Kretztechnik*, p. 12.

¹⁶⁸ I målet behandlas art. 13 B d p. 5 sjätte direktivet. Artikeln har ersatts av art. 135 p. 1 f mervärdesskattedirektivet, varför den senare används i uppsatsen.

¹⁶⁹ Mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 13-15.

¹⁷⁰ Mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 19.

¹⁷¹ Mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 20.

¹⁷² Art. 2.1 mervärdesskattedirektivet har ersatt art. 5.1 sjätte mervärdesskattedirektivet.

¹⁷³ Mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 21-23.

¹⁷⁴ Jämför avsnitt 2.3.4 och avsnitt 4.2.2.

utgör kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående, skattepliktiga transaktioner.¹⁷⁵

Enligt EG-domstolen genomförde Kretztechnik den i målet aktuella transaktionen i syfte att förstärka sitt kapital till förmån för sin ekonomiska verksamhet i allmänhet. Därför utgör kostnaderna för tillhandahållandet, som bolaget förvärvat inom ramen för den berörda transaktionen, en del av de allmänna omkostnaderna.¹⁷⁶ EG-domstolen anser vidare att kostnaderna därmed som sådana utgör komponenter i priset på varorna. Sådana förhållanden har nämligen direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges ekonomiska verksamhet. Avdragsrätt enligt art. 135.1 f mervärdesskattedirektivet föreligger således till den del mervärdesskatten kan hänföras till de transaktioner som ingår i den skattepliktiga verksamheten.¹⁷⁷

4.4.3 Diskussion

Vid tolkning av föreliggande bestämmelse, art. 135.1 f mervärdesskattedirektivet, utgår EG-domstolen från den textuella tolkningsmetoden då målet huvudsakligen avser tolkning av begreppet ekonomisk verksamhet.¹⁷⁸ Eftersom ordalydelsen i sig inte avslöjar omfattningen av begreppet ekonomisk verksamhet går domstolen vidare och beaktar det bakomliggande syftet med reglerna och hur de tolkas och tillämpats i tidigare praxis. Följaktligen tillämpar EG-domstolen en kontextuell tolkning, vilken innebär att domstolen sätter lydelsen av mervärdesskattedirektivet i sitt sammanhang.¹⁷⁹

Vad avser den del av uppsatsens syfte som medför att utreda innebörden av begreppet out of scope, kan det konstateras att EG-domstolen inledningsvis understryker att det i målet inte är fråga om någon ekonomisk verksamhet i den mening som avses i art. 9.1 mervärdesskattedirektivet. Därför faller transaktionen utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt och är sålunda out of scope.

För att transaktionen ska ingå i den skattepliktiga verksamheten måste omsättningen enligt EG-domstolen utgöra ett utnyttjande av en tillgång i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. EG-domstolen analyserar således omsättningen och menar att det är den som avgör om tjänsterna som förvärvats med anledning av aktieemissionen är out of scope. Vad avser de tillhandahållanden som sker i samband med aktieemissionen anför EG-domstolen att de, eftersom emissionen inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, utgör allmänna omkostnader men endast i den mån de transaktioner som utförs i den ekonomiska verksamheten är skattepliktiga.¹⁸⁰ På så vis är det enligt EG-domstolen omsättningen som ska bedömas för att fördela avdragsrätten på ett korrekt vis.

Generaladvokaten yttrar i målet att ett bolag som nyemitterar aktier avser öka sina tillgångar genom anskaffning av ytterligare kapital. Generaladvokaten anser att ur det emitterade bolagets perspektiv är syftet med transaktionen att anskaffa kapital och inte att tillhandahåll-

¹⁷⁵ Mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 36.

¹⁷⁶ Mål C-98/98 *Midland Bank*, p. 31-32. Se även avsnitt 2.3.4.

¹⁷⁷ Mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 37-38.

¹⁷⁸ Se avsnitt 3.3.1.

¹⁷⁹ Se avsnitt 3.3.2.

¹⁸⁰ Se avsnitt 2.3.4.

la en tjänst.¹⁸¹ Generaladvokaten kommer följaktligen till samma slutsats som EG-domstolen, men anför utöver det att det är genom att beakta syftet med omsättningen som avdragsrätt ska medges.

4.5 Mål C-453/05 Ludwig

4.5.1 Bakgrund till målet

Bakgrunden till mål C-453/05 *Ludwig*¹⁸² är att Volker Ludwig, en oberoende förmögenhetsrådgivare för bolaget Deutsche Vermögensberatung AG (nedan kallat DVAG), av Finanzamt inte beviljats undantag från mervärdesskatt avseende en provision som Volker Ludwig erhållit. DVAG erbjuder underagenter olika finansiella produkter till privatpersoner, däribland krediter för vilka DVAG redan i förväg har förhandlat fram de allmänna villkoren med de kreditgivande finansföretagen. Efter analys av kundens tillgångar föreslår rådgivaren olika finansiella produkter för kunden. Om avtal med kunden sluts erhåller DVAG en resultatbaserad provision från det kreditgivande finansföretaget. DVAG i sin tur betalar provision till förmögenhetsrådgivaren för dennes medverkan till att avtal slutits. Rådgivaren åtar sig att följa upp kunderna efter varje kreditavtal som slutits. Volker Ludwig, sökande i målet vid den nationella domstolen, anser att den transaktion som han genomfört och som också gett upphov till provisionen, är undantagen från skatteplikt för mervärdesskatt enligt art. 135.1 a mervärdesskattedirektivet¹⁸³. Den nationella domstolen har hänfört målet till EG-domstolen.¹⁸⁴

4.5.2 EG-domstolens domskäl

EG-domstolen erinrar inledningsvis att det av art. 9.1 mervärdesskattedirektivet¹⁸⁵, där tillämpningsområdet för direktivet definieras, framgår att varje tillhandahållande av en tjänst i regel ska anses som fristående och självständig. Tillhandahållandet, som ur ett ekonomiskt perspektiv utgörs av en enda tjänst, får följaktligen inte delas upp på påhittad väg så att mervärdesskattesystemets ändamål försämrats. Det är därför viktigt att försöka hitta de delar som är karakteristiska för transaktionen i fråga. Först därefter är det möjligt att avgöra om en skattskyldig person tillhandahåller konsumenten flera fristående tjänster eller en enda tjänst.¹⁸⁶

EG-domstolen uttalar vidare att den omständigheten att en skattskyldig person analyserar förmögenhetssituationen för kunder som den skattskyldiga bearbetat i syfte att erbjuda krediter, inte hindrar att tillhandahållandet omfattas av det undantag från skatteplikt i art. 135.1 a mervärdesskattedirektivet som avser förhandling om krediter. Detta gäller under förutsättning att nämnda skattskyldiga persons tillhandahållande i form av förhandling av krediter ska anses utgöra det huvudsakliga tillhandahållandet och tillhandahållandet i form

¹⁸¹ Mål C-465/03 Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs föredraget den 24 februari 2005, [2005] REG s. I-04357, p. 60.

¹⁸² Mål C-453/05 Volker Ludwig mot Finanzamt Luckenwalde, [2007] REG s. I-05083, mål C-453/05 *Ludwig*.

¹⁸³ Art. 135.1 a mervärdesskattedirektivet har ersatt art. 13 B d. 1 sjätte mervärdesskattedirektivet.

¹⁸⁴ Mål C-453/05 *Ludwig*, p. 6-13.

¹⁸⁵ Art. 9.1 mervärdesskattedirektivet har ersatt art. 2.1 sjätte mervärdesskattedirektivet.

¹⁸⁶ Mål C-453/05 *Ludwig*, p. 17.

av förmögenhetsrådgivning anses vara underordnat detta, varför det underordnade ska ges samma skattemässiga behandling som det överordnade. EG-domstolen anför att det ankommer på den nationella domstolen att avgöra om så är fallet i det mål som den har att avgöra.¹⁸⁷

De uttryck som används i bestämmelserna om undantag från skatteplikt i art. 135 mervärdesskattedirektivet ska tolkas restriktivt eftersom de innebär avsteg från den allmänna princip som stadgar att mervärdesskatt ska betalas för varje tjänst som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag.¹⁸⁸ Vidare framhåller EG-domstolen att transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt art. 135 mervärdesskattedirektivet definieras utifrån vilka slags tillhandahållanden det är fråga om, inte på grundval av vem som är tillhandahållare eller mottagare. För att tjänster ska klassificeras som transaktioner som är undantagna från skatteplikt måste de emellertid enligt praxis, vid en helhetsbedömning, anses utgöra en avgränsad enhet. Den avgränsade enheten ska medföra att de funktioner som är specifika och väsentliga för förhandlingstjänsten uppfylls.¹⁸⁹

Vad avser neutralitetsprincipen betonar EG-domstolen att det av principen följer att aktörerna måste kunna välja det upplägg på organisationen som ur ett ekonomiskt perspektiv passar dem bäst, utan att de för den skull ska behöva riskera att de transaktioner de företar faller utanför undantaget i art. 135.1 a mervärdesskattedirektivet.¹⁹⁰

Avslutningsvis anför EG-domstolen att de aktuella tjänsterna kan undantas från skatteplikt enligt art. 135.1 a mervärdesskattedirektivet, trots att den skattskyldiga personen inte är avtalsrättsligt bunden till någon av parterna i ett kreditavtal till vars slutande han medverkat. Den skattskyldiga personen behöver inte heller ta direkt kontakt med den ena av parterna för att tillhandahållandet av förhandlingstjänsterna ska undantas från skatteplikt.¹⁹¹

4.5.3 Diskussion

Då EG-domstolen ska tolka de i målet aktuella bestämmelserna tillämpar den inledningsvis den textuella tolkningsmetoden eftersom den beaktar ordalydelsen av art. 9.1 mervärdesskattedirektivet. Vidare fäster EG-domstolen avseende vid mervärdesskattesystemets syfte, varför en kontextuell tolkningsmetod är för handen. Domstolen tillämpar således en kombination av den textuella och kontextuella tolkningsmetoden genom hela målet.¹⁹²

För att besvara uppsatsens syfte är det viktigt att utreda hur EG-domstolen i målet avgör hur avdragsrätten ska fördelas på kostnaderna.¹⁹³ EG-domstolen analyserar inledningsvis verksamheten för att utröna om det är fråga om en tjänst eller flera fristående tjänster. Det är således det som är avgörande för hur avdragsrätten ska fördelas.

¹⁸⁷ Mål C-453/05 *Ludwig*, p. 20.

¹⁸⁸ Jämför mål C-348/87 *Stichting*, p. 13 och mål C-2/95 *SDC*, p. 20.

¹⁸⁹ Jämför mål C-2/95 *SDC*, p. 66.

¹⁹⁰ Mål C-453/05 *Ludwig*, p. 35.

¹⁹¹ Mål C-453/05 *Ludwig*, p. 38.

¹⁹² Se avsnitt 2.3.

¹⁹³ Se avsnitt 1.2.

För att avgöra om det är en eller flera tjänster anser EG-domstolen att det inte är tillräckligt att enbart beakta verksamheten i sig. Istället framhåller domstolen att det är nödvändigt att även beakta ändamålet med verksamheten, och därmed ändamålet med tjänsten. Utifrån ändamålet med tjänsten ska det bedömas om tjänsten omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt eller om tjänsten är out of scope.¹⁹⁴

4.6 Mål C-437/06 *Securenta*

4.6.1 Bakgrund till målet

Bakgrunden till mål C-437/06 *Securenta* är att *Securenta* bedriver verksamhet bestående av förvärv, förvaltning och utnyttjande av fastigheter, värdepapper, företagsandelar och förmögenhetstillgångar av olika slag. Kapitalet har anskaffats genom emission av aktier och atypiska tillgångar. Tvisten i den nationella domstolen gäller att *Securenta* av Finanzamt nekats avdrag för den ingående mervärdesskatt som inte går att koppla till några bestämda transaktioner i efterföljande omsättningsled.¹⁹⁵ *Securenta* framhåller dock att den ingående skatten i sin helhet avser kostnader som har samband med anskaffandet av nytt kapital och att den är avdragsgill i enlighet med artiklarna 168.5 och 174 i mervärdesskattedirektivet.¹⁹⁶ Som grund för yrkandet av avdrag anför *Securenta* att den emission av aktier som genomförts är kopplad till en förstärkning av bolagets egna kapital och att kapitalet därigenom kommit dess ekonomiska verksamhet till godo.¹⁹⁷

4.6.2 EG-domstolens domskäl

EG-domstolen erinrar inledningsvis om att avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och att den i princip inte kan inskränkas samt att den gäller för hela den ingående skatten, vilket är ett uttryck för neutralitetsprincipen.¹⁹⁸ Systemet garanterar således neutralitet beträffande skattebördan. Vidare konstaterar EG-domstolen att *Securenta* bedriver verksamhet av tre slag:

1. Icke-ekonomisk verksamhet, vilken inte omfattas av mervärdesskattedirektivet.
2. Ekonomisk verksamhet som omfattas av mervärdesskattedirektivet men som är undantagen från mervärdesskatt enligt något av undantagen.¹⁹⁹
3. Skattepliktig ekonomisk verksamhet.²⁰⁰

EG-domstolen anser att frågan är om, och i vilken utsträckning, en skattskyldig person har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt avseende kostnader som inte kan knytas till en bestämd verksamhet i efterföljande omsättningsled.²⁰¹ Vad gäller de kostnader som upp-

¹⁹⁴ Se exempelvis p. 33 i målet.

¹⁹⁵ Mål C-437/06 *Securenta*, p. 11-12.

¹⁹⁶ Art. 168.5 och 174 mervärdesskattedirektivet har ersatt art. 17.5 och 19 sjätte mervärdesskattedirektivet.

¹⁹⁷ Mål C-437/06 *Securenta*, p. 13-14.

¹⁹⁸ Se avsnitt 2.3.1.

¹⁹⁹ Se avsnitt 2.2.1.

²⁰⁰ Mål C-437/06 *Securenta*, p. 26.

²⁰¹ Se avsnitt 2.3.4.

stått i samband med emissionen konstaterar EG-domstolen att för att den ingående skatten ska vara avdragsgill krävs att kostnaderna utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de skattepliktiga transaktioner i efterföljande omsättningsled för vilka rätt till avdrag föreligger.²⁰² Det innebär att skatten för transaktionerna är avdragsgill endast om det kapital som anskaffats använts i vederbörandes ekonomiska verksamhet.²⁰³

I målet ingår en del av kostnaderna inte i priset för transaktionerna. Kostnaderna kan därmed inte anses ha ett direkt och omedelbart samband med den ekonomiska verksamheten.²⁰⁴ Kostnaderna är dock till viss del hänförliga till den ekonomiska verksamheten. Enligt EG-domstolen kan avdrag emellertid inte medges för den ingående mervärdesskatt som avser en skattskyldigs kostnader om skatten avser verksamhet som inte omfattas av mervärdesskattedirektivet.²⁰⁵ Avdrag kan till följd därav endast medges för den mervärdesskatt som avser kostnader som har samband med transaktionerna i den utsträckning som kostnaderna går att hänföra till en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i art. 9.1 mervärdesskattedirektivet.²⁰⁶

Vidare konstaterar EG-domstolen att det inte finns några bestämmelser i mervärdesskattedirektivet som har till syfte att reglera metoder för fördelning. Reglerna i artiklarna 168.5 och 174 mervärdesskattedirektivet avser den ingående skatt som är hänförlig till kostnader som uteslutande avser ekonomisk verksamhet, genom att det sker en uppdelning mellan den skattepliktiga verksamheten och den som är undantagen från skatteplikt.²⁰⁷

Mot bakgrund av det anförda och på grund av det faktum att de skattskyldiga personerna ska kunna göra de beräkningar som är nödvändiga, anför EG-domstolen att det ankommer på medlemsstaterna att, med iakttagande av de principer som utgör grunden för det gemensamma mervärdesskattesystemet,²⁰⁸ fastställa de metoder och kriterier som är lämpliga.²⁰⁹ EG-domstolen påpekar återigen vikten av att medlemsstaterna då iakttar neutralitetsprincipen, på vilket det gemensamma systemet vilar.²¹⁰

4.6.3 Diskussion

EG-domstolen tillämpar i målet en kombination av den textuella och den kontextuella tolkningsmetoden eftersom domstolen utgår från mervärdesskattedirektivets ordalydelse men även beaktar syftet bakom ifrågavarande bestämmelser. En orsak till att EG-domstolen tillämpar den kontextuella tolkningsmetoden i målet är att det i mervärdesskattedirektivet inte finns några uttalade regler om hur fördelning ska ske, varför det krävs att andra faktorer tas i beaktande. Vidare framhåller EG-domstolen att medlemsstaterna vid utövandet av

²⁰² Mål C-465/03 *Kretztechnik*.

²⁰³ Mål C-437/06 *Securenta*, p. 27.

²⁰⁴ Se avsnitt 2.3.4.

²⁰⁵ Mål C-437/06 *Securenta*, p. 30.

²⁰⁶ Art. 9.1 mervärdesskattedirektivet har ersatt art. 2.1 sjätte mervärdesskattedirektivet.

²⁰⁷ Mål C-437/06 *Securenta*, p. 33.

²⁰⁸ Se avsnitt 2.3.

²⁰⁹ Mål C-437/06 *Securenta*, p. 39.

²¹⁰ Se avsnitt 2.3.2.

den skönsmässiga befogenheten ska beakta syftet med och systematiken i mervärdesskattedirektivet, vilket ger uttryck för en kontextuell tolkning.

För att besvara uppsatsens syfte är det viktigt att utreda vad EG-domstolen i fallet anser är avgörande för att bedöma om ifrågavarande transaktioner är avdragsgilla eller out of scope. EG-domstolen analyserar verksamheten och anför att för att göra en korrekt fördelning av avdragsrätten ska verksamheten i sig beaktas. Transaktionerna är out of scope om de inte har något samband med den ekonomiska verksamheten. Vilket samband med den ekonomiska verksamheten som krävs för att avdragsrätt ska föreligga utvecklas inte vidare.

Generaladvokaten hänvisar däremot i sitt yttrande till domen i mål C-465/03 *Kretztechnik*²¹¹ och anför att syftet med transaktionen är av betydelse då transaktionernas samband med den ekonomiska verksamheten ska bedömas.²¹² Generaladvokaten hänvisar även till kommissionens yttrande i målet, där kommissionen uttalar att avsikten att systematiskt tillhandahålla tjänster är avgörande. Uttalandet tyder på att generaladvokaten tillmäter syftet med transaktionerna vikt.²¹³

4.7 Mål C-515/07 Vereniging

4.7.1 Bakgrund till målet

Bakgrunden till mål C-515/07 *Vereniging*²¹⁴ är följande. Föreningen VNLTO, som bedriver såväl skattepliktig som ej skattepliktig verksamhet, avser att främja jordbrukssektorns intressen. Dess medlemmar består av företag, vilka betalar en medlemsavgift som till största delen går till verksamhet som syftar till att tillvarata medlemmarnas allmänna intressen. Tvisten vid den nationella domstolen avser VNLTO:s anskaffande av varor och tjänster varpå VNLTO yrkade avdrag för den ingående mervärdesskatten för 79 % av verksamheten. Skatteförvaltningen nekade avdrag, och menade istället att VNLTO skulle betala tillbaka det som avsåg den del av verksamheten som syftade till att tillvarata medlemmarnas allmänna intressen. VNLTO överklagade beslutet med hänvisning till art. 25 a och 168.2 mervärdesskattedirektivet²¹⁵. Överklagandet avslogs på grund av att verksamheten avseende tillvaratagandet av medlemmarnas allmänna intressen inte var en direkt, varaktig och nödvändig följd av föreningens ekonomiska verksamhet.²¹⁶

4.7.2 EG-domstolens domskäl

EG-domstolen erinrar inledningsvis om vikten av skattemässig neutralitet, vilket syftar till att säkerställa att den mervärdesskatt som en näringsidkare har betalat eller ska betala inte till någon del belastar honom själv.²¹⁷ Neutralitet i beskattningssystemet ska uppnås oavsett

²¹¹ Jämför mål C-465/03 *Kretztechnik*. Se även avsnitt 4.6.

²¹² Mål C-465/03 Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs föredraget den 24 februari 2005, [2005] REG s. I-04357, p. 25.

²¹³ Mål C-465/03 Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs föredraget den 24 februari 2005, [2005] REG s. I-04357, p. 31.

²¹⁴ Mål C-515/07 Noordelijke Land – en Tuinbouw Organisatie mot Staatssecretaris van Financiën, [2009] REG s. 0, mål C-515/07 *Vereniging*.

²¹⁵ Art. 25 a och 168.2 mervärdesskattedirektivet har ersatt art. 6.2 a och 17.2 sjätte mervärdesskattedirektivet.

²¹⁶ Mål C-515/07 *Vereniging*, p. 8-14.

²¹⁷ Se avsnitt 2.3.1.

vilket syfte eller resultat som eftersträvas med verksamheten. När varor eller tjänster används i verksamhet eller för transaktioner som är undantagna från skatteplikt, ska det följaktligen inte ske något uttag av utgående mervärdesskatt eller avdrag för ingående sådan.²¹⁸ För att ge ett användbart svar på de tolkningsfrågor som hänförs till EG-domstolen i målet, framhåller EG-domstolen vidare att frågorna ska beaktas i det faktiska sammanhang som den nationella domstolen har redogjort för sitt beslut om att begära förhandsbesked.²¹⁹

Vad gäller avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i ifrågavarande verksamhet och huruvida verksamheten utförts för ”andra ändamål” i art. 25 a mervärdesskattedirektivet konstaterar EG-domstolen följande. Det är ostridigt att verksamhet som består i att tillvarata en förenings medlemmars allmänna intressen, inte utgör verksamhet som omfattas av mervärdesskatt i den mening som avses i art. 9.1 mervärdesskattedirektivet.

Enligt tidigare praxis gäller att rätt till avdrag inte kan medges för ingående mervärdesskatt som avser en skattskyldig persons kostnader, om mervärdesskatten avser verksamhet som inte omfattas av mervärdesskattedirektivet på grund av att den inte utgör ekonomisk verksamhet.²²⁰ Det kan endast medges avdrag för ingående mervärdesskatt som avser kostnader som går att hänföra till utgående ekonomisk verksamhet som bedrivs av den skattskyldige.²²¹

Det följer av det ovanstående, att det inte finns någon regel i art. 25 a mervärdesskattedirektivet, enligt vilken det förutsätts att transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt kan anses utförda för ”andra ändamål” än för rörelsen i den mening som avses i artikeln.²²² EG-domstolen konstaterar således att en verksamhet som är utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt inte kan omfattas av ”för andra ändamål” i art. 25 a mervärdesskattedirektivet.²²³

4.7.3 Diskussion

EG-domstolen tolkar ifrågavarande bestämmelser utifrån ordalydelsen av begreppen ”ekonomisk verksamhet” och ”för andra ändamål”. Då ett tillfredsställande svar inte kan erhållas enbart utifrån mervärdesskattedirektivets ordalydelse, sätts bestämmelserna i det faktiska sammanhang som den nationella domstolen redogjort för. EG-domstolen ger således uttryck för en blandning av textuell och kontextuell tolkning.

I bedömningen av fördelningen av avdragsrätten beaktar EG-domstolen verksamheten i sig. Den verksamhet som föreningen bedriver som består i att tillvarata medlemmarnas allmänna intressen omfattas inte av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde eftersom den faller utanför art. 9.1 mervärdesskattedirektivet. Vidare präglas utfallet av domen av neutralitetsprincipen. Enligt EG-domstolen skulle det strida mot principen om skatteneutralitet om en transaktion som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ändå skulle vara avdragsgill enligt art. 25 a. För att verksamheten i sig ska vara vägledande för om trans-

²¹⁸ Mål C-515/07 *Vereniging*, p. 27-28.

²¹⁹ Mål C-515/07 *Vereniging*, p. 29.

²²⁰ Se avsnitt 2.4.1.

²²¹ Mål C-515/07 *Vereniging*, p. 37.

²²² Mål C-515/07 *Vereniging*, p. 38.

²²³ *Ibid.*

aktionerna är avdragsgilla eller out of scope, anför EG-domstolen upprepade gånger att syftet med transaktionerna måste beaktas. Syftet med transaktionerna ska nämligen vara att uppnå vinst, vilket en transaktion som företas utanför den ekonomiska verksamheten inte har.

EG-domstolens resonemang stöds av generaladvokaten, som yttrar i målet att det skulle strida mot neutralitetsprincipen att tolka in samtliga verksamheter i begreppet ”för andra ändamål” då bestämmelsen i så fall skulle förlora sin innebörd.²²⁴ Generaladvokaten beaktar således såväl syftet med bestämmelsen som syftet med transaktionerna.

4.8 Mål C-29/08 SKF

4.8.1 Bakgrund till målet

Bakgrunden till mål C-29/08 *SKF* är följande. Aktiebolaget SKF är moderbolag i en koncern och har en aktiv roll i dotterbolagens verksamhet och tillhandahåller, mot ersättning, tjänster för deras räkning. Tjänsterna består av företagsledning, administration och marknadsföring. I samband med en omstrukturering av koncernens verksamhet ska SKF avveckla den del av verksamheten som ett av de helägda dotterbolagen (dotterbolaget) bedriver. SKF ska även avyttra sitt innehav i ett annat bolag som tidigare var ett helägt dotterbolag till SKF (intressebolaget). Syftet med avyttringarna är att frigöra kapital till förmån för koncernens verksamhet i övrigt. SKF avser, i samband med avyttringarna, tillhandahålla dotterbolaget och intressebolaget skattepliktiga tjänster i egenskap av moderbolag. Tillhandahållandet av tjänsterna kommer att vara föremål för mervärdesskatt.²²⁵ Regeringsrätten har begärt ett förhandsavgörande från EG-domstolen.²²⁶

4.8.2 EG-domstolens domskäl

Enligt praxis utgör förvärv, innehav och försäljning av aktier inte ekonomisk verksamhet enligt 2.1 och 9.1 mervärdesskattedirektivet.²²⁷ Sådana transaktioner utgör nämligen inte något utnyttjande av egendom med avsikt att löpande erhålla intäkter eftersom den enda inkomsten med anledning av aktierna är vid försäljningen. Enligt EG-domstolen omfattas endast betalningar som utgör vederlag för en transaktion eller ekonomisk verksamhet av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Det gäller ej betalningar som är en konsekvens av innehavet i sig, exempelvis utdelningar.²²⁸ EG-domstolen har dock genom praxis fastslagit att det förhåller sig annorlunda då den ekonomiska andelen åtföljs av ett direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de bolag i vilka förvärv av andelar skett, så länge det inte påverkar rättigheterna som delägaren har i egenskap av aktieägare.²²⁹

²²⁴ Mål C-515/07 Förslag till avgörande av generaladvokat Mengozzi föredraget den 22 december 2008, [2009] REG s. 0.

²²⁵ Mål C-29/08 *SKF*, p. 20-24.

²²⁶ Mål C-29/08 *SKF*, p. 25.

²²⁷ Se exempelvis mål C-77/01 *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA mot Fazenda Pública*, [2004] REG s. I-04295, mål C-77/01 *Empresa*, p. 59.

²²⁸ Mål C-29/08 *SKF*, p. 29.

²²⁹ Mål C-29/08 *SKF*, p. 30. Se även exempelvis mål C-60/90 *Polysar Investments Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, [1991] REG s. I-03111, mål C-60/90 *Polysar*, p. 12.

Vidare framgår av EG-domstolens tidigare praxis att transaktioner med aktier omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde när verksamhetens syfte är att ta direkt eller indirekt del i förvaltningen av de bolag i vilket aktierna förvärvats. Transaktionerna omfattas också av mervärdesskattens tillämpningsområde då transaktionerna utgör en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av den skattepliktiga verksamheten.²³⁰ I det aktuella fallet har SKF, i egenskap av moderbolag, tagit del i förvaltningen av dotter- och intressebolaget genom att mot vederlag tillhandahålla administrations-, bokförings- och marknadsförings-tjänster och att SKF är skattskyldigt till mervärdesskatt på grund av dessa tillhandahållanden.²³¹

EG-domstolen menar att avyttringen, som sker i omstrukturerings syfte, kan anses utgöra en transaktion som syftar till att fortlöpande erhålla intäkter och som avser en verksamhet som omfattar mer än bara försäljning av aktier. Transaktionerna har därmed ett direkt samband med hur koncernens verksamhet organiseras och utgör således en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet. Mot bakgrund av det anförda ingår ifrågasvarande transaktioner i den ekonomiska verksamheten som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskattedirektivet.²³²

Vad gäller omfattningen av undantaget i art. 135.1 mervärdesskattedirektivet har EG-domstolen fastslagit att transaktioner som rör aktier och andra värdepapper avser transaktioner som utförs på värdepappersmarknaden och att värdepappershandel innefattar handlingar som förändrar den rättsliga och ekonomiska situationen mellan parterna.²³³ Av det yttrade följer enligt EG-domstolen att tjänster av administrativ, materiell eller teknisk art och verksamheter som avser finansiell information, som inte förändrar den rättsliga eller ekonomiska situationen mellan parterna, inte omfattas av undantaget i art. 135.1 i mervärdesskattedirektivet. Däremot menar EG-domstolen att en aktieförsäljning förändrar den rättsliga och ekonomiska situationen för parterna i transaktionen.²³⁴

De i målet aktuella transaktionerna omfattas således av undantaget, i den utsträckning som transaktionerna faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.²³⁵ I det aktuella fallet sträcker sig dock SKF:s avyttring av aktierna längre än till en ren värdepappersförsäljning, eftersom den innebär att SKF tar del i förvaltningen av dotter- och intressebolaget. Härav följer att transaktionerna är undantagna från skatteplikt enligt art. 135.1 mervärdesskattedirektivet. Därmed anför EG-domstolen att avyttringen av aktier ska undantas från mervärdesskatteplikt enligt art. 135.1 mervärdesskattedirektivet.²³⁶

Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska erlägga eller har erlagt inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom

²³⁰ Jämför exempelvis mål C-155/94 *Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise*, [1996] REG s. I-03013, mål C-155/94 *Wellcome Trust*, p. 35.

²³¹ Mål C-29/08 *SKF*, p. 31.

²³² Mål C-29/08 *SKF*, p. 33.

²³³ Se exempelvis mål C-2/95 *SDC*, p. 72-73.

²³⁴ Mål C-29/08 *SKF*, p. 48-49.

²³⁵ Tolkningen stöder EG-domstolen på fast rättspraxis som framkommit exempelvis genom mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 20.

²³⁶ Mål C-29/08 *SKF*, p. 53.

själv.²³⁷ Som nämnts ovan krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den beskattningsbara personen. Kostnaderna för förvärven utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger.²³⁸ Den beskattningsbara personen tillerkänns dock avdrag även om det saknas ett direkt och omedelbart samband när kostnaderna för tjänsterna utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller därför att de tjänsterna har ett direkt samband med den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.²³⁹ Härav följer att frågan huruvida avdragsrätt ska beviljas avgörs på grundval av de utgående transaktioner till vilka de ingående transaktionerna är hänförliga.²⁴⁰

Vidare anför EG-domstolen att när avyttring av andelar inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska kostnaderna för rådgivning hänförlig till avyttringen istället anses ingå i den beskattningsbara personens allmänna omkostnader.²⁴¹ Tolkningen stöder EG-domstolen på ändamålet med det gemensamma system som införts genom mervärdesskattedirektivet. Ett av syftena är att säkerställa att beskattningsbara personer behandlas lika. EG-domstolen uttalar vidare att en aktieavyttring som är undantagen från skatteplikt visserligen inte ger rätt till avdrag, men det gäller bara om det har påvisats ett direkt och omedelbart samband mellan de ingående tjänster som förvärvats och den utgående aktieavyttringen som är undantagen från skatteplikt.²⁴² Om ett sådant samband inte kan påvisas och kostanden för de ingående transaktionerna ingår i priset på SKF:s produkter, torde avdrag för den ingående mervärdesskatt som belöper på tjänsterna medges enligt EG-domstolen.²⁴³

Vidare inträder avdragsrätt för ingående skatt på tjänster som förvärvats inom ramen för ekonomiska transaktioner, om det kapital som förvärvats genom transaktionerna är hänförligt till den berörda personens ekonomiska verksamhet. Det föreligger således rätt till avdrag enligt art. 168 mervärdesskattedirektivet för ingående mervärdesskatt på tjänster som förvärvats i samband med avyttring av aktier, under förutsättning att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna för de ingående tjänsterna och den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.²⁴⁴

EG-domstolen framför även att den skattemässiga behandlingen av en aktieavyttring ska grunda sig på de objektiva omständigheterna bakom den ifrågavarande transaktionen. Be-

²³⁷ Se avsnitt 2.3.1.

²³⁸ Mål C-29/08 *SKF*, p. 56.

²³⁹ EG-domstolen har vid flera tillfällen fastslagit att avdragsrätt föreligger för mervärdesskatt som erlagts för tjänster avseende rådgivning i samband med olika ekonomiska transaktioner, med motiveringen att tjänsterna varit direkt hänförliga till de beskattningsbara personernas ekonomiska verksamhet. Se exempelvis mål C-16/00 *Cibo Participations SA mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais*, [2001] ECR s. I-06663, p. 33 och p. 35.

²⁴⁰ Mål C-29/08 *SKF*, p. 57.

²⁴¹ Mål C-29/08 *SKF*, p. 68.

²⁴² Mål C-29/08 *SKF*, p. 69.

²⁴³ Mål C-29/08 *SKF*, p. 71.

²⁴⁴ Mål C-29/08 *SKF*, p. 73.

skattningen får således inte variera beroende på om beskattningen sker vid en eller flera tidpunkter. Därmed påverkas det ovan framförda inte av om aktieavyttringen sker genom flera olika transaktioner.²⁴⁵

4.8.3 Diskussion

EG-domstolen tillämpar i målet den kontextuella tolkningsmetoden eftersom syftet bakom mervärdesskattesystemet i hög grad beaktas och domstolen tolkar bestämmelserna i dess rätta kontext. I målet framhåller EG-domstolen även att tolkningen har stöd i ändamålet med det gemensamma systemet för mervärdesskatt, vilket ger uttryck för en teleologisk tolkning då EG-rätten som helhet tas i beaktande. EG-domstolen tillämpar således en kombination av tolkningsmetoderna, vilket är mycket vanligt då någon av metoderna inte är tillräcklig för att uppnå ett tillfredsställande resultat.²⁴⁶

EG-domstolen analyserar inledningsvis syftet med de i målet ifrågavarande transaktionerna. Enligt domstolen är förvärv, innehav eller försäljningar av aktier inte som sådana utnyttjande av egendom i syfte att vinna intäkter därav, och utgör därför inte ekonomisk verksamhet. Vidare beaktas syftet med transaktionerna då EG-domstolen anför att det av domstolens fasta rättspraxis följer att transaktioner som avser aktier eller andelar i ett bolag omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt när de utförs inom ramen för en affärsverksamhet avseende handel med värdepapper i syfte att ta direkt eller indirekt del i förvaltningen av de bolag i vilka andelen förvärvats.

EG-domstolen hänvisar här till domen i mål C-465/03 *Kretztechnik*, när EG-domstolen framhåller att syftet med en transaktion är det som ska avgöra om transaktionen är out of scope. Av det anförda kan slutsatsen dras att för att bestämma fördelningen av avdragsrätten i målet, frångår EG-domstolen tidigare praxis genom att varken beakta verksamheten eller omsättningen i sig utan uttryckligt anför att syftet ska beaktas.

EG-domstolen frångår tidigare praxis även då den anför att när avyttring av andelar inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, ska kostnaden för rådgivning istället anses ingå i den beskattningsbara personens allmänna omkostnader. Det föreligger således en skillnad gentemot vad EG-domstolen yttrar i exempelvis mål C-437/06 *Securenta*, där EG-domstolen anför att kostnader hänförliga till en transaktion som är utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt *inte* omfattas av företagets allmänna omkostnader.²⁴⁷

Generaladvokaten har, i sitt förslag²⁴⁸ till avgörande, föreslagit att EG-domstolen ska besvara tolkningsfrågorna med att avdragsrätt inte föreligger för den ingående skatt som är hänförlig till andelsförsäljningarna. Generaladvokaten anför således att avdragsrätt kan föreligga även för transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, men inte när ett förvärv är hänförligt till en från skatteplikt undantagen transaktion.²⁴⁹ Förutsättningen för att mervärdesskatten på ett sådant förvärv ska vara avdragsgill är att den ingående

²⁴⁵ Mål C-29/08 *SKF*, p. 78.

²⁴⁶ Se avsnitt 3.3. och 3.4.

²⁴⁷ Se avsnitt 4.6.2.

²⁴⁸ Mål C-29/08 Förslag till avgörande av generaladvokat Mengozzi föredraget den 12 februari 2009, [2009] REG s.0.

²⁴⁹ Mål C-29/08 Förslag till avgörande av generaladvokat Mengozzi föredraget den 12 februari 2009, [2009] REG s.0, p. 77.

transaktionen kan hänföras till flera skattepliktiga utgående transaktioner eller till bolagets verksamhet i dess helhet.²⁵⁰ Generaladvokaten fastslår således att ifrågavarande avyttringar ingår i tillämpningsområdet för mervärdesskatt, varför EG-domstolen i målet inte dömer i linje med generaladvokaten. Generaladvokatens yttrande i målet tillmäts således inte något värde, men skildras ändå i uppsatsen för att belysa EG-domstolens resonemang.

Det ska även tilläggas att mål C-29/08 *SKF* nyligen avgjordes av EG-domstolen. Målet har ännu inte avgjorts av Regeringsrätten.

4.9 Sammanfattande kommentarer

I det här kapitlet har praxis från EG-domstolen skildrats och analyserats. Praxis har inledningsvis diskuterats utifrån vilken tolkningsmetod EG-domstolen tillämpat i respektive mål. Av diskussionerna som författaren framfört kring målet, kan slutsatsen dras att EG-domstolen tillämpar en kombination av den textuella och kontextuella tolkningsmetoden. Vid något tillfälle leder varken den textuella eller kontextuella tolkningen till ett tillfredsställande resultat varför EG-domstolen även beaktat ändamålet bakom reglerna, vilket är en teleologisk tolkning. Som nämnts innan är det mycket vanligt att EG-domstolen använder en kombination av metoder, istället för att tillämpa en hierarki metoderna emellan.²⁵¹ Författaren anser att det tyder på att EG-domstolen välgrundat resonemang i den praxis som analyseras i uppsatsen.

I det här kapitlet har EG-domstolens praxis även analyserats utifrån resonemanget kring hur avdragsrätten ska fördelas då någon eller några transaktioner i en i övrigt skattepliktig verksamhet är undantagna från mervärdesskatteplikt. Antingen på grund av att transaktionerna helt faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, eller på grund av att de är föremål för något av undantagen i mervärdesskattedirektivet.²⁵²

Författaren anser att det är anmärkningsvärt att EG-domstolens resonemang kring hur avdragsrätten ska fördelas varierar kraftigt mellan olika avgöranden. I exempelvis mål C-2/95 *SDC* och mål C-453/05 *Ludwig* uttalar EG-domstolen att verksamheten ska beaktas då det ska bedömas om en transaktion är föremål för avdragsrätt eller ej. Vidare uttalar EG-domstolen i mål C-437/06 *Securenta* att för att avdragsrätt ska föreligga ska transaktionen ha samband med utgående, skattepliktiga, transaktioner och på så vis ingå i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. Det utvecklas inte vidare i *Securenta* hur sambandet ska bedömas, men i mål C-29/08 *SKF* uttalar EG-domstolen att det är syftet med transaktionen som ska avgöra om tillräckligt samband föreligger. I mål C-4/94 *BLP* anför EG-domstolen att endast objektiva omständigheter ska beaktas medan domstolen i mål C-29/08 *SKF* framhåller att det är subjektiva omständigheter som ska beaktas.

Av vad som framförts gällande generaladvokatens yttrande i kan det konstaterats att generaladvokaterna i samtliga mål anför att syftet med en transaktion ska beaktas. Det är särskilt anmärkningsvärt i mål C-4/94 *BLP*, där EG-domstolen uttryckligen framhåller att objektiva omständigheter ska beaktas medan generaladvokaten framhåller att för att fördela avdragsrätten på ett korrekt vis måste syftet med transaktionen beaktas.

²⁵⁰ Mål C-29/08 Förslag till avgörande av generaladvokat Mengozzi föredraget den 12 februari 2009, [2009] REG s.0, p. 75.

²⁵¹ Se avsnitt 3.4.

²⁵² Se avsnitt 2.2.

5 Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt och out of scope enligt svensk praxis

5.1 Inledning

En central del av uppsatsen är att analysera svensk praxis som behandlar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet. Den praxis som valts ut för att analyseras beskrivs och diskuteras i det här kapitlet. För att besvara syftet med uppsatsen är det väsentligt att beakta de tolkningsmetoder som Regeringsrätten tillämpar.²⁵³ Som tidigare nämnts utgör undantagen från mervärdesskatteplikt ofta grunden till det problem som föranleder skrivandet av uppsatsen.²⁵⁴ Det är framförallt undantagen för finansiella tjänster i 8 kap. 9-10 §§ ML som aktualiseras i den praxis som analyseras i uppsatsen.²⁵⁵

Avsikten med det här kapitlet är att lyfta fram och belysa delar av svensk praxis som är viktiga i förhållande till uppsatsens syfte. Eftersom en del av uppsatsens syfte är att jämföra svensk praxis med praxis från EG-domstolen utgör det här kapitlet ett av de mest centrala. För att besvara uppsatsens syfte, är det vidare väsentligt att utreda vilka tolkningsmetoder Regeringsrätten tillämpar.²⁵⁶ I det här kapitlet analyseras därför både hur avdragsrätten behandlas av domstolen och vilka tolkningsmetoder domstolen tillämpar. Tolkningsmetoderna analyseras utifrån de tolkningsmetoder EG-domstolen använder, vilka beskrivits i uppsatsens tredje kapitel.

5.2 RÅ 1995 not 224

5.2.1 Bakgrund till målet

Bakgrunden till målet är ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden genom vilket X AB (bolaget) frågade om avdragsrätt förelåg för ingående mervärdesskatt avseende förvärv hänförliga till vad som kunde sägas utgöra ägarrollen i bolagets funktion som ägare till dotterbolag. Genom förhandsbeskedet framförde Skatterättsnämnden att rätt till avdrag föreligger för ingående skatt som belöper på förvärv hänförliga till tjänster som bolaget utför i egenkap av ägare till dotterbolag.

Riksskatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked i ärendet varvid det yrkade att Regeringsrätten ska förklara att bolaget inte har rätt till avdrag för ingående skatt hänförlig till tjänster som bolaget utför i egenkap av moderbolag. Riksskatteverket yrkar även att bolaget inte ska ha rätt till avdrag för ingående skatt som är hänförlig till förvärv i dotterbolagens verksamheter.

5.2.2 Regeringsrättens domskäl

Regeringsrätten anför inledningsvis att av förarbetena till kommunalskattelagen²⁵⁷ framgår att med verksamhet förstås summan av aktiviteter av enhetlig beskaffenhet.²⁵⁸ Bolaget utför

²⁵³ Se kapitel 3.

²⁵⁴ Se avsnitt 1.1.

²⁵⁵ Se avsnitt 1.1. och avsnitt 2.2.2.

²⁵⁶ Se avsnitt 2.3.

²⁵⁷ Kommunalskattelag (1928:370), KL.

²⁵⁸ Regeringsrätten hänvisar här till prop. 1989/90:110 s. 646.

dels koncerngemensamma tjänster och dels de i målet avsedda tjänsterna. De senare utför bolaget åt sig självt i egenskap av aktieägare. All personal är sysselsatt i den koncerngemensamma funktionen. Regeringsrätten anser att verksamheterna har en sådan naturlig anknytning till varandra att de ska anses utgöra en verksamhet enligt kommunalskattelagen och därmed även enligt mervärdesskattelagen.

Därefter utreder Regeringsrätten frågan om verksamheten kan delas upp på två verksamhetsgrenar, det vill säga om blandad verksamhet föreligger. För att så ska vara fallet, ska enligt Regeringsrätten verksamheten bestå av en skattepliktig och en icke skattepliktig del. Så är inte fallet i bolaget.

Vidare anför Regeringsrätten att en grundläggande förutsättning för avdragsrätt enligt mervärdesskattelagen är att det finns ett samband mellan ett förvärv och den verksamhet som skattskyldighet. Eftersom bolagets aktieägarfunktion i hög grad är integrerad med den övriga verksamheten är det kravet uppfyllt. Bolaget är därför berättigat till avdrag på den del som hänförs till bolagets aktieägarfunktion.

5.2.3 Diskussion

Regeringsrätten framhåller att verksamhetsbegreppet är viktigt i bedömningen av avdragsrätten varför den textuella tolkningsmetoden är utgångspunkten.²⁵⁹ För att bedöma omfattningen av verksamhetsbegreppet tolkar EG-domstolen begreppet i ljuset av kommunalskattelagen. Med hänsyn därav och med hänsyn till det faktum att Regeringsrätten tolkar aktuella bestämmelser i ljuset av det sammanhang tvisten uppträder i, tillämpas en kontextuell tolkningsmetod. Regeringsrätten beaktar även vad som yttras i förarbeten, vilket ytterligare ger uttryck för att den kontextuella tolkningsmetoden används.²⁶⁰ Regeringsrätten tillämpar således en kombination av tolkningsmetoderna, vilket enligt författaren är en antydning om att Regeringsrätten för ett välgrundat resonemang.

Vad avser bedömningen av om ifrågakvarande transaktioner ska anses vara föremål för avdragsrätt eller om de är out of scope, utgår Regeringsrätten från verksamheten. För att bedöma om en transaktion har tillräcklig anknytning till den skattepliktiga, ekonomiska verksamheten är det enligt Regeringsrätten verksamheten i sig som ska beaktas, exempelvis var de anställda till största delen utför sina arbetsuppgifter.

Resonemanget är således i linje med det som EG-domstolen framför i mål C-2/95 *SDC*, där EG-domstolen betonar att verksamheten ska beaktas vid bedömningen av om en transaktion är avdragsgill eller out of scope.²⁶¹ En skillnad från domen i mål C-2/95 *SDC*, är att Regeringsrätten i det här målet beaktar verksamheten i ännu högre grad. I domen i mål C-2/95 *SDC* antyds att transaktionernas art har en viss betydelse, medan Regeringsrätten i det här målet inte tycks fästa någon vikt alls vid subjektiva omständigheter bakom transaktionerna.

²⁵⁹ Se avsnitt 3.3.1.

²⁶⁰ Se avsnitt 3.3.2.

²⁶¹ Se avsnitt 4.3.

5.3 RÅ 2003 ref 36

5.3.1 Bakgrund till målet

Bolaget X AB (bolaget) är moderbolag i en koncern. Bolaget har bland annat till uppgift att mot ersättning utföra koncerngemensamma funktioner åt de dotterbolag som ingår i koncernen. Bolaget har yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt för kostnader för administrativa, ekonomiska och juridiska konsulttjänster som bolaget förvärvat i samband med avyttring av aktier i ett av dotterbolagen. Avdrag har av bolaget yrkats med hänvisning till undantaget för försäljning av aktier och värdepapper i 3 kap. 9 § ML. Skatteverket har beslutat att inte medge bolaget avdragsrätt för den ingående mervärdesskatt som belöper på kostnaderna för konsulttjänsterna.

5.3.2 Regeringsrättens domskäl

Regeringsrätten anför inledningsvis att det av EG-domstolens praxis framgår att den som endast förvärvat och innehar värdepapper inte anses utöva en ekonomisk verksamhet.²⁶² Då delägandet åtföljs av ett deltagande i dotterbolagens förvaltning gäller det motsatta, alltså att det är fråga om en ekonomisk verksamhet.²⁶³ I det aktuella fallet är bolaget aktiv förvaltare av koncernen, bland annat genom att utföra administrativa tjänster åt dotterbolagen. Det är därför klart att bolaget, i mervärdesskatt hänseende, utövar en yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. Därför ska bolagets försäljning av aktier i dotterbolaget enligt Regeringsrätten betraktas som transaktioner som har samband med en ekonomisk verksamhet i mervärdesskatt hänseende.

Försäljningen omfattas således av undantaget för bland annat transaktioner av aktier i 3 kap. 9 § ML. De angivna tjänsterna får anses ha ett direkt och omedelbart samband med den från skatteplikt undantagna försäljningen. Tjänsterna kan således inte anses ha ett sådant samband med bolagets hela verksamhet som bolaget hävdar. Försäljningen av aktier i dotterbolaget kan inte heller anses vara en tjänst som utförs av bolaget för andra dotterbolags räkning. Regeringsrätten finner således att bolaget inte har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv som skett på grund av försäljning av aktier i dotterbolag.

5.3.3 Diskussion

Regeringsrätten framhåller i målet att undantaget för försäljning av aktier och värdepapper i 3 kap. 9 § ML ska tolkas i ljuset av begreppet yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § ML. Regeringsrätten tillämpar således den kontextuella tolkningsmetoden, eftersom domstolen anför att bestämmelsen om undantag från skatteplikt för försäljning av aktier ska ses i dess rätta sammanhang. Vidare tillämpas den textuella tolkningsmetoden när domstolen tolkar begreppet ekonomisk verksamhet. Där är utgångspunkten en textuell tolkning, men även här tvingas domstolen gå ett steg vidare och se till syftet bakom bestämmelsen.

Avseende avdragsrätten för ingående mervärdesskatt hänvisar Regeringsrätten till domen i mål C-4/94 *BLP*²⁶⁴. Regeringsrätten framhåller således att då fördelningen av avdragsrätten

²⁶² Se exempelvis mål C-80/95 *Harnas & Helm CV mot Staatssecretaris van Financiën*, [1997] ECR s. I-00745, mål C-80/95 *Harnas & Helm*.

²⁶³ Se exempelvis mål C-142/99 *Floridienne SA och Berginvest SA mot Belgiska staten*, [2000] ECR s. I-09567, mål C-142/99 *Floridienne*.

²⁶⁴ Se avsnitt 4.2.

ska bestämmas måste omsättningen i sig beaktas. Omsättningen ingår i företags skattepliktiga verksamhet för att avdragsrätt ska medges, varför Regeringsrätten således resonerar i linje med EG-domstolens resonemang i mål C-4/94 *BLP*.²⁶⁵

I de förhandsbesked från Skatterättsnämnden som föranleder tvisten i Regeringsrätten, anför Skatterättsnämnden att syftet med transaktionen måste tas i beaktande. Regeringsrätten beaktar dock enbart begreppet ”omsättning av värdepapper”. Eftersom omsättningen består av transaktioner med värdepapper faller således ifrågavarande försäljning av värdepapper utanför avdragsrätten och är därför out of scope. Författaren anser, med hänsyn till Skatterättsnämndens uttalande och att Regeringsrätten bör följa EG-domstolens praxis, syftet med transaktionen bör tas i beaktande. I mål C-2/95 *SDC* antyder EG-domstolen som nämnts att för att avgöra om omsättningen är att anse som omsättning av värdepapper.²⁶⁶

5.4 Mål nr 7960-08 från Regeringsrätten

5.4.1 Bakgrund till målet

Bakgrunden till målet är att svaranden (bolaget) avser förvärva andelar i ett underskottsbolag. Men anledning därav ska bolaget förvärva tjänster från utomstående konsulter avseende. Bolaget anser sig ha avdragsrätt för den ingående mervärdesskatt som belöper på kostnaderna för tjänsterna. Skatterättsnämnden har i förhandsbesked medgivit avdrag på grund av att kostnaderna för tjänsterna ingår i bolagets allmänna omkostnader. Skatteverket yrkar att Regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet ska besluta att bolaget inte har rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till de aktuella tjänsterna. Bolaget bestrider yrkandet och yrkar att Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet.

5.4.2 Regeringsrättens domskäl

Regeringsrätten framhåller att bolagets förvärv och innehav av andelar i underskottsbolaget i sig inte utgör en ekonomisk verksamhet. Därför faller förvärvet utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Den ingående mervärdesskatt som belöper på kostnaderna för de ifrågavarande tjänsterna kan ändå vara avdragsgill, om kostnaderna utgör en del av bolagets allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset på de varor och tjänster som bolaget tillhandahåller. Sådana allmänna omkostnader kan exempelvis bestå av kostnader för transaktioner som syftar till att förstärka ett företags kapital till förmån för dess ekonomiska verksamhet i allmänhet.²⁶⁷

Vad gäller det aktuella fallet menar Regeringsrätten att förvärvet av underskottsbolaget syftar till att vid inkomsttaxeringen utnyttja det förvärvade bolagets outnyttjade underskott och därigenom minska bolagets inkomstskatt. Syftet är således att öka bolagets resultat efter skatt. Regeringsrätten menar att i och med det sagda får förvärvet anses vara av betydelse för bolagets hela ekonomiska verksamhet. Regeringsrätten medger därmed bolaget avdragsrätt för den ingående mervärdesskatt som belöper på de ifrågavarande tjänsterna.

²⁶⁵ Ibid.

²⁶⁶ Se avsnitt 4.3.

²⁶⁷ Här hänvisar Regeringsrätten till mål C-465/03 *Kretztechnik* p. 36-37.

5.4.3 Diskussion

I målet tillämpar Regeringsrätten en kombination av den textuella och kontextuella tolkningsmetoden. Utgångspunkten för bedömningen är innebörden av begreppet ”ekonomisk verksamhet”. Därmed utgår Regeringsrätten från den textuella metoden men för att utreda omfattningen av begreppet ”ekonomisk verksamhet” är inte ordalydelsen tillräcklig. Därför går Regeringsrätten ett steg längre och analyserar syftet med bestämmelserna och ser till hur begreppet ”ekonomisk verksamhet” tillämpas i tidigare praxis.

Med anledning av den diskussion Regeringsrätten för i målet, är det anmärkningsvärt att domskälen kort och koncist uttrycker att för att avdragsrätt ska föreligga är det tillräckligt att bolagets syfte är att förstärka företagets kapital till förmån för dess ekonomiska verksamhet i allmänhet. Det förefaller egendomligt att Regeringsrätten med hänvisning till domen i mål C-465/03 *Kretztechnik*, så kortfattat kan nå slutsatsen att kostnaderna är avdragsgilla på grund av att bolaget har ett särskilt syfte. I mål C-465/03 *Kretztechnik* är det enligt författaren inte alldeles tydligt att syftet med föreliggande transaktioner ska beaktas.²⁶⁸ EG-domstolen antyder förvisso att för att bedöma om avdragsrätt föreligger, ska syftet tas i beaktande. Regeringsrätten bortser dock helt från EG-domstolens analys av verksamheten i sig och de objektiva omständigheter som EG-domstolen tillmäter värde i domen.

5.5 Sammanfattande kommentarer

I det här kapitlet har svensk praxis om avdragsrätt i blandad verksamhet skildrats och diskuterats. De tolkningsmetoder som Regeringsrätten tillämpar är samma som EG-domstolen tillämpar i praxis, framför allt den textuella och kontextuella. I praxis som skildrats i det här kapitlet har den teleologiska metoden inte använts, utan en kombination av den textuella och kontextuella tolkningsmetoden tillämpas i samtliga avgöranden. Det finns således en likhet i hur EG-domstolen och Regeringsrätten tillämpar tolkningsmetoderna. Både Regeringsrätten och EG-domstolen använder en kombination av metoderna, där tolkningsmetoderna inte har någon inbördes hierarki.²⁶⁹ Enligt författaren tyder det på ett välgrundat resonemang, och en eventuell inkonsekvens i hur avdragsrätt i blandad verksamhet bedöms i praxis torde således inte bero på att domstolarna tillämpar olika tolkningsmetoder.

Av vad som skildrats och diskuterats i det här kapitlet kan det konstateras att Regeringsrätten, liksom EG-domstolen, är inkonsekvent i hur avdragsrätten bedöms i de olika fallen. Regeringsrätten anför i tidigare praxis att verksamheten och omsättningen ska beaktas i bedömningen av om avdragsrätt föreligger för en transaktion. I senare praxis uttalar Regeringsrätten att det är syftet med transaktionen som ska avgöra hur avdragsrätten ska fördelas i verksamheten. I mål nr 7960-08 från Regeringsrätten är domstolen inte lika restriktiv som i föregående mål. I det senare målet är domstolen mycket tydlig i att syftet med transaktionen ska vara att fortlöpande vinna intäkter, det vill säga att det ska föreligga ett vinstsyfte, för att transaktionen ska vara avdragsgill. Domen i målet är helt i linje med EG-domstolens praxis, där utvecklingen gått mot att EG-domstolen förtydligat värdet av en transaktions syfte i senare praxis.²⁷⁰

I kapitel fyra skildrades praxis från Regeringsrätten. Där för författaren en argumentation kring att EG-domstolen i samtliga fall outtalat beaktar syftet med en transaktion i bedöm-

²⁶⁸ Se avsnitt 4.4.

²⁶⁹ Se avsnitt 4.9.

²⁷⁰ Se avsnitt 4.9.

ningen av om den är avdragsgill. Eftersom Regeringsrätten dömer i linje med EG-domstolens praxis, är det troligt att det finns en underliggande tanke även hos Regeringsrätten att syftet med transaktionerna har en viss betydelse. Regeringsrätten tycks dock vara mer restriktiv i bedömningen än EG-domstolen, då Regeringsrätten exempelvis i RÅ 1995 not 224 är mycket bestämd i att endast verksamheten i sig ska beaktas.

6 Analys av innebörden av out of scope

6.1 Inledning

Uppsatsens syftar till att analysera praxis som behandlar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet.²⁷¹ Därför har de begrepp som är grundläggande för avdragsrätt i blandad verksamhet, proportionellt avdrag, beskrivits i föregående kapitel.²⁷² Eftersom analys av praxis är en viktig del av uppsatsens syfte, har även EG-domstolens tolkningsmetoder skildrats,²⁷³ varpå EG-domstolens praxis beskrivits och diskuterats.²⁷⁴ Även svensk praxis har skildrats och diskuterats utifrån avdragsrätt i blandad verksamhet och de tolkningsmetoder som används av Regeringsrätten.²⁷⁵

I det här kapitlet analyseras den diskussion som framförts hittills i uppsatsen. Analysen av praxis sker i förhållande till frågeställningarna i syftet.²⁷⁶ Avsikten med uppsatsens kapitel 6 är således att relatera de diskussioner som framförts tidigare i förhållande till uppsatsens syfte.

6.2 Analys av EG-domstolens konsekvens i bedömningen av vilka transaktioner som är out of scope

En del av syftet är att analysera om EG-domstolen är konsekvent i bedömningen av hur avdragsrätten ska fördelas i blandad verksamhet. Med anledning av vad som framförts av författaren i avsnitt 4.9 kan det konstateras att EG-domstolen inte är helt konsekvent i resonemanget kring avdragsrätten. I somliga fall beaktas verksamheten, i andra fall omsättningen och i vissa fall även syftet med ifrågavarande transaktioner.

Vad som utreds i det här avsnittet, är om EG-domstolen ändå kan anses vara konsekvent med anledning av vad en djupare tolkning ger för handen. I och med mål C-29/08 *SKF* anser författaren att det slutligen fastställs att syftet med en transaktion ska beaktas. Det är troligtvis en underliggande tanke bakom EG-domstolens resonemang i samtliga mål, då EG-domstolen ofta antyder att det inte går att bortse ifrån syftet med en transaktion. Domstolen kan förvisso tyckas gå mot att vara mindre restriktiv över tiden i bedömningen av om avdragsrätt föreligger, men uppsatsförfattaren anser att det är tydligt att inkonsekvensen i avgörandena beror på att EG-domstolen varit otydlig i vilket värde ett eventuellt vinstsyfte har för om transaktionen ska vara föremål för avdragsrätt.

Det förefaller intresseväckande att jämföra domen i mål C-437/06 *Securenta* med övrig praxis som behandlats i uppsatsen. I exempelvis mål C-465/03 *Kretztechnik* anses nyemission vara out of scope, men kostnaderna för nyemissionen är avdragsgilla, i den mån den skattepliktige bedrev ekonomisk verksamhet. Även mål C-437/06 *Securenta* handlar om avdragsrätt hänförlig till aktieemission, men till skillnad från i mål C-465/03 *Kretztechnik* skulle kapitalet användas i en icke-ekonomisk verksamhet som alltså var utanför tillämp-

²⁷¹ Se avsnitt 1.2.

²⁷² Se kapitel 2.

²⁷³ Se kapitel 3.

²⁷⁴ Se kapitel 4.

²⁷⁵ Se kapitel 5.

²⁷⁶ Se avsnitt 1.2.

ningsområdet för mervärdesskatt.²⁷⁷ I mål C-437/06 *Securenta* uttalas tydligt att avdragsrätt inte föreligger för sådant som är direkt hänförligt till icke ekonomisk verksamhet. Om det läses isolerat, utan att hänsyn tas till tidigare praxis på området, kan domen i mål C-437/06 *Securenta* tolkas så att EG-domstolen ändrat sin praxis i förhållande till tidigare domar på så vis att avdragsrätt inte längre föreligger när kostnaderna är direkt hänförliga till något som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, exempelvis en nyemission.

Den osäkerhet som inkonsekvensen i målen för med sig, förklaras dock något i och med generaladvokatens yttrande i och med domen i mål C-29/08 *SKF*. Eftersom generaladvokaten säger att trots att sådant som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt inte skapar någon avdragsrätt, kan avdragsrätt ändå föreligga för mervärdesskatt på förvärv som kan hänföras till de transaktioner eller den verksamhet som ger rätt till avdrag eller återbetalning.

Generaladvokatens yttrande i mål C-29/08 *SKF* stöds även av EG-domstolen, vilket gör att EG-domstolen inte avviker från tidigare praxis. Det som EG-domstolen säger i domen C-29/08 *SKF* är enligt författaren logiskt, eftersom domen då blir tillämplig på flera företeelser som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, exempelvis bidrag till att förvärva dotterbolag och aktieemission. Resonemanget i frågan stöds även av neutralitetsprincipen och i doktrin.²⁷⁸ Ett system för avdragsrätt där en bestämmelse innebär att något inte är avdragsgillt så fort det är hänförligt till en företeelse som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, skulle således inte kunna anses vara neutralt i mervärdesskatt-hänseende.²⁷⁹

För att uppnå en adekvat tolkning av EG-domstolens praxis måste avgörandena således ses i ljuset av tidigare praxis, neutralitetsprincipen och generaladvokatens yttranden. Då det som framförts i kapitel 4 ses i ljuset av neutralitetsprincipen, generaladvokatens yttranden och uttalanden i doktrin anser uppsatsförfattaren att EG-domstolen är konsekvent i bedömningen av fördelningen av avdragsrätt i blandad verksamhet.

6.3 Hur ska det, enligt EG-domstolen, avgöras vilka transaktioner som är out of scope?

En del av uppsatsens syfte är att analysera hur EG-domstolen bedömer om en transaktion är out of scope. Inledningsvis kan det konstateras att förvärv som är direkt hänförliga till från skatteplikt undantagna transaktioner är out of scope.²⁸⁰ Vid förvärv som är hänförliga till sådana transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt är de förvärv som inte kan hänföras till utgående skattepliktiga transaktioner eller verksamheter som föranleder skattskyldighet eller avdragsrätt, out of scope.²⁸¹ För att bedöma om en transaktion i det senare fallet är avdragsgill ska det beaktas om syftet med avdragssystemet, neutralitet, uppfylls.²⁸²

²⁷⁷ Mål C-437/06 *Securenta*, p. 17.

²⁷⁸ Se avsnitt 2.3.1 och Andersson, *Securenta – en ny hållning från EGD?*, *Skattenytt*, 2008, s. 663-637 samt Alhager, 2009, s. 323.

²⁷⁹ Alhager, 2009, s. 323.

²⁸⁰ Se avsnitt 4.6.

²⁸¹ Se avsnitt 4.2.

²⁸² Se avsnitt 6.2.

Om avdragsrätt inte strider mot neutralitetsprincipen, ska avdrag medges i den mån transaktionen syftar till att fortlöpande vinna intäkter, alltså om transaktionen har ett vinstsyfte. Författaren anser att i bedömningen av om en transaktion har koppling till den ekonomiska verksamheten, ska syftet med föreliggande transaktion beaktas. Författarens slutsats att syftet ska vara att fortlöpande vinna intäkter för att transaktionen ska vara avdragsgill, överensstämmer även med principen om skatteneutralitet.²⁸³

6.4 Är svensk praxis förenlig med EG-domstolens praxis i bedömningen av om en transaktion är out of scope?

Av praxis som skildrats i uppsatsens femte kapitel anser författaren att Regeringsrätten i tidigare praxis dömer i enlighet med EG-domstolens praxis, då hänvisning sker till mål C-4/94 *BLP* och mål C-465/03 *Kretztechnik*.²⁸⁴ Regeringsrättens argumentation är förvisso något annorlunda och mer kortfattat i mål RÅ 1995 not 224 och RÅ 2003 ref 36, än vad EG-domstolens är i mål C-4/94 *BLP* och mål C-465/03 *Kretztechnik*. Praxis från Regeringsrätten har dock samma utfall som praxis från EG-domstolen, vilket innebär att Regeringsrätten inte går emot EG-domstolens praxis. Svensk praxis är därmed förenlig med EG-domstolens praxis.

I senare praxis går både Regeringsrätten och EG-domstolen mot att vara mindre restriktiva i bedömningen av vilka kostnader som ingår i företagets allmänna omkostnader. I mål 7960-08 från Regeringsrätten är Regeringsrätten förvisso mer restriktiv i uttalanden om vad som ska ingå i de allmänna omkostnaderna, än vad EG-domstolen är i det nyligen avgjorda mål C-29/08 *SKF*. Eftersom målet ännu inte avgjorts i Regeringsrätten är det svårt att veta hur utfallet i målet slutligen kommer att se ut. Tydligt är dock att det finns en tendens hos Regeringsrätten att vara mindre restriktiv. Regeringsrätten kan dock välja att inte medge SKF avdrag, eftersom EG-domstolen i målet *Securenta* uttalat att fastställandet av uppdelning av mervärdesskatten mellan ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet faller inom medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning.²⁸⁵

Enligt författaren kommer Regeringsrätten troligtvis att döma i enlighet med EG-domstolen i mål C-29/08 *SKF*. Mycket talar för det, då EG-domstolen i målet anför att syftet med en transaktion ska avgöra om den är avdragsgill eller out of scope, vilket även Regeringsrätten fastslagit i och med mål 7960-08. Om Regeringsrätten dömer i enlighet med EG-domstolen, kan det öppna möjligheter för företag att begära omprövning, eftersom EG-domstolen bedömt att ett mindre restriktivt förhållningssätt gentemot avdragsrätten i blandad verksamhet bör antas.

6.5 Slutsatser

Syftet med uppsatsen är att, ur ett EG-rättsligt perspektiv, göra en analys av praxis som behandlar avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet. Analysen sker utifrån följande frågeställningar:

- Är EG-domstolen konsekvent i bedömningen av om en transaktion är out of scope?
- Hur ska det, enligt EG-domstolen, avgöras om en transaktion är out of scope?

²⁸³ Se avsnitt 2.3.1.

²⁸⁴ Se avsnitt 2.5 och avsnitt 4.8.

²⁸⁵ Mål C-437/06 *Securenta*, p. 39.

- Är svensk praxis förenlig med EG-domstolens praxis i bedömningen av om en transaktion är out of scope?

Vad gäller den första frågan, om EG-domstolen är konsekvent, är författarens slutsats att EG-domstolen är konsekvent. Senare praxis går inte emot tidigare praxis, utan innebär snarare ett förtydligande.

Vad gäller den andra frågan, hur det ska avgöras om en transaktion är out of scope, är författarens slutsats att om avdragsrätt inte strider mot neutralitetsprincipen, ska avdrag medges i den mån transaktionen syftar till att fortlöpande vinna intäkter, alltså om transaktionen har ett vinstsyfte. EG-domstolens praxis ska således tolkas så, att i bedömningen av om en transaktion har koppling till den ekonomiska verksamheten, ska syftet med ifrågavarande transaktion beaktas.

Vad gäller den tredje frågan, om svensk praxis är förenlig med EG-domstolens praxis, är författarens slutsats att så är fallet. Regeringsrätten är förvisso inte helt konsekvent i resonemanget kring avdragsrätt i blandad verksamhet då både verksamheten, omsättningen och en transaktions syfte beaktas i praxis.²⁸⁶ Enligt författaren är dock Regeringsrättens avsikt att transaktionens syfte ska beaktas i bedömningen av om avdragsrätt föreligger. Den inkonsekvens som kan uppfattas i Regeringsrättens resonemang beror troligtvis snarare på att EG-domstolen varit otydlig i hur avdragsrätten och out of scope ska tillämpas av nationella domstolar, än att domstolen tillämpar olika tolkningsmetoder. Författarens slutsats är således att svensk praxis är förenlig med EG-domstolens praxis.

²⁸⁶ Se kapitel 5.

Referenslista

EG-rätt

Fördrag

Konsoliderad version av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (cit. EGFördraget)

Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (cit. Lissabonfördraget)

Konsoliderad version av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (cit. EUFördraget)

Direktiv

Rådets direktiv (67/227/EEG) av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter, EGT nr. 71, 14.4.1967, s. 1301-1303 (cit. första mervärdesskattedirektivet)

Rådets direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter, EGT nr. L 145 13.6.1977 s. 1-40 (cit. sjätte mervärdesskattedirektivet)

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 (cit. mervärdesskattedirektivet)

Praxis från EG-domstolen

Mål 15/60, Gabriel Simon mot Europeiska gemenskapens domstol, [1961] ECR s. 115 (cit. mål C-15/60 *Gabriel*)

Mål C-94/75, Süddeutsche Zucker – Aktiengesellschaft mot Hauptzollamt Mannheim, [1976] ECR s. 153 (cit. mål C-94/75 *Zucker*)

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

Mål 100/84 Europeiska kommissionen mot Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland, [1985] ECR s. 1169 (cit. mål 100/84)

Mål 348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties mot Staatssecretaris van Financiën, [1989] ECR s. 1737

Mål C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, [1991] REG s. I-03111 (cit. mål C-60/90 *Polysar*)

Mål C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise, [1995] REG s. I-00983 (cit. mål C-4/94 *BLP*)

- Mål C-155/94 Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise, [1996] REG s. I-03013 (cit. mål C-155/94 *Wellcome Trust*)
- Mål C-327/94 Jürgen Dudda mot Finanzgericht Bergisch Gladbach, [1996] REG s. I-04595 (cit. mål C-327/94 *Dudda*)
- Mål C-2/95 Sparekassernes Datacenter mot Skatteministeriet, [1997] REG s. I-03017 (cit. mål C-2/95 *SDC*)
- Mål C-37/95 Belgiska Staten mot Ghent Coal Terminal NV, [1998] REG s. I-00001 (cit. mål C-37/95 *Ghent*)
- Mål C-80/95 Harnas & Helm CV mot Staatssecretaris van Financiën, [1997] ECR s. I-00745 (cit. mål C-80/95 *Harnas & Helm*)
- Mål C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank, [2000] REG s. I-04177 (cit. Mål C-98/98 *Midland Bank*)
- Mål C-142/99 Floridienne SA och Berginvest SA mot Belgiska staten, [2000] ECR s. I-09567 (cit. mål C-142/99 *Floridienne*)
- Mål C-191/99 Kvaerner plc mot Staatssecretaris van Financiën, [2001] REG s. I-04447 (cit. mål C-191/99 *Kvaerner*)
- Mål C-16/00 Cibo Participations SA mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais, [2001] ECR s. I-06663
- Mål C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA mot Fazenda Pública, [2004] REG s. I-04295 (cit. mål C-77/01 *Empresa*)
- Mål C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn mot Skatteministeriet, [2005] REG s. I-01527 (cit. mål C-428/02 *Fonden*)
- 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 (cit. mål C-255/02 *Halifax*)
- Mål C-465/03 Kretztechnik AG mot Finanzamt Linz, [2005] REG s. I-04357 (cit. mål C-465/03 *Kretztechnik*)
- Mål C-280/04 Jyske Finans A/S mot Skatteministeriet, [2005] REG s. I-10683 (cit. mål C-280/04 *Jyske Finans*)
- Mål C-453/05 Volker Ludwig mot Finanzamt Luckenwalde, [2007] REG s. I-05083 (cit. mål C-453/05 *Ludwig*)
- Mål C-437/06 Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG mot Finanzamt Göttingen, [2008] REG s. I-01597 (cit. mål C-437/06 *Securenta*)
- Mål C-515/07 Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie mot Staatssecretaris van Financiën, [2009] ECR s. 0 (cit. mål C-515/07 *Vereniging*)
- Mål C-29/08 Skatteverket mot AB SKF, [2009] ECR s. 0 (cit. mål C-29/08 *SKF*)

Förslag till avgörande

Mål C-4/94 Förslag till avgörande av generaladvokat Lenz föredraget den 26 januari 1995, [1995] REG s. I-00983

Mål C-2/95 Förslag till avgörande av generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer föredraget den 4 juli 1996, [1997] REG s. I-03017

Mål C-465/03 Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs föredraget den 24 februari 2005, [2005] REG s. I-04357

Mål C-437/06 Förslag till avgörande av generaladvokat Mazák föredraget den 11 december 2007, [2008] REG s. I-01597

Mål C-515/07 Förslag till avgörande av generaladvokat Mengozzi föredraget den 22 december 2008, [2009] ECR s. 0

Mål C-29/08 Förslag till avgörande av generaladvokat Mengozzi föredraget den 12 februari 2009, [2009] ECR s. 0

Svensk rätt

Författningar

Mervärdesskattelag (1994:200) (cit. ML)

Kommunalskattelag (1928:370) (cit. KL)

Förarbeten

Prop. 1989/90:110 om reformerad inkomst- och företagsbeskattning

Prop. 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag

Praxis från Regeringsrätten

RÅ 1999 not 282

RÅ 1995 not 224

RÅ 2003 ref 36

Mål nr 7960-08

Doktrin

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

Alhager, Eleonor., Avdrag för ingående moms – med anledning av generaladvokatens yttrande i SKF-målet, Svensk Skattetidning, 2009, s. 313-325 (cit. Alhager, 2009)

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

- Andersson, Sara., Securenta – en ny hållning från EGD?, Skattenytt, 2008, s. 663-637
- Bernitz, Ulf. Heuman, Lars. Leijonhufvud, Madeleine. Seipel, Peter. Warnling-Nerep, Wiweka., Finna rätt – Juristens källmaterial och arbetsmetoder, tionde upplagan, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2008 (cit. Bernitz et al.)
- Dahlberg, Mattias., Om principer vid tolkning av skattelag, Skattenytt, 2004, s. 664 (cit. Dahlberg)
- Henkow, Oskar., Financial Activities in European VAT – A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities, Lund University, Lund 2007 (cit. Henkow)
- Hettne, Jörgen. och Otken Erikson, Ida., EU-rättslig metod – Teori och genomslag i svensk rättstillämpning, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2005 (cit. Hettne och Erikson)
- Lehrberg, Bert., Praktisk Juridisk Metod, fjärde upplagan, Iustus Förlag AB, Uppsala 2001 (cit. Lehrberg)
- Peczenik, Aleksander., Juridikens metodproblem, andra upplagan, Almqvist & Wiksell Förlag AB, Stockholm 1980 (cit. Peczenik)
- Påhlson, Robert., Inledning till skatterätten, tredje upplagan, Iustus förlag AB, Uppsala 2003 (cit. Påhlson)
- Ståhl, Kristina. och Persson Österman, Roger., EG-skatterätt, andra upplagan, Iustus förlag AB, Uppsala 2006 (cit. Ståhl och Persson Österman)
- Tikka, Kari S., Om principer vid tolkningen av skattelag, Skattenytt, 2004, s. 656-666 (cit. Tikka)
- Öberg Ulf., Några anteckningar om användningen av förarbeten inom gemenskapsrätten, Juridisk Tidskrift vid Stockholms universitet, 2000/01 häfte 2, s. 492-507 (cit. Öberg)

Internetsidor

- EU:s hemsida, http://europa.eu/lisbon_treaty/index_sv.htm, hämtad 2009-11-24 kl. 19.00
- EU:s hemsida, http://europa.eu/index_sv.htm, hämtad 2009-11-30, kl. 16.00.
- Skatterättsnämndens hemsida, <http://skatterattsnamnden.se/4.383cc9f31134f01c98a800010842.html>, hämtad 2009-12-03, kl. 22.00
- Zeteos lagkommentar till 8 kap. 13 §, www.zeteo.nj.se, hämtad 2009-11-20 kl. 10.30

Bilaga 1: Artiklarna 168 och 173 mervärdesskattedirektiv 2006/112/EG

Artikel 168 mervärdesskattedirektivet

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, [...], från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

- a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.”

Artikel 173 mervärdesskattedirektivet

”1. När varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner [...], vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Den avdragsgilla andelen ska 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 eller 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.”

Bilaga 2: 8 kap. 3 § och 8 kap. 13 § mervärdesskattelag (1994:200)

8 kap. 3 §

”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.

Den skattskyldiges avdragsrätt omfattar även ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import för avhjälpande av skador som uppstått i verksamheten även då den som vållat skadan eller en försäkringsrådgivare står för kostnaden för förvärvet eller importen.”

8 kap. 13 §

”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.”