



JURIDISKA FAKULTETEN

vid Lunds universitet

Sofia Wallin

## Skälig grund i gungning?

En analys av hur 13 kap. 29 § mervärdesskattelagen ska tillämpas på blandade ekonomiska verksamheter, i ljuset av HFD 2023 ref. 45

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet

15 högskolepoäng

Handledare: Mariya Senyk

Termin: VT24

# Innehåll

<b>SUMMARY .....</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING .....</b>	<b>2</b>
<b>FÖRKORTNINGAR .....</b>	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING .....</b>	<b>4</b>
1.1 Bakgrund.....	4
1.2 Syfte och frågeställningar .....	5
1.3 Avgränsningar .....	5
1.4 Metod och material.....	6
1.5 Forskningsläge .....	8
1.6 Disposition .....	8
<b>2 OM MERVÄRDESSKATT .....</b>	<b>9</b>
2.1 Mervärdesskatterättsliga rättskällor .....	9
2.1.1 Svensk rätt.....	9
2.1.2 EU-rätt.....	10
2.2 Syftet med mervärdesskatt .....	11
2.3 Mervärdesskattens tillämpningsområde .....	12
2.4 Avdrag för ingående mervärdesskatt .....	13
<b>3 EU-RÄTTENS BINDANDE VERKAN .....</b>	<b>14</b>
3.1 Principen om unionsrättens företräde.....	14
3.2 Principen om direkt effekt.....	15
3.2.1 Direkt effekt av direktiv .....	16
3.3 Principen om direktivkonform tolkning.....	17
3.4 Förhållandet mellan principerna .....	17
<b>4 BLANDAD VERKSAMHET .....</b>	<b>19</b>
4.1 Definition .....	19
4.2 Mervärdesskattedirektivets modell.....	19
4.3 Regleringen i 13 kap. 29 § ML.....	20
<b>5 HFD 2023 REF. 45 .....</b>	<b>22</b>
5.1 Bakgrund.....	22

5.2	HFD:s bedömning.....	23
5.3	Skatteverkets ställningstagande .....	25
6	ANALYS OCH SLUTSATSER.....	27
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING .....	30

# Summary

The right to deduct input tax is central to the VAT system. Mixed economic businesses (i.e. businesses conducting both VAT liable and VAT exempt activities) require methods for determining the proportion of deductible input tax. The right to deduct input tax is regulated in chapter 13 of the Swedish VAT Act, which is intended to implement the EU's VAT Directive. In HFD 2023 ref. 45, the Supreme Administrative Court of Sweden (HFD) concluded that the VAT Act's provision does not properly implement the VAT Directive's rules on deduction of input tax in mixed economic businesses. According to HFD, the Swedish rule lacks the required specificity, precision and clarity. Consequently, the relevant provisions of the VAT Directive may be relied upon with direct effect. As a result, the Swedish Tax Agency updated its guidelines on proportional input tax deduction.

The purpose of this essay is to examine the consequences of HFD 2023 ref. 45, in order to ascertain which methods Swedish government agencies and courts may apply when determining the deductible portion of input tax in mixed economic businesses. Legal doctrinal research methodology is used to analyse the Swedish VAT Act and the Swedish Tax Agency's updated guidelines on its application. The analysis is centred around principles of EU law that dictate the relationship between Union law and the law of Member States.

This essay concludes that mixed businesses in Sweden may continue to rely on the provision of the VAT Act. As a result, the Swedish Tax Agency and national courts may be required to apply a provision of the VAT Act that has been found to violate EU law. How the deductible portion of input tax is to be determined by application of the VAT Act is highly unclear. This essay has not been able to ascertain how national authorities and courts should act in such cases. Therefore, it has not been possible to conclude whether the Swedish Tax Agency's guidelines are compatible with EU law. However, it is evident that a deductible portion of input tax must be determined. Consequently, the Swedish VAT Act should be updated to better reflect the VAT Directive.

# Sammanfattning

En central del av det mervärdesskatterättsliga systemet är rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt. Näringsidkare som bedriver blandad ekonomisk verksamhet behöver metoder för att fastställa hur stor andel av den ingående mervärdesskatten som är avdragsgill. Rätten till avdrag regleras i 13 kap. ML, som genomför bestämmelser i EU:s mervärdesskattedirektiv. I HFD 2023 ref. 45 underkände HFD den svenska implementeringen av mervärdesskattedirektivets regler om uppdelning av ingående mervärdesskatt i en blandad ekonomisk verksamhet. Enligt HFD brister den svenska bestämmelsen i tydlighet, precision och klarhet. Därför får de aktuella bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet åberopas med direkt effekt. Skatteverket uppdaterade med anledning av domen sitt rättsliga ställningstagande om uppdelning av ingående mervärdesskatt.

Syftet med denna uppsats är att utreda konsekvenserna av HFD 2023 ref. 45, närmare bestämt vilka beräkningsmetoder som svenska myndigheter och domstolar får tillämpa för att fördela ingående mervärdesskatt i en blandad ekonomisk verksamhet. Med tillämpning av en rättsdogmatisk metod analyseras den svenska lagstiftningen och Skatteverkets uppdaterade syn på hur lagen ska tillämpas. Analysen fokuserar på EU-rättsliga principer om förhållandet mellan nationell rätt och EU-rätt.

Utifrån analysen dras slutsatsen att den enskilde fortsatt får välja att stödja sig på ML. Därför kan det uppstå situationer där Skatteverket och nationella domstolar måste tillämpa bestämmelsen i ML, trots att denna har funnits strida mot EU-rätten. Hur uppdelningen av ingående mervärdesskatt ska göras om den enskilde inte åberopar direkt effekt av mervärdesskattedirektivet är högst oklart. Det har inte varit möjligt att utreda hur nationella myndigheter och domstolar ska förhålla sig till en sådan situation. Det går därför inte heller att dra några säkra slutsatser om huruvida Skatteverkets ställningstagande är förenligt med EU-rätten. Samtidigt måste en uppdelning av den ingående mervärdesskatten göras vid blandad ekonomisk verksamhet. Regleringen i ML bör därför uppdateras så att den bättre speglar mervärdesskattedirektivet.

# Förkortningar

dnr.	Diarienummer
EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
FEU	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
Mervärdesskattedirektivet	Rådets direktiv (2006/112/EG) av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt
ML	Mervärdesskattelag (2023:200)
GML	Mervärdesskattelag (1994:200)
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
VAT	Value Added Tax

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Ett stort antal svenska näringsidkare bedriver blandad ekonomisk verksamhet. Blandad ekonomisk verksamhet innebär att en del av verksamheten är mervärdesskattepliktig, medan en annan del inte är det. Detta påverkar rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt, vilket är en central del i det mervärdesskatterättsliga systemet. Rätten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt regleras i 13 kap. mervärdesskattelagen (2023:200) (härefter ML). ML genomför rådets direktiv (2006/112/EG) av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (härefter mervärdesskattedirektivet). Blandad ekonomisk verksamhet regleras särskilt i 13 kap. 29 § ML, som är tänkt att implementera artiklarna 173.1, 173.2c och 174 mervärdesskattedirektivet.<sup>1</sup> Kortfattat innebär regleringen att näringsidkaren får göra avdrag för den andel av den ingående mervärdesskatten som kan knytas till den mervärdesskattepliktiga verksamheten.

Den 16 oktober 2023 meddelade Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) dom i HFD 2023 ref. 45. Målet rörde en blandad ekonomisk verksamhet. Frågan var om 13 kap. 29 § ML är förenlig med mervärdesskattedirektivet. I domen uttalar HFD att den svenska implementeringen av direktivets regler är otillräcklig, och att den enskilde därför får åberopa artiklarna 173.1 och 174 mervärdesskattedirektivet med direkt effekt. Domstolen förklarar dock inte vad som gäller ifall den enskilde *inte* åberopar direkt effekt, utan i stället vill stödja sig på 13 kap. 29 § ML. Eftersom lagstiftningen ännu inte har uppdaterats uppkommer frågor om hur Skatteverket och svenska domstolar kan tillämpa den svenska regleringen utan att bryta mot EU-rätten.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Prop. 2022/23:46 s. 458.

<sup>2</sup> Jf. Lindgren Zucchini s. 18, Karlsson och Schiess s. 78.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att utreda konsekvenserna av HFD 2023 ref. 45, närmare bestämt vilka beräkningsmetoder som nu får tillämpas för att fördela ingående mervärdesskatt vid blandad ekonomisk verksamhet. Framställningen kommer att utgå från följande frågeställningar:

- Får den enskilde fortsatt välja att stödja sig på 13 kap. 29 § ML vid uppdelningen av ingående mervärdesskatt?
- Är Skatteverkets uppdaterade ställningstagande med anledning av HFD 2023 ref. 45 förenligt med EU-rätten?
- Hur ska uppdelningen av ingående mervärdesskatt göras om den enskilde inte åberopar direkt effekt av mervärdesskattedirektivet?

## 1.3 Avgränsningar

Det finns ett antal intressanta perspektiv som inte kommer att behandlas på grund av begränsningar i tid och utrymme. Jag har valt att avgränsa framställningen så att följande ämnen inte tas upp:

- Rättssäkerhets- och legalitetsperspektiv på regleringen i ML. Dessa vore intressanta att utforska vidare med tanke på att HFD underkänner implementeringen av mervärdesskattedirektivets regler med hänvisning till brist på tydlighet, precision och klarhet. HFD påpekar att dessa faktorer är en del av det EU-rättsliga kravet på rättssäkerhet.<sup>3</sup>
- Beskattningsbara personers möjligheter att med anledning av HFD 2023 ref. 45 vidta åtgärder gällande tidigare beskattningsår.
- Hur uppdelningen av den ingående mervärdesskatten ska göras när 13 kap. 29 § ML, men inte mervärdesskattedirektivet, är direkt tillämplig. Detta omfattar följande tre situationer: (1) när ett förvärv används dels i ekonomisk, dels i icke-ekonomisk verksamhet, (2) när ett förvärv

---

<sup>3</sup> HFD 2023 ref. 45 punkt 25.



delvis omfattas av en avdragsbegränsning, och (3) när ett förvärv delvis används för privat bruk. Artikel 173 mervärdesskattedirektivet reglerar inte hur uppdelningen av ingående mervärdesskatt ska göras i dessa fall. Förhållandet mellan EU-rätten och den nationella rätten ser därför delvis annorlunda ut än vid blandad ekonomisk verksamhet, där både 13 kap. 29 § ML och mervärdesskattedirektivet är direkt tillämpliga. HFD 2023 ref. 45 handlar om uppdelning av ingående mervärdesskatt i en blandad ekonomisk verksamhet, och framställningen kommer därför inte att behandla andra typer av uppdelningar.

- Praxis från Europeiska unionens domstol (härefter EUD) och HFD som behandlar hur de olika uppdelningsmetoderna i mervärdesskattedirektivet och ML ska tolkas och tillämpas i konkreta fall. Framställningen kommer att fokusera på vilka metoder som överhuvudtaget får tillämpas av Skatteverket och svenska domstolar. Därför är praxis som behandlar vilken fördelningsmetod som ger det mer rättvisande resultatet i ett visst fall inte relevant. Vidare faller praxis kring kravet på ett ”direkt och omedelbart samband” mellan ingående mervärdesskatt och utgående transaktioner utanför ramen för frågeställningarna.

## 1.4 Metod och material

Frågeställningarna rör den praktiska tillämpningen av 13 kap. 29 § ML. Jag har därför valt att använda mig av en rättsdogmatisk metod. Syftet med den rättsdogmatiska metoden kan beskrivas som att rekonstruera en rättsregel, med utgångspunkt i principerna för användandet av de allmänt accepterade rättskällorna.<sup>4</sup> Det handlar om att analysera innehållet i de aktuella rättskällorna för att utröna gällande rätt eller hur rättsregeln ska uppfattas i ett visst konkret sammanhang.<sup>5</sup> Metoden är därför lämplig för att svara på frågan om hur 13 kap. 29 § ML, enligt gällande rätt, ska tillämpas på en blandad ekonomisk verksamhet.

---

<sup>4</sup> Kleineman s. 21.

<sup>5</sup> Kleineman s. 26.

Typiskt sett anses lagar, rättspraxis, lagförarbeten och doktrin vara rättskällor, där lagar och rättspraxis från prejudikatinstanserna har formell auktoritet.<sup>6</sup> Lagtexten i ML och HFD:s resonemang i HFD 2023 ref. 45 är därför centrala för framställningen. Auktoriteten hos lagförarbeten och doktrin är omdiskuterad.<sup>7</sup> Förarbeten tenderar dock att ges stor vikt vid skatterättslig lagtolkning.<sup>8</sup> Jag har därför valt att betrakta förarbetena till ML som en rättskälla.

ML är avsedd att implementera EU:s mervärdesskattedirektiv. Frågeställningarna aktualiserar därför EU-rättsliga principer om förhållandet mellan nationell rätt och EU-rätt. Särskilt centrala är principerna om lojalt samarbete, unionsrättens företräde och direkt effekt. EUD har sista ordet när det gäller tolkning av EU-rätt.<sup>9</sup> Jag kommer därför att lyfta ett antal centrala domar från EUD som belyser hur de nyss nämnda principerna ska förstås, för att sedan analysera vad detta får för konsekvenser i förhållande till 13 kap. 29 § ML. En korrekt tolkning av en regel som har ursprung i EU-rätten bör nämligen alltid i sista hand styras av rättskällor med auktoritativ ställning inom EU-rätten, och här har EUD:s praxis en central roll.<sup>10</sup> För att fördjupa förståelsen av EUD:s praxis och EU-rättens allmänna principer kommer jag att ta stöd i rättsvetenskaplig litteratur. Jag kommer att använda mig av Bernitz och Kjellgrens ”Europarättens grunder” samt Craig och de Búrca’s ”EU Law: Text, Cases and Materials” som centrala verk. Utöver dessa kommer jag att hänvisa till ett antal artiklar ur rättsvetenskapliga tidskrifter.

Det är omdiskuterat om en rättsdogmatisk analys bör omfatta kritik av rättskällorna.<sup>11</sup> Kritisk rättsdogmatisk forskning handlar om att, utifrån de slutsatser man dragit om gällande rätt, gå ett steg längre och argumentera för att rättsläget är otillfredsställande eller bör ändras.<sup>12</sup> Jag anser att det är viktigt att peka ut eventuella konflikter mellan nationell rätt och EU-rätt, eftersom

---

<sup>6</sup> Kleineman s. 28.

<sup>7</sup> Kleineman s. 28.

<sup>8</sup> Tjernberg s. 83.

<sup>9</sup> Artikel 19.1 FEU.

<sup>10</sup> Reichel s. 125.

<sup>11</sup> Kleineman s. 34.

<sup>12</sup> Kleineman s. 40.

sådana konflikter skapar praktiska problem för rättstillämparen och enskilda. Därför kommer jag att tillämpa en kritisk rättsdogmatisk metod i min analys.

## 1.5 Forskningsläge

HFD 2023 ref. 45 är ett relativt nytillkommet rättsfall. Det finns ännu inte någon ingående forskning om rättsfallets konsekvenser för gällande rätt. Lindgren Zucchini, Karlsson och Schiess samt Senyk har i rättsvetenskapliga artiklar kort analyserat fallet, och påpekat att rättsläget är oklart beträffande vad som gäller om den enskilde inte åberopar direkt effekt av mervärdesskattedirektivet. De har därigenom gett mig värdefull inspiration till frågeställningarna.

Begreppet ”skälig grund” har varit omdiskuterat även innan HFD:s dom. Bland annat har Karlsson (2016) och Kristoffersson (2017) diskuterat bestämmelsens förenlighet med EU-rätten. Deras synpunkter berörs också nedan.

## 1.6 Disposition

Kapitel två ger en genomgång av mervärdesskatterättens centrala rättskällor på både svensk och EU-rättslig nivå, samt en översiktlig förklaring av syftet med mervärdesskatt och rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt. I kapitel tre förklaras förhållandet mellan nationell rätt och EU-rätt, med särskilt fokus på principerna om EU-rättens företräde, direkt effekt och direktivkonform tolkning. I kapitel fyra ges en förklaring av hur rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt vid blandad ekonomisk verksamhet regleras i svensk lag och på EU-nivå. I kapitel fem presenteras bakgrunden och slutsatserna i HFD 2023 ref. 45, samt Skatteverkets uppdaterade rättsliga ställningstagande med anledning av domen. Med kapitel två–fem som grund analyseras vad som är gällande rätt för uppdelning av ingående mervärdesskatt i en blandad ekonomisk verksamhet. Analys och slutsatser presenteras i kapitel sex.

## 2 Om mervärdesskatt

### 2.1 Mervärdesskatterättsliga rättskällor

#### 2.1.1 Svensk rätt

I Sverige har mervärdesskatt funnits sedan år 1968.<sup>13</sup> Numera regleras mervärdesskatt i ML, med kompletterande bestämmelser i mervärdesskatteförordningen (2023:328). ML trädde i kraft 1 juli 2023 och ersatte den tidigare mervärdesskattelagen (1994:299) (härefter GML). Enligt förarbetena utgör ML ”en omarbetning” av GML ”i syfte att göra regleringen mer lättförståelig och lättillämpad”, samtidigt som lagen anpassats närmare efter begreppen, strukturen och systematiken i EU:s mervärdesskattedirektiv.<sup>14</sup> Propositionen understryker att avsikten har varit att modernisera lagstiftningen utan att införa några större materiella förändringar av de svenska reglerna.<sup>15</sup>

Till stöd för tolkning av skattelag finns flera kompletterande rättskällor. Dels har rättsfall från HFD stor betydelse – en beskattningsbar person kan i normalfallet lita på att lägre instanser kommer att följa HFD:s tolkning av hur en regel ska tolkas i en viss situation.<sup>16</sup> Förarbeten till lagen ges också stor vikt vid tolkning av skattelagstiftning.<sup>17</sup> Som nämnts ovan har lagstiftaren inte avsett att införa några större materiella förändringar av rättsläget med ML. Även rättsfall och förarbeten som rör den äldre mervärdesskattelagen är därför relevanta för tolkningen.

Skatteverket publicerar sin tolkning av lagstiftningen i sina rättsliga ställningstaganden och sin rättsliga vägledning. Publikationerna faller normalt inom kategorin allmänna råd, eftersom de innehåller generella rekommendationer om hur lagen bör tillämpas.<sup>18</sup> Allmänna råd är inte formellt bindande

---

<sup>13</sup> Ståhl m.fl. s. 200.

<sup>14</sup> Prop. 2022/23:46 s. 1.

<sup>15</sup> Prop. 2022/23:46 s. 197.

<sup>16</sup> Kleerup, Kristofferson och Öberg s. 28.

<sup>17</sup> Kleerup, Kristofferson och Öberg s. 28 och Tjernberg s. 83.

<sup>18</sup> Se 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725).

för vare sig myndigheten som utfärdat dem eller enskilda.<sup>19</sup> Skatteverkets publikationer fungerar snarare som ett slags styrsignaler. De ger uttryck för den administrativa praxisen inom myndigheten.<sup>20</sup> På så sätt fyller de allmänna råden två funktioner – dels bidrar de till en enhetlig rättstillämpning inom Skatteverket, dels ger de förslag på tolkningsvar i olika rättsfrågor.<sup>21</sup>

Enligt Tjernberg är det mycket ovanligt att HFD tar avgörande stöd i uttalanden i Skatteverkets publikationer. Skatteverkets allmänna råd betraktas därför i regel inte som en rättskälla. I traditionell rättsdogmatisk bemärkelse brukar nämligen uppgiften vara att tolka och systematisera innehållet i gällande rätt på samma sätt som HFD skulle göra.<sup>22</sup> Pahlsson menar att Skatteverkets allmänna råd kan jämföras med doktrinen, men att de allmänna råden har en särställning inom skatteförvaltningen.<sup>23</sup> Enligt Pahlsson tillmäts de allmänna råden stor betydelse även i domstolar.<sup>24</sup> Oavsett synsätt är det klart att publikationerna ger besked om hur Skatteverket kommer att hantera en viss frågeställning, vilket är av stort värde för att skapa förutsebarhet i beskattningen.<sup>25</sup> Det är därför intressant att diskutera om innehållet i Skatteverkets publikationer faktiskt överensstämmer med gällande rätt.

## 2.1.2 EU-rätt

Regleringen av mervärdesskatt har varit föremål för omfattande harmonisering på EU-nivå. Harmoniseringen har syftat till att undanröja regler som innebär att en medlemsstats egna producenter gynnas och konkurrenter utomlands missgynnas, eftersom sådana beskattningssystem hindrar den ekonomiska integrationen av den inre marknaden.<sup>26</sup>

EU:s befogenhet att anta rättsakter för harmonisering av mervärdesskatt framgår av artikel 113 FEUF. Det huvudsakliga harmoniseringsinstrumentet på

---

<sup>19</sup> Pahlsson s. 105.

<sup>20</sup> Pahlsson s. 105.

<sup>21</sup> Tjernberg s. 113.

<sup>22</sup> Tjernberg s. 110.

<sup>23</sup> Pahlsson s. 107.

<sup>24</sup> Pahlsson s. 107.

<sup>25</sup> Kleerup, Kristofferson och Öberg s. 28.

<sup>26</sup> Ståhl m.fl. s. 75.

mervärdesskatteområdet har varit direktiv.<sup>27</sup> Det första mervärdesskattedirektivet antogs redan 1967. Det nu gällande mervärdesskattedirektivet antogs 2006 och är det sjunde i ordningen.

Regleringen på EU-nivå omfattar också förordningar med kompletterande bestämmelser gällande vissa av begreppen i mervärdesskattedirektivet.<sup>28</sup> Förordningarna berör detaljerade tekniska frågor om hur regleringen av mervärdesskatt ska tillämpas i praktiken.<sup>29</sup> Uppdelningen av ingående skatt vid blandad ekonomisk verksamhet regleras endast i direktivet, och har alltså inte tagits upp i någon förordning.

Mervärdesskatterätten figurerar i ett stort antal domar från EUD. EUD har avgjort fler än hundra fall av fördragsbrottstalan som rör mervärdesskatt.<sup>30</sup> Dessutom har domstolen mottagit fler än tusen frågor om mervärdesskatt inom ramen för nationella domstolars möjlighet att begära förhandsavgöranden.<sup>31</sup> EUD har alltså utvecklat en omfattande praxis på området. Mervärdesskattedirektivet tillsammans med EUD:s praxis är de viktigaste rättskällorna på mervärdesskatteområdet.<sup>32</sup> Detta eftersom den EU-rättsliga lojalitetsplikten innefattar en skyldighet för medlemsstaternas nationella myndigheter att följa EUD:s praxis vid tolkning och tillämpning av EU-rätt.<sup>33</sup>

## 2.2 Syftet med mervärdesskatt

Mervärdesskatten fungerar som en generell skatt på konsumtion, och betalas vid i princip all försäljning av varor och tjänster i Sverige.<sup>34</sup> Konsumenterna själva betalar dock inte in mervärdesskatt till staten. Det gör i stället varje näringsidkare som deltar i produktionen och distributionen av en vara eller tjänst. Mervärdesskatten beräknas i förhållande till det mervärde som respektive näringsidkare tillför varan eller tjänsten. Skattesatsen är som huvudregel

---

<sup>27</sup> Ståhl m.fl. s. 201.

<sup>28</sup> Se t.ex. rådets förordning 1777/2005, som innehåller tillämpningsföreskrifter i fråga om bl.a. platsen för skattepliktiga transaktioner.

<sup>29</sup> Terra och Kajus 3.2.2.

<sup>30</sup> Terra och Kajus 4.3.1.

<sup>31</sup> Terra och Kajus 4.5.1.

<sup>32</sup> Kleerup, Kristofferson och Öberg s. 29.

<sup>33</sup> Kleerup, Kristofferson och Öberg s. 29. Se vidare kapitel 3.

<sup>34</sup> Kleerup, Kristofferson och Öberg s. 17.

25 %.<sup>35</sup> Sammanlagt inbetalar näringsidkarna den mervärdesskatt som slutligen ska belasta försäljningspriset till konsumenterna.<sup>36</sup> Mervärdesskatten brukar därför beskrivas som en indirekt skatt – den betalas av vissa personer (näringsidkarna) men bärs av andra personer (konsumenterna).<sup>37</sup>

Mervärdesskatten är generellt utformad. Avsikten är att mervärdesskatt ska påverka konsumenternas val mellan olika varor och tjänster i så liten utsträckning som möjligt.<sup>38</sup> Denna neutralitetsprincip är central för utformningen av mervärdesskatt.<sup>39</sup> Lagstiftaren har dock gjort fördelningspolitiska hänsynstagen vid avgränsningen av det mervärdesskattepliktiga området och vid valet av skattesats för olika typer av varor och tjänster.<sup>40</sup> Exempelvis är tillhandahållanden av sjukvård inte mervärdesskattepliktiga, och livsmedel har en lägre skattesats än enligt huvudregeln.<sup>41</sup>

## 2.3 Mervärdesskattens tillämpningsområde

Av 3 kap. 1 § ML framgår vilka transaktioner som är föremål för mervärdesskatt. Sammanfattningsvis ska mervärdesskatt betalas vid leverans av varor inom landet, unionsinternt förvärv av varor, tillhandahållande av tjänster inom landet och import av varor. Centralt är att transaktionen ska ha genomförts av en beskattningsbar person. Begreppet beskattningsbar person definieras i 4 kap. 2 § ML. Med beskattningsbar person avses den som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet. Alla fysiska och juridiska personer kan vara beskattningsbara personer. Begreppet ekonomisk verksamhet tolkas brett. Verksamheten behöver inte ha ett vinstsyfte, men någon form av ekonomiskt utbyte måste ske.<sup>42</sup>

---

<sup>35</sup> 9 kap. 2 § ML.

<sup>36</sup> Kleerup, Kristofferson och Öberg s. 18.

<sup>37</sup> Kleerup, Kristofferson och Öberg s. 19.

<sup>38</sup> Kleerup, Kristofferson och Öberg s. 17.

<sup>39</sup> Kleerup, Kristofferson och Öberg s. 24.

<sup>40</sup> Kleerup, Kristofferson och Öberg s. 24.

<sup>41</sup> 10 kap. 6 § respektive 9 kap. 3 § ML.

<sup>42</sup> Kleerup, Kristofferson och Öberg s. 36.

## 2.4 Avdrag för ingående mervärdesskatt

För att mervärdesskatten ska övervältras från näringsidkare till konsumenter får näringsidkare göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Den mervärdesskatt som en näringsidkare betalar in kallas för utgående mervärdesskatt. Den utgående mervärdesskatten utgör ingående mervärdesskatt för näringsidkaren i nästa led i produktions- eller distributionskedjan.<sup>43</sup> På så sätt inbetalar näringsidkarna inte mer än den totala skatt som ska belasta slutkonsumenten.

Avdragsrätten innebär att mervärdesskatten inte belastar näringsidkarna som en kostnad. Detta är i linje med syftet med mervärdesskatt – skatten ska i slutändan belasta konsumenten, inte den beskattningsbara personen. Om avdrag för ingående mervärdesskatt inte medges blir skatten kumulativ och belastar beskattningsbara personer som en kostnad.<sup>44</sup> Att beskattningsbara personer belastas av mervärdesskatt går stick i stäv med neutralitetsprincipen. Lagstiftaren på både EU- och svensk nivå har därför strävat efter att åstadkomma en så fullständig avdragsrätt som möjligt.<sup>45</sup> Detta mål måste dock balanseras mot statens intresse av att få in skatteintäkter, vilket kan undermineras om näringsidkare får göra alltför stora avdrag.

De grundläggande förutsättningarna för rätt till avdrag regleras i 13 kap. 6 § ML. Paragrafen speglar artikel 168 mervärdesskattedirektivet. En beskattningsbar person får göra avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten i den utsträckning de förvärvade varorna eller tjänsterna används för beskattade transaktioner. Det ska alltså finnas en koppling mellan förvärvet och en utgående transaktion som är skattepliktig för den beskattningsbara personen. EUD har i ett antal rättsfall tolkat detta krav som att det ska finnas ett direkt och omedelbart samband mellan de varor och tjänster som har förvärvats och de utgående transaktioner som ger rätt till avdrag.<sup>46</sup>

---

<sup>43</sup> 13 kap. 4 § ML, Klerup, Kristofferson och Öberg s. 57.

<sup>44</sup> Klerup, Kristofferson och Öberg s. 57.

<sup>45</sup> Klerup, Kristofferson och Öberg s. 19.

<sup>46</sup> Se t.ex. C-98/98 *Midland Bank*, C-408/98 *Abbey National* och C-29/08 *SKF*.



## 3 EU-rättens bindande verkan

Enligt principen om lojalt samarbete är Sverige som EU-medlem skyldig att respektera och samarbeta med unionen. Principen om lojalt samarbete framgår av artikel 4.3 FEU. Den benämns ofta lojalitetsprincipen, och är en central konstitutionell princip som genomsyrar hela EU:s verksamhet.<sup>47</sup> Av artikel 4.3 FEU framgår att medlemsstaterna ska vidta alla lämpliga åtgärder som krävs för att säkerställa sina unionsrättsliga skyldigheter, och avstå från varje åtgärd som kan äventyra fullgörandet av unionens mål. Handlande i strid med lojalitetsprincipen kan utgöra ett fördragsbrott.<sup>48</sup>

Lojalitetsprincipen utgör grunden för medlemsstaternas skyldighet att ge EU-rätten effektivt genomslag.<sup>49</sup> Lojalitetsprincipen har utkristalliserats i ett antal principer som utvecklats huvudsakligen i EUD:s praxis. Särskilt centrala inom ramen för frågeställningarna är principerna om EU-rättens företräde, direkt effekt och direktivkonform tolkning.

### 3.1 Principen om unionsrättens företräde

Principen om unionsrättens företräde lanserades av EUD i C-6/64 *Costa mot E.N.E.L.* EUD förklarade att Romfördraget skapat en egen rättsordning, som blivit en integrerad del av medlemsstaternas rättsordningar och vars regler de nationella domstolarna var skyldiga att tillämpa. Principen hade inte någon formell grund i de då gällande fördragen, utan utvecklades av EUD i syfte att ge EU-rätten effektivt genomslag.<sup>50</sup> EUD förtydligade senare att EU-rätten har företräde framför alla former av nationell rätt, inklusive nationella författningar och grundlagar.<sup>51</sup> EUD har också uttalat att nationella domstolar i EU är skyldiga att ge unionsrätten företräde även framför senare antagen nationell lagstiftning.<sup>52</sup> Nationella domstolar och myndigheter är sammanfattningsvis

---

<sup>47</sup> Bernitz och Kjellgren s. 46.

<sup>48</sup> Bernitz och Kjellgren s. 47.

<sup>49</sup> Craig och de Búrca s. 262.

<sup>50</sup> Craig och de Búrca s. 303.

<sup>51</sup> C-11/70 *Internationale Handelsgesellschaft* punkt 3–4.

<sup>52</sup> C-106/77 *Simmenthal II*.

skyldiga att åsidosätta all nationell rätt som strider mot EU-rätten. Detta innebär inte nödvändigtvis att den aktuella nationella regeln måste ogiltigförklaras. Regeln kan fortsätta att gälla i situationer där den motstridiga EU-rätten inte är tillämplig.<sup>53</sup>

## 3.2 Principen om direkt effekt

EUD etablerade principen om direkt effekt i det banbrytande målet C-26/62 *Van Gend en Loos*. Direkt effekt innebär att vissa EU-rättsliga bestämmelser kan ge upphov till individuella rättigheter och skyldigheter som kan göras gällande av enskilda inför nationella domstolar och myndigheter.<sup>54</sup> *Van Gend en Loos* rörde en bestämmelse i det dåvarande grundfördraget. I domen utgår EUD från fördragets ”anda, uppbyggnad och ordalydelse”, och drar slutsatsen att den aktuella fördragsbestämmelsen varit ämnad att ge upphov till individuella rättigheter som de nationella domstolarna har ett ansvar för att skydda.<sup>55</sup> Principen om direkt effekt ansågs av EUD vara en nödvändig del av den typen av rättssystem som krävs för att uppnå ambitionerna i grundfördragen.<sup>56</sup> Med andra ord handlar principen om direkt effekt om att ge EU-rätten effektivt genomslag i medlemsstaterna.

I sin tidiga praxis ställde EUD upp följande kriterier för direkt effekt: Bestämmelsen ska vara ovillkorlig (kunna tillämpas utan några kompletterande åtgärder eller utfärdande av kompletterande regler), ha trätt i kraft och ha en klar och precis innebörd.<sup>57</sup> Kriterierna kan ge intryck av att det endast är ett mindre antal EU-rättsliga bestämmelser som har direkt effekt. Tillämpningsområdet har dock utvidgats successivt med åren. Kriterierna som tillämpas av EUD idag ger visst eko av resonemanget i *Van Gend en Loos*, men i praktiken krävs endast att det är praktiskt möjligt för en nationell domstol att tillämpa

---

<sup>53</sup> Craig och de Búrca s. 303.

<sup>54</sup> Bernitz och Kjellgren s. 115.

<sup>55</sup> C-26/62 *Van Gend en Loos*, se s. 168 i den svenska översättningen.

<sup>56</sup> Craig och de Búrca s. 222.

<sup>57</sup> Bernitz och Kjellgren s. 116.

regeln för att avgöra det konkreta fallet.<sup>58</sup> Utvecklingen följer en pragmatisk linje som främjar EU-rättens genomslag.<sup>59</sup>

Direkt effekt kan vara vertikal eller horisontell. Vertikal direkt effekt innebär att den EU-rättsliga bestämmelsen ger enskilda rättigheter som kan åberopas gentemot staten, medan horisontell direkt effekt innebär att bestämmelsen kan åberopas gentemot en annan enskild.<sup>60</sup>

### 3.2.1 Direkt effekt av direktiv

Ett direktiv är bindande för medlemsstaterna avseende de mål som ska uppnås, men överlåter åt de nationella myndigheterna i medlemsstaterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet. Detta framgår av artikel 288.3 FEUF. Ursprungligen var tanken inte att direktivbestämmelser skulle kunna åberopas direkt av enskilda.<sup>61</sup> EUD framhöll dock redan i C-41/74 *Van Duyn* att enskilda kan åberopa direktivbestämmelser mot staten, om medlemsstaten i fråga inte har uppfyllt sin skyldighet att implementera direktivet. Direkt effekt av direktiv är ännu ett led i att främja EU-rättens effektiva genomslag.<sup>62</sup> Att direktivbestämmelser omfattas av principen om direkt effekt har också motiverats med att en medlemsstat inte ska tillåtas att dra nytta av sin försummelse genom att mot en enskild åberopa sin egen underlåtenhet att fullgöra skyldigheten att implementera ett direktiv.<sup>63</sup>

En förutsättning för direkt effekt är att direktivbestämmelsen är ovillkorlig och tillräckligt precis.<sup>64</sup> EUD konstaterade redan i C-8/81 *Becker* att bestämmelser i mervärdesskattedirektivet kan ha direkt effekt.

Ett direktiv har dock aldrig så kallad omvänd direkt effekt. EUD har framhåvt att direktiv, enligt artikel 288 FEUF, är bindande endast för sina adressater – medlemsstaterna. Därför kan ett direktiv i sig inte skapa skyldigheter för en

---

<sup>58</sup> de Witte s. 193.

<sup>59</sup> Bernitz och Kjellgren s. 116.

<sup>60</sup> Bernitz och Kjellgren s. 117.

<sup>61</sup> Bernitz och Kjellgren s. 118.

<sup>62</sup> Craig och de Búrca s. 235.

<sup>63</sup> Se t.ex. C-148/78 *Ratti* punkt 22.

<sup>64</sup> Se t.ex. C-8/81 *Becker* punkt 25.

enskild. Följaktligen kan staten mot en enskild inte åberopa en direktivbestämmelse som inte implementerats i nationell rätt.<sup>65</sup>

### 3.3 Principen om direktivkonform tolkning

En ytterligare del i att ge direktiv effektivt genomslag är principen om direktivkonform tolkning. I C-14/83 *Sabine von Colson* uttalade EUD att medlemsstaternas lojalitetsplikt omfattar en skyldighet att tolka den nationella rätten, och särskilt regler som införts för att genomföra ett direktiv, ”mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte”. Skyldigheten gäller både domstolar och andra rättstillämpande myndigheter, och oavsett om direktivets bestämmelser har direkt effekt.<sup>66</sup>

Skyldigheten att tolka nationella regler direktivkonformt är långtgående. Begränsningar sätts dock av nationella lagtolkningsprinciper. Domstolar och myndigheter är inte skyldiga att tolka en nationell bestämmelse på ett sätt som strider mot bestämmelsens ordalydelse eller mot en fundamental nationell rättsprincip.<sup>67</sup> Annorlunda uttryckt finns en skyldighet att tolka den nationella lagen direktivkonformt, så länge den nationella rättens tolkningsprinciper medger en sådan tolkning.<sup>68</sup> Exempelvis är svenska domstolar och myndigheter inte skyldiga att tolka svensk rätt på ett sätt som strider mot den svenska uppfattningen om legalitetsprincipen.<sup>69</sup> Det är alltså inte alla bristfälliga implementeringar av direktiv som kan ”läkas” genom direktivkonform tolkning.

### 3.4 Förhållandet mellan principerna

Principerna om direkt effekt och unionsrättens företräde är nära sammanlänkade och tas ofta upp tillsammans.<sup>70</sup> EUD har i C-573/17 *Popławski II* förtydligat vilka skyldigheter principerna om direkt effekt och unionsrättens företräde skapar för nationella domstolar.<sup>71</sup> Domstolen inledde med att påminna

---

<sup>65</sup> C-80/86 *Kolpinghuis* punkt 9–10.

<sup>66</sup> Craig och de Búrca s. 245.

<sup>67</sup> Craig och de Búrca s. 247.

<sup>68</sup> Ståhl m.fl. s. 37.

<sup>69</sup> Kleerup, Kristoffersson och Öberg s. 30.

<sup>70</sup> de Witte s. 187.

<sup>71</sup> Miasik och Szwarc s. 571.

om att nationella domstolar är skyldiga att tolka nationell rätt EU-konformt i så lång utsträckning som möjligt.<sup>72</sup> Skyldigheten att åsidosätta nationell lag som strider mot EU-rätten är däremot beroende av att den aktuella EU-rättsliga bestämmelsen har direkt effekt i det konkreta fall som domstolen har att avgöra.<sup>73</sup>

Detta innebär att skyldigheten att åsidosätta nationell rätt avgörs i två steg: (1) Uppfyller den EU-rättsliga bestämmelsen kriterierna för direkt effekt? (2) Förutsatt att den EU-rättsliga bestämmelsen uppfyller kriterierna för direkt effekt – kan den tillämpas av den nationella domstolen i det aktuella målet?<sup>74</sup> När det gäller direktiv handlar fråga (1) om att avgöra huruvida bestämmelsen är ovillkorlig samt tillräckligt tydlig och precis. Fråga (2) handlar om huruvida den enskilde har åberopat direkt effekt, och om direkt effekt kan göras gällande mot motparten.

Det kan uppstå situationer där nationell rätt inte kan tolkas direktivkonformt, och domstolen eller myndigheten inte heller kan tillämpa någon EU-rättslig bestämmelse med direkt effekt. Då finns en risk för beslut och domar som strider mot EU-rätten. EUD har klargjort att det är den nationella lagstiftaren som har det yttersta ansvaret för att ge EU-rätten fullt genomslag i sådana fall.<sup>75</sup> Lagstiftaren är skyldig att vidta de åtgärder som krävs för att den nationella lagstiftningen ska överensstämma med EU-rätten.

---

<sup>72</sup> Detta omfattar bl.a. direktivkonform tolkning, se avsnitt 3.4.

<sup>73</sup> C-573/17 *Popławski II* punkt 68.

<sup>74</sup> Miasik och Szwarc s. 581.

<sup>75</sup> Miasik och Szwarc s. 583.

## 4 Blandad verksamhet

### 4.1 Definition

Många beskattningsbara personer bedriver ekonomisk verksamhet som endast delvis är mervärdesskattepliktig. Det är till exempel vanligt att banker tillhandahåller både finansieringstjänster, som är undantagna från skatteplikt,<sup>76</sup> och rådgivningstjänster, som inte omfattas av något undantag och därför är skattepliktiga. Detta brukar benämnas blandad ekonomisk verksamhet.<sup>77</sup>

Avdrag för ingående mervärdesskatt får endast göras när det finns ett direkt och omedelbart samband med utgående skattepliktiga transaktioner.<sup>78</sup> Vid blandad ekonomisk verksamhet får avdrag därför endast göras för inköp som kan hänföras till den mervärdesskattepliktiga verksamheten. I många fall finns det dock kostnader som är gemensamma för den skattepliktiga och icke-skattepliktiga verksamheten. Det kan exempelvis vara fråga om kostnader för maskiner och annan utrustning som används i båda verksamheter. Det krävs därför metoder för att avgöra hur stor andel av den ingående mervärdesskatten som får dras av.

### 4.2 Mervärdesskattedirektivets modell

I mervärdesskattedirektivet regleras rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt vid blandad ekonomisk verksamhet i artiklarna 173, 174 och 175. I artikel 168 förklaras grundförutsättningen för rätten till avdrag, alltså kravet på ett direkt och omedelbart samband.

Enligt artikel 173.1 mervärdesskattedirektivet ska den avdragsgilla andelen mervärdesskatt bestämmas enligt artiklarna 174 och 175. I artikel 174 förklaras omsättningsmetoden, enligt vilken andelen avdragsgill mervärdesskatt är resultatet av ett bråk. I täljaren sätts det belopp av omsättningen (exklusive

---

<sup>76</sup> 10 kap. 33 § ML.

<sup>77</sup> Kleerup, Kristofferson och Öberg s. 61.

<sup>78</sup> Se avsnitt 2.4.

mervärdesskatt) som kan hänföras till transaktioner som medför rätt till avdrag. I nämnaren sätts det sammanlagda beloppet av den omsättning som ingår i täljaren och den omsättning som kan hänföras till transaktioner som inte medför rätt till avdrag, alltså den totala omsättningen exklusive mervärdesskatt. I artikel 175 anges att den avdragsgilla andelen ska bestämmas för varje år, samt hur eventuella avrundningar och justeringar ska göras.

Artikel 173.2 ger medlemsstaterna möjlighet att också införa andra metoder för att beräkna den avdragsgilla andelen ingående mervärdesskatt. Bland annat får medlemsstaterna tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av de förvärvade varorna och tjänsterna (artikel 173.2 c). Det är frivilligt för medlemsstaterna att införa en eller flera av dessa metoder. Syftet är att ge medlemsstaterna möjlighet att beakta den specifika karaktären hos vissa verksamheter, för att kunna uppnå mer exakta resultat vid fastställandet av den avdragsgilla andelen ingående mervärdesskatt.<sup>79</sup>

### 4.3 Regleringen i 13 kap. 29 § ML

I ML regleras rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt vid blandad ekonomisk verksamhet i 13 kap. 29 §. I första stycket anges att bestämmelsen är tillämplig i tre situationer, nämligen när den ingående skatten avser ett förvärv som: (1) bara delvis är avdragsgillt, (2) görs gemensamt för flera ekonomiska verksamheter, av vilka det saknas avdragsrätt i någon, eller (3) görs för en verksamhet där det delvis saknas rätt till avdrag. Bestämmelsen reglerar därmed samtliga fall när ett förvärv används både till momspliktiga transaktioner och till icke-momspliktiga transaktioner. Blandad ekonomisk verksamhet omfattas av punkt 2.

I andra stycket anges hur den avdragsgilla andelen ingående mervärdesskatt ska fastställas. I första hand ska ett förvärv hänföras till antingen den verk-

---

<sup>79</sup> Se t.ex. C-488/07 *Royal Bank of Scotland* punkt 24 och C-511/10 *BLC Baumarkt* punkterna 23 och 24.

samhet som medför avdragsrätt eller den verksamhet som inte medför avdragsrätt. Detta brukar kallas för direkt allokering.<sup>80</sup> Att ett förvärv ska ”hänföras” till en viss verksamhet kan anses ge uttryck för att den faktiska användningen är utgångspunkten för avdragsrätten, och direkt allokering kan därför knytas till principen om ett direkt och omedelbart samband med utgående skattepliktiga transaktioner.<sup>81</sup> Enligt Kristoffersson följer direkt allokering därför redan av allmänna mervärdesskatterättsliga principer – artikel 173.2b mervärdesskattedirektivet behövs inte för att motivera bestämmelsen.<sup>82</sup>

När det inte är möjligt att hänföra ett förvärv till en viss verksamhet ska fördelning ske efter skälig grund. Enligt förarbetena införlivar 13 kap. 29 § st. 2 ML artikel 173.1 första stycket och 173.2 c mervärdesskattedirektivet.<sup>83</sup> Lagstiftaren menar alltså att både omsättningsmetoden och metoder som utgår från hur förvärv används i verksamheten kan tolkas in i begreppet skälig grund. I doktrinen har vissa dock ifrågasatt om bestämmelsen är förenlig med mervärdesskattedirektivet, och om ”skälig grund” är för vagt för att kunna anses ha implementerat bestämmelserna i artikel 173.1 och 173.2c.<sup>84</sup>

Av förarbetena till ML framgår varför lagstiftaren valt att inte införa regler som mer specifikt är utformade som mervärdesskattedirektivets huvudregel. Enligt lagstiftaren skulle detta medföra materiella förändringar för företag som i nuläget inte använder omsättning som fördelningsgrund, vilket skulle kunna få betydande konsekvenser.<sup>85</sup> Lagstiftaren menade att det därför behövs närmare utredningar av i vilken omfattning andra metoder än omsättningsmetoden ska föreskrivas och vad en ändring kan få för konsekvenser.<sup>86</sup>

---

<sup>80</sup> Senyk s. 179.

<sup>81</sup> Kristoffersson s. 191.

<sup>82</sup> Kristoffersson s. 191.

<sup>83</sup> Prop. 2022/23:46 s. 458.

<sup>84</sup> Kristoffersson s. 194 och Karlsson s. 606.

<sup>85</sup> Prop. 2022/23:46 s. 309.

<sup>86</sup> Prop. 2022/23:46 s. 309.



## 5 HFD 2023 ref. 45

I målet behandlas det klagande bolagets rätt till avdrag för beskattningsåren 2010 och 2011, då GML fortfarande gällde. HFD tillämpar därför 8 kap. 13 § GML. Bestämmelsen i 13 kap. 29 § ML har dock i relevanta delar väsentligen samma lydelse som 8 kap. 13 § GML.<sup>87</sup> Dessutom har lagstiftaren uttryckt att 13 kap. 29 § ML inte är avsedd att innebära någon förändring i sak.<sup>88</sup> HFD:s slutsatser i HFD 2023 ref. 45 är därför relevanta även för den fortsatta tillämpningen av 13 kap. 29 § ML.

### 5.1 Bakgrund

Bolaget i fråga bedrev blandad ekonomisk verksamhet. Den mervärdesskattepliktiga verksamheten bestod huvudsakligen av försäljning och leasing av bilar. Den från mervärdesskatteplikt undantagna verksamheten bestod huvudsakligen av intäkter från försäkrings- och finansieringsverksamhet.<sup>89</sup>

Bolaget begärde att den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatten avseende gemensamma kostnader skulle fastställas med omsättningsmetoden som fördelningsgrund. Det innebar enligt bolagets beräkningar att drygt 95 procent av den ingående skatten var avdragsgill. Som grund för sin begäran anförde bolaget att omsättningsmetoden är den fördelningsgrund som anges som huvudregel i mervärdesskattedirektivet, och att Sverige inte har införlivat någon av de andra metoder som anges i direktivet.

Skatteverket avslog bolagets begäran och bestämde att den avdragsgilla andelen i stället skulle beräknas utifrån en sektoriserad fördelningsgrund. Detta innebar att cirka två tredjedelar av den ingående mervärdesskatten avseende gemensamma kostnader var avdragsgill. Som grund för sitt beslut anförde Skatteverket att den sektoriserade metoden återspeglade resursförbrukningen i bolagets verksamheter på ett mer exakt sätt, och att de svenska bestämmelserna är förenliga med mervärdesskattedirektivet. Som stöd för detta synsätt

---

<sup>87</sup> Lindgren Zucchini s. 15.

<sup>88</sup> Prop. 2022/23:46 s. 310.

<sup>89</sup> Försäkringstjänster och finansiella tjänster är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt 10 kap. 32 respektive 33 §§ ML.

hänvisade Skatteverket till HFD 2014 ref. 18 I. I det målet uttalade HFD att ”skälig grund” enligt 8 kap. 13 § GML till exempel kan vara omsättningen, men att en annan fördelningsgrund ska användas om denna ger ett mer exakt resultat.

Förvaltningsrätten bedömde att de svenska bestämmelserna är förenliga med EU-rätten och avslog bolagets överklagande dit. Domstolen fann att de svenska reglerna måste tolkas mot bakgrund av mervärdesskattedirektivet och EUD:s praxis, och att det inte är otillåtet enligt EU-rätten att använda en annan fördelningsmetod än omsättningen förutsatt att den metoden ger en mer rättvisande fördelning. Domstolen konstaterade också att den sektoriserade metod som Skatteverket tillämpat avspeglade bolagets resursförbrukning på ett mer exakt sätt än omsättningsmetoden. Bolaget överklagade vidare till kammarrätten, som instämde i förvaltningsrättens bedömning och avslog överklagandet.

Bolaget överklagade till HFD och prövningstillstånd meddelades avseende frågan om det är förenligt med EU-rätten att med stöd av GML inte medge att en beskattningsbar person använder den omsättningsbaserade metod som anges i artikel 174 i mervärdesskattedirektivet vid fastställandet av andelen avdragsgill ingående mervärdesskatt avseende gemensamma kostnader vid blandad verksamhet.<sup>90</sup> Enklare uttryckt hade HFD att ta ställning till om den svenska regleringen av avdragsrätten vid blandad verksamhet är förenlig med EU-rätten.<sup>91</sup>

## 5.2 HFD:s bedömning

HFD förklarar inledningsvis att HFD 2014 ref. 18 I, som Skatteverket hänvisat till, ger föga vägledning i det aktuella målet. I HFD 2014 ref. 18 I hade nämligen den svenska regleringens förenlighet med EU-rätten inte ifrågasatts,

---

<sup>90</sup> HFD 2023 ref. 45 punkt 11.

<sup>91</sup> HFD 2023 ref. 45 punkt 2.

och domstolen behandlade därför aldrig frågan om direkt effekt av mervärdesskattedirektivet. HFD konstaterar att frågan i målet därför i stället ska avgöras utifrån EUD:s praxis.

HFD lyfter att EUD slagit fast att medlemsstaterna inte får införa en reglering av rätten till avdrag som rent allmänt avviker från huvudregeln i artikel 173.1 mervärdesskattedirektivet. Däremot får medlemsstaterna föreskriva att det i första hand är en av de metoder som anges i artikel 173.2 som ska användas för en viss transaktion. En förutsättning för att en sådan annan metod ska få tillämpas är att den valda metoden säkerställer att den avdragsgilla andelen kan fastställas mer exakt än med omsättningsmetoden.<sup>92</sup>

HFD förklarar också att det framgår av EUD:s praxis att en direktivbestämmelse inte nödvändigtvis behöver återges ordagrant i nationell rätt för att vara korrekt införlivad. För att de EU-rättsliga kraven på rättssäkerhet ska vara uppfyllda måste dock de enskilda som berörs av bestämmelsen få full kännedom om sina rättigheter och skyldigheter. Direktivbestämmelsen måste därför genomföras på ett tillräckligt tydligt, precist och klart sätt. EUD har också uttalat att frivilliga undantagsbestämmelser måste manifesteras i en uttrycklig nationell bestämmelse för att en medlemsstat ska få tillämpa den.<sup>93</sup>

HFD bedömer att bestämmelsen i 8 kap. 13 § GML inte kan anses uppfylla kraven på tydlighet, precision och klarhet som EUD har ställt upp för att införlivandet av en direktivbestämmelse ska anses ha skett på ett godtagbart sätt. Detta eftersom det inte framgår av bestämmelsen att omsättningsmetoden ska användas som huvudregel, och det inte heller anges för vilka transaktioner som en annan metod ska eller får användas.

HFD anser att inte heller direktivets huvudregel (artikel 173.1) är korrekt införlivad i svensk rätt. Enligt domstolen kan det bristfälliga införlivandet inte läkas genom att bestämmelsen om uppdelning efter skälig grund i alla situationer tolkas EU-konformt på så sätt att den blir förenlig med artikel 173.1

---

<sup>92</sup> HFD hänvisar i denna del till EUD:s domar C-511/10 *BLC Baumarkt* punkterna 16–24 och C-183/13 *Banco Mais* punkterna 30–32.

<sup>93</sup> HFD hänvisar i denna del till C-102/08 *Salix* som exempel.

mervärdesskattedirektivet. Att tolka bestämmelsen på detta sätt skulle nämligen leda till att omsättningsmetoden alltid ska tillämpas, oavsett om det leder till ett skäligt resultat, vilket inte kan anses vara förenligt med ordalydelsen i 8 kap. 13 § GML.

Enligt HFD får artiklarna 173.1 och 174 i mervärdesskattedirektivet anses ha direkt effekt. HFD förklarar att en enskild kan stödja sig direkt på dessa bestämmelser och få den avdragsgilla andelen ingående skatt fastställd utifrån mervärdesskattedirektivets omsättningsmetod. Den enskilde får därför inte nekas tillämpning av omsättningsmetoden.

### 5.3 Skatteverkets ställningstagande

Med anledning av HFD 2023 ref. 45 publicerade Skatteverket ett uppdaterat ställningstagande om uppdelning av ingående mervärdesskatt.<sup>94</sup> I ställningstagandet redogör Skatteverket för sin syn på domens konsekvenser. Enligt Skatteverket gäller sammanfattningsvis följande:

- Ingående mervärdesskatt ska i första hand delas upp efter hur stor del av den ingående skatten som hänför sig till en verksamhet där transaktionerna medför avdragsrätt. Enligt Skatteverket innebär detta att uppdelningen ska göras utifrån den faktiska användningen av de varor och tjänster som har förvärvats. Om den faktiska användningen inte är känd vid förvärvstillfället ska en uppdelning i stället göras efter skälig grund.
- En uppdelning efter skälig grund ska så långt möjligt motsvara resursförbrukningen i den mervärdesskattepliktiga respektive icke-mervärdesskattepliktiga verksamheten. Tanken är alltså att även en uppdelning efter skälig grund ska motsvara användningen av förvärvet. Skatteverket anser att det i normalfallet är omsättningsmetoden som ska användas som fördelningsgrund, eftersom årsomsättningen normalt ger en bra bild av hur resurserna används och förbrukas i verksam-

---

<sup>94</sup> Skatteverkets ställningstagande 2024-02-02, dnr. 8-2749853.

heten. Om det finns en annan metod än uppdelning efter omsättningsmetoden, som mer exakt visar hur de förvärvade varorna och tjänsterna förbrukas i verksamheten, ska denna metod användas.

- En beskattningsbar person kan dock välja att tillämpa mervärdesskattedirektivets bestämmelser om årsomsättning som fördelningsgrund i artiklarna 173.1 och 174 i stället för bestämmelsen i 13 kap. 29 § ML. Om en beskattningsbar person åberopar mervärdesskattedirektivet med direkt effekt ska den ingående skatten delas upp på det sätt som framgår av artiklarna 173.1 och 174 mervärdesskattedirektivet i enlighet med den tolkning EUD gjort av dessa bestämmelser. Den beskattningsbara personen behöver inte formellt åberopa att få tillämpa mervärdesskattedirektivet med direkt effekt. Det räcker med att årsomsättningen har använts i enlighet med direktivets huvudregel vid en uppdelning av den ingående skatten eller att personen begär att årsomsättning ska tillämpas.

Enligt Skatteverket ska uppdelningen av ingående mervärdesskatt alltså göras med tillämpning av 13 kap. 6 och 29 §§ ML, om inte den enskilde åberopar direkt effekt av mervärdesskattedirektivet. Skatteverkets syn på hur uppdelningen ska göras med tillämpning av 13 kap. 6 och 29 §§ ML överensstämmer med myndighetens tidigare syn på regelns tillämpning, nämligen att uppdelningen ska göras så att den så exakt som möjligt motsvarar resursförbrukningen i verksamheten.<sup>95</sup>

---

<sup>95</sup> Se Skatteverkets rättsliga ställningstagande 2015-08-25, dnr. 131 446423-15/111.

## 6 Analys och slutsatser

Det är tydligt att den enskilde fortsatt får välja att stödja sig på 13 kap. 29 § ML vid uppdelningen av ingående mervärdesskatt i en blandad ekonomisk verksamhet. Bestämmelser i ett direktiv har inte omvänd direkt effekt, och mervärdesskattedirektivet kan därför inte åberopas av staten mot en enskild. Dessutom har EUD klargjort i *Poplawski II* att nationella domstolar och myndigheter inte har någon skyldighet att åsidosätta nationell lag till förmån för EU-rätten när den aktuella EU-rättsliga bestämmelsen inte har direkt effekt i det konkreta fallet.

Resonemanget i Skatteverkets uppdaterade ställningstagande kan delas upp i två delar. Skatteverket förklarar att den enskilde kan välja att åberopa artiklarna 173.1 och 174 mervärdesskattedirektivet med direkt effekt, och att uppdelningen av den ingående mervärdesskatten då ska göras med tillämpning av dessa bestämmelser såsom de tolkats i EUD:s praxis. Detta överensstämmer med domstolens resonemang i HFD 2023 ref. 45. Dessutom är det klart förenligt med den EU-rättsliga principen om direkt effekt. Artiklarna 173 och 174 mervärdesskattedirektivet är obligatoriska för medlemsstaterna att genomföra, alltså ovillkorliga. Artiklarna beskriver omsättningsmetoden för uppdelning i detalj. De får därför anses vara tydligt och precist formulerade. Bestämmelserna uppfyller därför kriterierna för direkt effekt.

Skatteverket menar också att 13 kap. 6 och 29 §§ ML ska tillämpas om den enskilde inte åberopar direkt effekt av mervärdesskattedirektivet. Uppdelningen av den ingående mervärdesskatten ska då, enligt Skatteverket, göras så att den så nära som möjligt motsvarar resursförbrukningen i den blandade verksamheten. Ställningstagandet motsvarar i denna del det synsätt Skatteverket hade innan domen i HFD 2023 ref. 45 meddelades. Frågan är om detta synsätt är förenligt med EU-rätten. HFD har i HFD 2023 ref. 45 klargjort att 13 kap. 29 § ML har allvarliga brister. På grund av bestämmelsens bristande tydlighet, precision och klarhet anser domstolen att varken huvudregeln eller någon av de frivilliga undantagsreglerna i mervärdesskattedirektivet kan anses korrekt införlivade i svensk rätt. Skatteverket kan förvisso sägas ha stärkt

förutsebarheten i hur bestämmelsen tillämpas genom sitt ställningstagande – men detta är en uppgift som egentligen tillfaller lagstiftaren. Samtidigt *måste* Skatteverket och nationella domstolar tillämpa 13 kap. 29 § ML om den enskilde begär det. EUD:s praxis kring förhållandet mellan EU-rättens företräde och direkt effekt visar att den nationella bestämmelsen inte i sig är ogiltig för att den inte överensstämmer med EU-rätten. Att fortsätta tillämpa bestämmelsen på samma sätt som tidigare innebär dock att Skatteverket och nationella domstolar ger verkan åt EU-rättsliga undantagsbestämmelser som egentligen inte har implementerats.

Jag har tyvärr inte kunnat hitta material som klargör eller diskuterar vad som gäller i den här situationen. EUD:s praxis och den rättsvetenskapliga doktrinen innehåller gott om information angående vad som krävs för att ett direktiv ska anses korrekt implementerat. Detsamma gäller i vilken utsträckning enskilda kan förlita sig direkt på EU-rätten vid bristande implementering. Där emot framgår inte hur nationella domstolar och myndigheter ska tolka nationell lagstiftning som de måste tillämpa på den enskildes begäran, trots att lagen strider mot EU-rätten. Jag kan därför inte dra någon säkrare slutsats i frågan om Skatteverkets synsätt är förenligt med EU-rätten.

Frågan återstår då hur uppdelningen av ingående mervärdesskatt i en blandad ekonomisk verksamhet ska göras om den enskilde väljer att åberopa 13 kap. 29 § ML. Enligt bestämmelsen ska förvärv i första hand hänföras till den verksamhet som medför avdragsrätt eller den som inte medför avdragsrätt. Uppdelningen ska alltså i första hand göras genom direkt allokering. Detta framstår som oproblematiskt eftersom det överensstämmer med grundprincipen för avdragsrätt. Finns det ett direkt och omedelbart samband mellan förvärvet och utgående mervärdesskattepliktiga transaktioner föreligger avdragsrätt. Finns det inte ett sådant samband föreligger inte avdragsrätt. Denna princip finns klart stadgad i både mervärdesskattedirektivet och ML.

Om direkt allokering inte är möjlig ska uppdelningen göras efter skälig grund. Det är som sagt högst oklart vilka uppdelningsmetoder som Skatteverket och nationella domstolar får tolka in i ”skälig grund”. Problemet kan inte lösas

genom direktivkonform tolkning. Att tolka ”skälig grund” direktivkonformt på så sätt att det alltid är huvudregeln i mervärdesskattedirektivet som gäller är, som HFD anför, inte förenligt med ordalydelsen i 13 kap. 29 § ML. Det är nämligen inte självklart att omsättningsmetoden alltid är den mest skäliga. Det går inte heller att inom ramen för en direktivkonform tolkning ta hänsyn till syftet med undantagsbestämmelserna i 173.2 mervärdesskattedirektivet, alltså att uppdelningen ska kunna göras så att resultatet blir så exakt som möjligt, eftersom EUD klargjort att frivilliga undantagsbestämmelser måste införas i nationell rätt för att överhuvudtaget få tillämpas.

Samtidigt är det tydligt att en uppdelning av den ingående mervärdesskatten måste göras vid blandad ekonomisk verksamhet. Att medge fullt avdrag skulle strida mot ordalydelsen i både 13 kap. 29 § ML och artikel 173 mervärdesskattedirektivet, samt mot den grundläggande principen om direkt och omedelbart samband. Eftersom det är oklart hur 13 kap. 29 § ML ska tillämpas finns en risk för beslut och domar som strider mot EU-rätten. I slutändan är det lagstiftaren som har det yttersta ansvaret för att ge EU-rätten effektivt genomslag. En uppdatering av den svenska lagstiftningen, där det tydligt framgår både för rättstillämparen och enskilda vilka uppdelningsmetoder som kan eller ska tillämpas, är därför högst önskvärd.



# Käll- och litteraturförteckning

## Rättsfall

### *Nationella domstolar*

HFD 2014 ref. 18 I

HFD 2023 ref. 45

### *Europeiska unionens domstol*

C-26/62 *Van Gend en Loos*, EU:C:1963:1

C-6/64 *Costa mot E.N.E.L*, EU:C:1964:66

C-11/70 *Internationale Handelsgesellschaft*, EU:C:1970:114

C-148/78 *Ratti*, EU:C:1979:110

C-8/81 *Becker*, EU:C:1982:7

C-14/83 *Sabine von Colson*, EU:C:1984:153

C-80/86 *Kolpinghuis*, EU:C:1987:431

C-98/98 *Midland Bank* EU:C:2000:300

C-408/98 *Abbey National* EU:C:2001:110

C-488/07 *Royal Bank of Scotland*, EU:C:2008:750

C-29/08 *SKF*, EU:C:2009:665

C-102/08 *Salix*, EU:C:2009:345

C-511/10 *BLC Baumarkt*, EU:C:2012:689

C-183/13 *Banco Mais*, EU:C:2014:2056

## Offentligt tryck

Prop. 2022/23:46 Ny mervärdesskattelag.

Skatteverkets rättsliga ställningstagande 2015-08-25, dnr. 131 446423-15/111. 'Avdragsrätt för mervärdesskatt – fördelning efter skälig grund'. Hämtad 2024-05-18 från <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/341452.html?date=2015-08-25>>

Skatteverkets rättsliga ställningstagande 2024-02-02, dnr. 8-2749853. 'Uppdelning av ingående mervärdesskatt'. Hämtad 2024-04-08 från <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/443412.html?date=2024-02-02>>

## Litteratur

Bernitz, Ulf och Kjellgren, Anders (2022). *Europarättens grunder*. Sjunde upplagan, Stockholm: Norstedts Juridik

Craig, Paul och de Búrca, Gráinne (2020). *EU Law: Text, Cases and Materials*. Sjunde upplagan, Oxford: Oxford University Press

de Witte, Bruno (2021). 'Direct Effect, Primacy, and the Nature of the Legal Order' i: Craig, Paul och de Búrca, Gráinne (ed.) *The Evolution of EU law* (s. 187–227). Tredje upplagan, Oxford: Oxford University Press.

Karlsson, Tomas (2016). 'Avdragsrätt för ingående moms – skälig fördelningsgrund'. *Svensk Skattetidning* 2016:9 s. 600–606.

Karlsson, Tomas och Schiess, Royne (2024). 'Högsta förvaltningsdomstolen – skälig fördelningsgrund för avdrag för ingående moms – HFD 2023 ref. 45'. *Skattenytt* 2024 s. 74–81.

Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor och Öberg, Jesper (2023). *Mervärdesskatt i teori och praktik*. Åttonde upplagan, Stockholm: Norstedts Juridik

Kleineman, Jan (2018). 'Rättsdogmatisk metod' i Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (ed.) *Juridisk metodlära* (s. 21–46). Andra upplagan, Lund: Studentlitteratur

Kristoffersson, Eleonor (2017). 'Avdrag för ingående mervärdesskatt i blandad verksamhet: Några principfrågor med anledning av Skatteverkets ställningstagande "Avdragsrätt för mervärdesskatt – fördelning efter skälig grund"' i Rendahl, Pernilla, Tjernberg, Mats och Wenander, Henrik (ed.) *Festskrift till Christina Moëll* (s. 181–194). Lund: Juristförlaget

Lindgren Zucchini, Giacomo (2024). 'Regleringen av avdrag för ingående skatt i mervärdesskattelagen (2023:200)'. *Skattenytt 2024 s. 7–18*.

Miasik, Dawid och Szwarc, Monika (2021). 'Primacy and direct effect – still together: Popławski II'. *Common Market Law Review*, vol. 58 nr 2, s. 571–590.

Påhlsson, Robert (2018). *Konstitutionell skatterätt*. Fjärde upplagan, Uppsala: Iustus Förlag.

Reichel, Jane (2018). 'EU-rättslig metod' i Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (ed.) *Juridisk metodlära* (s. 109–142). Andra upplagan, Lund: Studentlitteratur

Senyk, Mariya (2024). 'Har rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt utvidgats i svensk praxis under det senaste decenniet? – en översikt över rättspraxis från HFD och jämförelse med utvecklingen av EUD:s praxis'. *Skattenytt 2024 s. 165–185*.

Ståhl, Kristina, Persson Österman, Roger, Hilling, Maria och Öberg, Jesper (2011). *EU-skatterätt*. Tredje upplagan, Uppsala: Iustus Förlag

Terra, Ben och Kajus, Julie (2024). *Introduction to European VAT*. Global Topics IBFD. Hämtad 2024-04-16 från <[https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/evdintro\\_vat\\_recast\\_p\\_1](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/evdintro_vat_recast_p_1)>

Tjernberg, Mats (2018). *Skatterättslig tolkning*. Första upplagan, Uppsala:  
Iustus Förlag