

# **Avdragsbegränsningar**

## **- De svenska avdragsbegränsningarnas förenlighet med mervärdesskattedirektivet**

Lina Erlandsson

Kandidatuppsats i handelsrätt

HARH10

VT 2014



**LUNDS UNIVERSITET**  
Ekonomihögskolan



# Innehållsförteckning

<b>Förkortningar</b> .....	<b>9</b>
<b>1. Inledning</b> .....	<b>10</b>
1.1 Bakgrund.....	10
1.2 Syfte och frågeställning.....	11
1.3 Avgränsningar.....	11
1.4 Metod och material.....	12
1.5 Disposition.....	14
<b>2. Avdragsbegränsningar för mervärdesskatt i EU-rätten</b> .....	<b>15</b>
2.1 Mervärdesskattedirektivet.....	15
2.2 Bakgrund till artikel 176.....	16
2.3 Rättsfall från EU-domstolen.....	17
2.3.1 Mål <i>C-371/07 Danfoss AstraZeneca</i> .....	17
2.3.2 Mål <i>C-414/07 Magoora</i> .....	19
2.3.3 Mål <i>C-74/08 PARAT Automotive Cabrio</i> .....	20
2.3.4 Förenade målen <i>C-538/08 och C-33/09 X Holding och Oracle Nederland</i> .....	21
2.3.5 Mål <i>C-395/09 Oasis East</i> .....	23
2.3.6 Övriga mål.....	24
2.4 Slutsatser.....	25
<b>3. Avdragsbegränsningar i Sverige</b> .....	<b>28</b>
3.1 Stadigvarande bostad.....	28
3.2 Representation och liknande.....	30
3.3 Personbilar och Motorcyklar.....	31
3.4 Slutsatser.....	32
<b>4. Analys och slutsatser</b> .....	<b>34</b>
<b>5. Sammanfattning</b> .....	<b>37</b>
<b>Käll- och litteraturförteckning</b> .....	<b>40</b>
<b>Rättsfallsförteckning</b> .....	<b>43</b>



# Summary

This essay will examine whether the Swedish restrictions on deduction of input value added tax on expenditure for permanent residence, entertainment as well as for cars and motorcycles are compatible with Article 176 of Council Directive 2006/112/EC. The survey is done due to the fact that the compatibility has been questioned both in doctrine and in Kammarrätten. The essay presents Article 176 and cases concerning how the provision should be interpreted and applied from the European Court of Justice. Furthermore, the rules regarding the Swedish deduction limits for value added tax are presented. The conclusion of this study is that only the restrictions on deduction of input value added tax on expenditure or lease of cars or motorcycles is considered compatible with Article 176 of Council Directive 2006/112/EC. This because the scope of the exemption for the other two restrictions on deduction of input value added tax, permanent residence and entertainment, have been expanded and they are not sufficiently specific when it comes to the nature or object of the limited expenditure.



# Sammanfattning

Den här uppsatsen kommer att undersöka de svenska avdragsbegränsningarna för ingående mervärdesskatt vid utgift för stadigvarande bostad, representation och liknande samt personbilar och motorcyklar förenlighet med mervärdesskattedirektivets artikel 176. Detta görs då förenligheten har ifrågasatts både i doktrin och i ett rättsfall från Kammarrätten. Uppsatsen går igenom artikel 176 i mervärdesskattedirektivet och rättsfall rörande artikeln från EU-domstolen. Därtill undersöks lagrummen som behandlar de svenska avdragsbegränsningarna för mervärdesskatt av just utgift för stadigvarande bostad, representation och liknande samt personbilar och motorcyklar. Slutsaten av denna undersökning är att endast avdragsbegränsningen för mervärdesskatt för förvärv eller hyra av personbilar eller motorcyklar som kan anses vara förenlig med artikel 176 mervärdesskattedirektivet. Detta eftersom att undantagets tillämpningsområde för de andra två avdragsbegränsningarna, stadigvarande bostad samt representation och liknande, har utökats och är inte tillräckligt specificerade när det kommer till art eller föremål av den utgift som är begränsad, vilket EU-domstolen inte anser är förenligt med artikel 176 mervärdesskattedirektivet.





# Förkortningar

EG	Europeiska Gemenskapen, idag EU
EU	Europeiska Unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KL	Kommunalskattelagen
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
Prop.	Regeringens proposition
Rådets direktiv 77/388/EG	Sjätte mervärdesskattedirektivet
Rådets direktiv 2006/112/EG	Mervärdesskattedirektivet, omarbetning av sjätte mervärdesskattedirektivet
SFS	Svensk författningssamling
SKV	Skatteverket
Standstill-klausul	Andra stycket artikel 176 mervärdesskattedirektivet

# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

Sveriges medlemskap i Europeiska Unionen, EU, ses som en av de största händelserna i den svenska mervärdesskatterättens historia på grund av de förändringar som inbringades i samband med detta, då till exempel mervärdesskattelagen (1994:200), ML antogs.<sup>1</sup> I 8 kap. ML återfinns avdragsbegränsningarna för ingående mervärdesskatt vid utgift för stadigvarande bostad, representation samt personbilar och motorcyklar. Hilling, Persson Österman, Ståhl och Öberg (2011) antyder att de svenska avdragsbegränsningarna kan stå i strid med EU-rätten på grund av domarna *C-269/00 - Seeling*, - *C-434/03 - Charles och Charles-Tijmens*, *C-538/08 - X Holding* och *C-33/09 - Oracle Nederland*.

Därtill anser Fri och Kleerup att det skulle vara intressant att pröva de svenska avdragsbegränsningarna i kap. 8 ML i ljuset av EU-domstolens dom från de förenade målen *C-538/08 - X Holding* och *C-33/09 - Oracle Nederland*, för att se huruvida de svenska avdragsbegränsningarna är tillräckligt preciserade.<sup>2</sup>

I ett mål från Kammarrätten i Göteborg ansåg Skatteverket, SKV, att en pressträff som Porsche höll för journalister vid en lansering av en ny bilmodell skulle anses vara representation istället för marknadsföring. SKV reducerade därför den avdragsgilla ingående mervärdesskatten på förvärvet för pressträffen. Att det kunde anses vara en typ av representation var för att SKV ansåg att journalisterna företrädde köparna och på så vis fanns ett representationsförhållande.<sup>3</sup>

Porsche menade att utgifterna var relaterade till reklam och marknadsföring. Vidare yrkade Porsche att Sverige enligt Rådets direktiv 2006/112/EG, mervärdesskattedirektivet har implementerat avdragsbegränsningarna vid representation på ett felaktigt sätt. Sverige har nämligen sedan sitt medlemskap i

---

<sup>1</sup> Henkow, O. 2012, s.13.

<sup>2</sup> Fri, M. och Kleerup, J. 2010 s. 589 – 590.

<sup>3</sup> Kammarrätten i Göteborg, dom den 20-09-2013 i mål 24-12, s. 3.

EU minskat beloppet för vad som kan anses vara en skälig summa vid representation, vilket inte är tillåtet enligt direktivet. Vid inträdet medgavs avdrag för 75 kr per person för ingående mervärdesskatt, eftersom beloppsgränsen då var 300 kr.<sup>4</sup> SKV hävdade att avdragsbegränsningarna i ML inte strider mot direktivet då det 1995 fanns ett intervall mellan 0 och 75 kr.<sup>5</sup>

Kammarrätten ansåg att pressträffen var en representation,<sup>6</sup> men att beloppsgränsen för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt står i strid med mervärdesskattedirektivet. Detta eftersom att avdraget har begränsats sedan Sveriges medlemskap i EU 1995.<sup>7</sup>

## 1.2 Syfte och frågeställning

Då avdragsbegränsningarnas förenlighet med EU-rätten har ifrågasatts i doktrinen och den avdragsgilla representationssummans förenlighet med EU-rätten nyligen tagits upp i kammarrätten i Göteborg, är det intressant att undersöka om avdragsbegränsningarna i ML verkligen stämmer överrens med EU-rätten. Syftet med uppsatsen är att undersöka förhållandet mellan de svenska avdragsbegränsningar och EU-rätten. Detta ska göras genom att besvara frågan:

*Är de svenska avdragsbegränsningarna för ingående mervärdesskatt vid utgift för stadigvarande bostad, representation och liknande samt personbilar och motorcyklar förenliga med mervärdesskattedirektivets artikel 176?*

## 1.3 Avgränsningar

Vad gäller det EU-rättsliga materialet har jag valt att inte inkludera generaladvokatens yttranden, även om rättsfallen har hänvisat till dessa. Därtill har jag avgränsat mig när jag går igenom rättsfallen, genom att endast beskriva de delar som rör artikel 176 och inte de andra artiklarna och direktiven som tas upp.

Jag har valt att inte inkludera riktlinjer som är utformade från instanser såsom EU kommissionen och SKV. Detta val har jag gjort då dessa inte är juridiskt bindande utan endast rådgivande.

---

<sup>4</sup> Kammarrätten i Göteborg, dom den 20-09-2013 i mål 24-12s. 2.

<sup>5</sup> Kammarrätten i Göteborg, dom den 20-09-2013 i mål 24-12s. 3.

<sup>6</sup> Kammarrätten i Göteborg, dom den 20-09-2013 i mål 24-12s. 5.

<sup>7</sup> Kammarrätten i Göteborg, dom den 20-09-2013 i mål 24-12. 7-8.

Avgränsningar har även gjorts för det svenska materialet på så vis att jag endast går igenom förarbeten som berör den nya ML, även om lagarna angående dessa begränsningar härstammar från den tidigare lagen. Denna avgränsning är gjord för att jag endast är intresserad av att se vad som har hänt sedan Sveriges inträde i EU. Samma avgränsning har gjorts i de fall propositioner för andra författningar har gått igenom.

## 1.4 Metod och material

Jag har använt mig utav en juridisk metod, för att se huruvida de svenska avdragsbegränsningarna är förenliga med EU-rätten. Rättskällorna har jag kritiskt granskat för att kunna besvara min frågeställning. Jag har gått igenom mervärdesskattedirektivet och rättsfall från EU-domstolen för att fastställa innehållet i EU-rätten angående avdragsbegränsningarna. Därefter har bland annat ML och förarbetena som var till grund att implementera direktivet undersökts.

Anledningen till att mervärdesskattedirektivet har en stor betydelse för undersökningen är för att enligt 2 § i Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen gäller EUs fördrag samt lag i Sverige. Enligt artikel 288 FEUF ska samtliga förordningar och direktiv antas. Därtill ska bestämmelser angående indirekta skatter antas enligt artikel 113 i FEUF. Alltså ska mervärdesskattedirektivet implementeras i Sverige.

Eftersom att medlemsstaterna i stort sett inte kan avvika från mervärdesskattedirektivets regler har EU-domstolens tolkning och tillämpning av reglerna fått en stor betydelse.<sup>8</sup> EU-domstolen är inte formellt bunden till sina prejudikat och det kan därför vara lättare för EU-domstolen att utveckla rättspraxis än att göra en ny tolkning på lagtexten. Därtill tolkas rättspraxis på nytt för att anpassas till samhällets förändringar.<sup>9</sup> Därför har jag med något undantag, fokuserat på senare rättspraxis från 2007 och framåt, för att på så vis försäkra mig om att jag utgår från de mest relevanta fallen. Jag har tittat på flera rättsfall rörande domar angående artikel 176<sup>10</sup>, men valt att beskriva några få. För att få en

---

<sup>8</sup> Hilling, M., Persson Österman, R., Ståhl, K. & Öberg, J. 2011, s. 203.

<sup>9</sup> Hettne, J. & Otken Eriksson, I. 2011, s. 51, 56 och 60.

<sup>10</sup> Dom Kommissionen mot Frankrike, C-43/96, EU:C:1998:304, Dom Royscot m.fl., C-305/97,

EU:C:1999:481, Dom Kommissionen mot Frankrike, C-345/99, EU:C:2001:334, Dom Seeling, C-269/00,

övergripande bild av förarbeten till artikel 176 har jag använt mig utav EU-rättslig doktrin.

Jag har gått igenom ML därför att det är i denna lag de svenska avdragsbegränsningarna regleras, men jag har även gått igenom andra lagar som berör avdragsbegränsningar då ML hänvisar till dessa, t.ex. Inkomstskattelagen (1999:1229), IL. För att tolka lagarna har jag använt mig av förarbeten. Anledningen till att jag har valt att använda dessa två typer av rättskällor är för att i lagarna beskrivs hur mervärdesbeskattning går till och dessa är även de mest grundläggande texterna på området.<sup>11</sup> Förarbeten har jag valt att inkludera då lagstiftning kommer till genom förarbeten och dessa kan därför bidra med en förståelse av lagstiftningens innebörd.<sup>12</sup> Jag har inte hittat något svenskt rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen som tar upp förenligheten av avdragsbegränsningarna med artikel 176 i mervärdesskattedirektivet, och har därför inte inkluderat svenska rättsfall i min undersökning. Jag har heller inte hittat doktrin som berör just dessa avdragsbegränsningars förenlighet med artikel 176 utöver den som berörts inledningsvis.

För min analys har jag använt mig av konformtolkning för att finna svar på min frågeställning. Detta för att enligt tredje stycket i artikel 288 FEUF ska resultatet av ett direktiv vara bindande. Därav ska man så långt som möjligt kunna tolka de svenska lagarna utifrån direktivets ordalydelse och syfte.<sup>13</sup> Denna metod används för att kunna se huruvida de svenska avdragsbegränsningarna är förenliga med EU-direktivet, då de ska tolkas i ljuset av mervärdesskattedirektivet.

---

EU:C:2003:254, Dom kommissionen mot Frankrike, C-40/00, EU:C:2001:338, Dom Danfoss och AstraZeneca, C-371/07, EU:C:2008:711, Dom Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, Dom Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, Dom PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, Dom X Holding och Oracle Nederland, C-538/08, EU:C:2010:192, Dom Oracle Nederland, C-33/09, EU:C:2009:375, Dom Oasis East, C-395/09, EU:C:2010:570, Dom Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, Dom Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97 och Dom AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488.

<sup>11</sup> Kleerup, J., Kristoffersson, E., Melz, P. & Öberg J. 2012, s. 25-26.

<sup>12</sup> Lodin m.fl. 2011, s. 16-17 och Gyland, C. & Jakobsson, O. 2012, s. 19-20.

<sup>13</sup> Hettne, J. & Otken Eriksson, I. 2011, s. 192.

## **1.5 Disposition**

Jag har valt att dela upp de kommande kapitlen genom att analysera de EU-rättsliga rättskällorna först och sedan de svenska. Nästa kapitel inleds med mervärdesskattedirektivet och sedan går rättsfall från EU-domstolen igenom. I det tredje kapitlet kommer först avdragsbegränsningar för mervärdesskatt för stadigvarande bostad att gås igenom och därefter representation. Sist i det tredje kapitlet går personbilar och motorcyklar igenom. Kapitlet därefter innehåller en analys samt slutsatserna från undersökningen av de svenska avdragsbegränsningarnas förenlighet med EU-rätten. Kapitlet grundar sig på det material jag har diskuterat under de tidigare två kapitlen. I det sista kapitlet framställs en sammanfattning.

## 2. Avdragsbegränsningar för mervärdesskatt i EU-rätten

### 2.1 Mervärdesskattedirektivet

I mervärdesskattedirektivets artikel 176 återfinns reglering angående avdragsbegränsningar. Enligt artikeln måste det finnas en strikt yrkesmässig karaktär för att utgiften ska vara avdragsgill, vilket saknas för utgifter för lyx, nöjen och representation. Enligt andra stycket i artikel 176, även kallat standstill-klausulen, får lagar angående avdragsbegränsningarna som fanns befintliga innan den 1 januari 1979 eller innan medlemsstatens medlemskap i EU behållas.

#### Artikel 176

Rådet skall enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall medföra rätt till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall inte under några omständigheter vara avdragsgill för utgifter som inte strikt är av yrkesmässig karaktär, såsom utgifter för lyx, nöjen eller representation.

Till dess att de bestämmelser som avses i första stycket träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de avvikelser som föreskrivs i deras nationella lagstiftning den 1 januari 1979 eller, för de medlemsstater som anslutit sig till gemenskapen efter den dagen, dagen för deras anslutning.<sup>14</sup>

För att kunna besvara min huvudfråga behöver jag även besvara frågor angående artikel 176.

- Vad är en avdragsbegränsning enligt direktivet?
- Vad utgör en utgift som inte är av strikt yrkesmässig karaktär?
- Vad innebär en avvikelse?

---

<sup>14</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG, artikel 176.

## 2.2 Bakgrund till artikel 176

Mervärdesskattedirektivet trädde i kraft 1 januari 2007<sup>15</sup> och ersatte då Rådets direktiv 77/388/EG, sjätte mervärdesskattedirektivet. Artikel 176 motsvarar artikel 17.6 i det tidigare direktivet. Det som skiljer den nya artikeln mot den gamla är att i den gamla fanns en fyra års gräns för då rådet skulle ha beslutat vilka utgifter som inte skulle vara berättigade avdragsrätt för mervärdesskatt. I artikel 176 står det endast att rådet ska enhälligt besluta vilka utgifter som inte ska ha avdragsrätt för mervärdesskatt, alltså ingen tidsfrist för när beslutet ska vara taget.<sup>16</sup>

Uttrycket strikt yrkesmässig karaktär härstammar från förslaget till artikel 17.6 sjätte mervärdesskattedirektivet. I förslaget stod det att ingående mervärdesskatt inte skulle vara avdragsgill på utgifter för boende, logi, restaurang, mat, dricka, representation samt personfordon. Därtill fanns inte avdragsrätt för utgifter för lyx eller omkostnader för att tillhandahålla de ovanstående varorna och tjänsterna. Utgifterna för de tidigare nämnda varorna och tjänsterna skulle inte undantas avdragsrätten om de ansågs tillhöra den löpande verksamheten.<sup>17</sup> Dock skulle avdragsrätten för dessa utgifter ändå undantas om de även ansågs nyttjas privat och om fördelningen av nyttjandet mellan företagets och den privata konsumtionen inte kunde åtskiljas på ett tillfredställande sätt. Anledningen till denna begränsning var för att undvika missbruk och bedrägeri.<sup>18</sup>

I Europaparlamentets förarbeten står det att budgetutskottet ansåg att utgifter för fritid och lyx inte ska vara berättigat till avdrag och att en mer precis definition av dessa utgifter behövs. Därtill ansåg utskottet att avdragsrätten för mervärdesskatt som är hänförlig till personfordon och boende inte skulle begränsas.<sup>19</sup>

Även Europaparlamentet ansåg att boende, logi samt personfordon skulle vara avdragsgilla. Detta eftersom att i många fall utgör sådana utgifter en väsentlig del av företagets driftkostnader samt att de inte resulterar i ett privat sparande. Till artikel 17.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreslog Europaparlamentet även att

---

<sup>15</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG, artikel 413.

<sup>16</sup> Rådets direktiv 2006/112/EG, artikel 176 och Rådets direktiv 77/388/EG, artikel 17.

<sup>17</sup> Kajua, J. & Terra, B. 2013, s.4024.

<sup>18</sup> Kajua, J. & Terra, B. 2013, s.4025.

<sup>19</sup> Kajua, J. & Terra, B. 2013, s.4025.



mervärdesskatt inte skulle vara avdragsgill för utgifter på restauranger, mat, dryck och representation om de inte utgjorde en väsentlig del av den löpande verksamheten hos företaget eller dess dotterbolag. Vidare ansåg parlamentet att det behövs en tydligare förklaring för vad som menas med lyx och representation i artikeln, eftersom utgifter för sådana typer inte är kvalificerade till ett mervärdesskatteavdrag.<sup>20</sup>

I första rapporten från rådet föreslogs ett tolfte direktiv för att eliminera skillnaderna mellan medlemsstaternas avdragsbegränsningar. Detta genom att exkludera rättigheten att avgränsa ingående mervärdesskatt för vissa utgiftskategorier som inte nödvändigtvis har ett direkt samband med företagets sysselsättning, såsom utgifter som relateras till personfordon, resor, representation samt lyx. Förslaget till ett tolfte direktiv drogs dock tillbaka.<sup>21</sup>

## **2.3 Rättsfall från EU-domstolen**

### **2.3.1 Mål C-371/07 Danfoss AstraZeneca**

Enligt den första danska mervärdesskattelagen, vilken var aktuell när sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft i Danmark, var inte tjänster som ställdes till förfogande av personalmatsalar mervärdesskattepliktiga och därför fick inte företag dra av mervärdesskatten för inköp i personalmatsalar.<sup>22</sup> Vid en förändring av lagen 1978 blev försäljningen i personalmatsalar skattepliktig, men avdragsförbudet för utgifter för kost och representation förblev.<sup>23</sup> Samma år slog motsvarande mervärdesskattenämnden, Momsnævnet, fast att mervärdesskatt skulle få dras av för servering av måltider som uppgick till ett självkostnadspris, vilket beräknades med hjälp av ett underlag. Fem år senare, 1983, inkluderades detta beslut i de administrativa riktlinjerna.<sup>24</sup> Dock inkluderades inte fria måltider till affärskontakter och personal vid sammanträden.<sup>25</sup>

Två företag väckte talan mot Skatteministeriet på grund av ministeriets syn på mervärdesskatt som är hänförlig till fria måltider till affärskontakter och dess

---

<sup>20</sup> Kajua, J. & Terra, B. 2013, s.4025-4026.

<sup>21</sup> Kajua, J. & Terra, B. 2013, s.4027.

<sup>22</sup> Dom Danfoss och AstraZeneca, C-371/07, punkt 7.

<sup>23</sup> Danfoss och AstraZeneca, C-371/07, punkt 9.

<sup>24</sup> Danfoss och AstraZeneca, C-371/07, punkt 10.

<sup>25</sup> Danfoss och AstraZeneca C-371/07, punkt 13.

personal i personalmatsalar vid affärsmöten.<sup>26</sup> Bolagen begärde återbetalning av mervärdesskatt eftersom att de hade beräknat utefter självkostnadspriset och vad det faktiskt erhållna vederlaget var.<sup>27</sup> Skatteministeriet avslag ansökningarna eftersom de menade att måltider vid affärssammanträde är representation och för den egna personalen är det kost, vilka omfattas av andra lagrum. Därtill ansåg Skatteministeriet att dessa måltider skulle ses som uttag och att mervärdesskatten därför skulle dras enligt reglerna för uttag som beräknas utefter självkostnadspriset.<sup>28</sup>

Vestre Landsret, domstol i Danmark, begärde ett förhandsavgörande gällande målet angående avdragsrätten för mervärdesskatt för fria måltider till affärskontakter och den egna personalen i anknytning till möten.<sup>29</sup> Bland annat ställde Vestre Landsret tolkningsfrågor som rörde artikel 17.6. Dessa tolkningsfrågor gällde huruvida andra stycket i artikel 17.6 kan tolkas som att ett förbud till avdragsrätt för inköp till servering vid affärssammanträden och interna möten endast är giltigt för en medlemsstat att ha om det förekom innan direktivets ikraftträdande.<sup>30</sup>

EU-domstolen ansåg att avdrag för mervärdesskatt som är hänförlig till tjänster av företagets personmatsalar inte var avdragsgill i Danmark när sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft.<sup>31</sup> Därtill menade EU-domstolen att artikel 17.6 ska tolkas som så att en lag som förbjuder avdrag för mervärdesskatt för utgifter som är hänförliga till ett företags personalmatsal är ogiltig trots att den förekom vid inträdandet av direktivet. Detta eftersom att förvaltningspraxis har tillåtit att servering beskattas till ett självkostnadspris.<sup>32</sup> Alltså är det inte enbart lagbestämmelser som artikel 17.6 rör utan även administrativa rättsakter, t.ex. förvaltningspraxis som har utvecklats av offentliga myndigheter i medlemsstaten.<sup>33</sup>

---

<sup>26</sup> Danfoss och AstraZeneca, C-371/07, punkt 17.

<sup>27</sup> Danfoss och AstraZeneca, C-371/07, punkt 19.

<sup>28</sup> Danfoss och AstraZeneca, C-371/07, punkt 20-21.

<sup>29</sup> Danfoss och AstraZeneca, C-371/07, punkt 2.

<sup>30</sup> Danfoss och AstraZeneca, C-371/07, punkt 23.

<sup>31</sup> Danfoss och AstraZeneca, C-371/07, punkt 40.

<sup>32</sup> Danfoss och AstraZeneca, C-371/07, punkt 44 och 66.

<sup>33</sup> Danfoss och AstraZeneca, C-371/07, punkt 42.

### 2.3.2 Mål C-414/07 Magoora

Vid ikraftträdandet av det sjätte mervärdesskattedirektivet tillät Polen avdrag för mervärdesskatt för bland annat bensin för personbilar och andra fordon som inte hade en tyngre last än 500 kg.<sup>34</sup> Denna lag upphävdes två månader efter att sjätte mervärdesskattedirektivet hade trätt i kraft i Polen.<sup>35</sup> Enligt den nya lagen skulle en beräkningsformel användas för att få fram den begränsning vars ingående mervärdesskatt var avdragsgill för inköp till fordon, t.ex. bränsle. Detta gällde för inköp till fordon med en totalvikt som understeg 3,5 ton.<sup>36</sup> Därtill ändrades definitionen av vilka fordon som skulle inkluderas i begränsningen 2005.<sup>37</sup>

Twisten i den nationella domstolen avsåg huruvida företaget hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som var hänförlig till inköp av bränsle till ett leasat fordon som nyttjades i företagets verksamhet.<sup>38</sup> Företaget hade utgått från den nya lagen och begärde att skattemyndigheten skulle lämna en tolkning av lagen angående huruvida lagen inkluderade avdragsrätt för bränslen till leasingfordon. Detta då företaget ansåg att de hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för inköpet enligt artikel 17.6 sjätte mervärdesskattedirektivet.<sup>39</sup> Skattemyndigheten höll inte med då de menade att artikel 17.6 inte kunde anses vara en polsk rättskälla och att Polen hade rätt till att bibehålla avdragsbegränsningarna för mervärdesskatt och avslag därför överklagande från företaget.<sup>40</sup> Företaget väckte talan mot skattemyndighetens beslut.<sup>41</sup> Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, domstol i Polen, begärde ett förhandsavgörande för målet mellan företaget och direktören för skattemyndighetens finansavdelning i Krakow. Detta för tolkning av bland annat artikel 17.6.<sup>42</sup> Domstolen i Polen ville bland annat ha hjälp med att tolka huruvida artikel 17.6 sjätte mervärdesskattedirektivet hindrar Polen att upphäva en lag som ersätts med en annan lag vilken begränsar avdragsrätten för ingående mervärdesskatt för bränsle till fordon som används i en skattepliktig verksamhet

---

<sup>34</sup> Dom Magoora, C-414/07, C-414/07, punkt 4 och 6.

<sup>35</sup> Magoora, C-414/07, punkt 5-6.

<sup>36</sup> Magoora, C-414/07, punkt 7 och 11.

<sup>37</sup> Magoora, C-414/07, punkt 11.

<sup>38</sup> Magoora, C-414/07, punkt 13.

<sup>39</sup> Magoora, C-414/07, punkt 15-16.

<sup>40</sup> Magoora, C-414/07, punkt 17-18.

<sup>41</sup> Magoora, C-414/07, punkt 19.

<sup>42</sup> Magoora, C-414/07, punkt 2 och 13.

samt att ändra definitionerna. Därtill undrade de om artikel 17.6 sjätte mervärdesskattedirektivet är ett hinder för att Polen kan ändra kriterierna för en avdragsbegränsning för att begränsa ett tillämpningsområde.<sup>43</sup>

EU-domstolen förtydligade att artikel 17.6 är ett hinder för att medlemsstater ska kunna upphäva en nationell lag som ersätts med en lag vars kriterier utökar begränsningen på tillämpningsområdet. Därtill får medlemsstater inte heller vid ett senare tillfälle ändra sin lagstiftning så att det resulterar i att begränsningarna utökas jämfört vid ikraftträdandet av sjätte mervärdesskattedirektivet.<sup>44</sup>

### **2.3.3 Mål C-74/08 PARAT Automotive Cabrio**

När Ungern blev medlem stod det i deras lag angående avdrag för skatt att subventioner av allmänna medel som erhållits vid inköp av varor får endast avdrag för mervärdesskatt göras på den del av inköpet som inte har subventionerats.<sup>45</sup> 2006 upphävdes denna lag utan retroaktiv verkan.<sup>46</sup>

Företaget i målet hade yrkat avdrag för den totala mervärdesskatten för en investering som de gjorde 2005. För investeringen hade företaget fått en amorteringsfri subvention på 47 % av det totala beloppet. Den ungerska skattemyndigheten ansåg att yrkandet var felaktigt, eftersom att avdraget skulle minskas till följd av den amorteringsfria subventionen på investeringen.<sup>47</sup> Tvisten togs till domstolen där företaget bland annat menade att lagen vilken gällde när sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft begränsade avdragsrätten, vilket strider mot direktivet.<sup>48</sup> Nógrád Megyei Bíróság, domstol i Ungern, begärde ett förhandsavgörande för målet angående rätten för mervärdesskatteavdrag som hänför sig till inköp av subventionerade varor.<sup>49</sup> Domstolens tolkningsfrågor till förhandsavgörandet avsåg bland annat artikel 17 sjätte mervärdesskattedirektivet. De undrade dels huruvida den ungerska lagen var förenlig med artikel 17 sjätte

---

<sup>43</sup> Magoora, C-414/07, punkt 20.

<sup>44</sup> Magoora, C-414/07, punkt 46.

<sup>45</sup> Dom PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, punkt 5.

<sup>46</sup> PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, punkt 6.

<sup>47</sup> PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, punkt 7-9.

<sup>48</sup> PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, punkt 11-12.

<sup>49</sup> PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, punkt 2.

mervärdesskattedirektivet vid deras inträde i EU och om artikel 17 kan åberopas vid klagande angående huruvida avdragsrätten ska vara gällande.<sup>50</sup>

EU-domstolen yttrade bland annat att artikel 17.6 andra stycket ska tolkas som så att artikeln utgör ett hinder för en medlemsstat att behålla en avdragsbegränsning för mervärdesskatt som är generellt tillämplig på alla utgifter vid förvärv.<sup>51</sup> Alltså ska bland annat artikel 17.6 tolkas som så att den är ett hinder för att bibehålla avdragsbegränsningar på förvärv som subventioneras med allmänna medel, där endast avdrag får göras på den icke subventionerade delen.<sup>52</sup>

### **2.3.4 Förenade målen C-538/08 och C-33/09 X Holding och Oracle Nederland**

I Nederländerna 1979 medgavs inte avdrag för mervärdesskatt som var hänförlig till varor och tjänster för t.ex. affärsgåvor, personalens måltider och drycker, bostad, betalning in natura, deltaganden i idrotts- eller fritidsaktiviteter, individuella transportmedel eller andra utgifter som även nyttjas privat av personalen.<sup>53</sup> 1980 ändrade Nederländerna sin förordning angående mervärdesskatt för måltider och drycker, detta för att implementera ett avskilt system för hantering av dessa utgifter.<sup>54</sup> Måltider och drycker uteslöts alltså från förordningen.<sup>55</sup> Två företag har vid olika tillfällen överklagat till högre instanser i Nederländerna angående detta.<sup>56</sup> Det ena företaget hade köpt in bilar som de sedan hade sålt. Skattemyndigheten ansåg att inte full avdragsrätt fanns då alla bilar inte kunde anses utgöra företagets behov. Detta överklagade företaget. Dock avslag domstolen överklagandet då de ansåg att bilarna även hade nyttjats privat och därför borde ingen avdragsrätt föreligga.<sup>57</sup>

Det andra företaget hade försett sin personal med mat mot betalning. Därtill hade företaget även anlitat en DJ till en personalfest, anordnat ett golfarrangemang som affärsgåva till affärskontakter samt hittat en bostad till en utav sina anställda.

---

<sup>50</sup> PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, punkt 13.

<sup>51</sup> PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, punkt 28 och 30.

<sup>52</sup> PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, punkt 37.

<sup>53</sup> Dom X Holding och Oracle Nederland, C-538/08, punkt 11.

<sup>54</sup> X Holding och Oracle Nederland, C-538/08, punkt 14.

<sup>55</sup> X Holding och Oracle Nederland, C-538/08, punkt 15.

<sup>56</sup> X Holding och Oracle Nederland, C-538/08, punkt 2.

<sup>57</sup> X Holding och Oracle Nederland, C-538/08, punkt 17-22.

Företaget gav även somliga anställda tillgång till företagsbilar mot en delvis betalning.<sup>58</sup> Företaget drog inte fullt av mervärdesskatt för leasing av personbilar, personbilar, mobiltelefoner, måltider och dryck, underhållning, logi samt för affärsgåvor. Företaget begärde senare omprövning då de ansåg sig ha rätt till fullt avdrag även för dessa utgifter, vilket skattemyndigheten avslag.<sup>59</sup> Företaget överklagade och domstolen ansåg att fullt avdrag fick göras för mobiltelefoner, mäklarkostnader och golfarrangemanget eftersom att dessa inte var tillräckligt avgränsade begränsningar.<sup>60</sup> Både skattemyndigheten och företaget överklagade detta. I nästa domstol framförde företaget bland annat att deras ansökan om avdrag grundade sig på lagstiftningen som gällde när sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft och att företaget därför får tillämpa den tidigare lagen i enlighet med artikel 17.6 sjätte mervärdesskattedirektivet.<sup>61</sup>

De högre domstolarna i Nederländerna har ansökt om ett förhandsavgörande angående dessa tvister.<sup>62</sup> Förhandsavgörandet gäller bland annat tolkningen av artikel 17.6 i fråga om avdragsrätten för mervärdesskatt till specifika utgiftskategorier.<sup>63</sup>

EU-domstolen ansåg att artikel 17.6 andra stycket utgör ett hinder för en medlemsstat att behålla avdragsförbudet för mervärdesskatt vilken är oberoende av utgiftens art eller föremål. Alltså ska medlemsstaten precisera arten eller föremålet som undantas avdragsrätt för mervärdesskatt, om undantaget ska vara förenligt med artikel 17.6 andra stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet.<sup>64</sup> EU-domstolen fann även att bland annat artikel 17.6 inte utgör ett hinder för en medlemsstat att förbjuda avdragsrätten för en utgiftskategori såsom individuella transportmedel, måltider, drycker, bostäder, möjligheten att delta i avkopplingsaktiviteter, affärsgåvor och andra gåvor. En medlemsstat får alltså införa ett undantag efter det att direktivet har trätt i kraft om undantaget tillhör en redan begränsad utgiftskategori.<sup>65</sup> Därtill förtydligade EU-domstolen att

---

<sup>58</sup> X Holding och Oracle Nederland, C-538/08, punkt 25.

<sup>59</sup> X Holding och Oracle Nederland, C-538/08, punkt 26-29.

<sup>60</sup> X Holding och Oracle Nederland, C-538/08, punkt 30-31.

<sup>61</sup> X Holding och Oracle Nederland, C-538/08, punkt 32-33.

<sup>62</sup> X Holding och Oracle Nederland, C-538/08, punkt 2.

<sup>63</sup> X Holding och Oracle Nederland, C-538/08, punkt 1-2.

<sup>64</sup> X Holding och Oracle Nederland, C-538/08, punkt 43-44.

<sup>65</sup> X Holding och Oracle Nederland, C-538/08, punkt 57 och 72.

medlemsstaterna har rätt till att behålla undantag från avdragsrätt för mervärdesskatt som är hänförlig till tillräckligt avgränsade utgiftskategorier eller om den delvis nyttjades för privat bruk.<sup>66</sup> Därtill menade EU-domstolen att artikel 17.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet tillåter att ett land ändrar en lagstiftning så att resultatet blir att begränsningen inte utökas, även om den utökas tillfälligt.<sup>67</sup>

### **2.3.5 Mål C-395/09 Oasis East**

Polens nationella lagstiftning förbjuder delvis avdragsrätten för import av tjänster där betalningen sker till en person med hemvist i ett land som anses vara ett skatteparadis, vilka länder som är undantagna finns listade.<sup>68</sup>

Målet är mellan ett företaget och finansministern.<sup>69</sup> Företaget köper tjänster från ett företag med sitt säte i ett skatteparadis och frågade därför direktören för finansministeriet huruvida de hade rätt till att göra avdrag för mervärdesskatten som var hänförlig till dessa inköp. Svaret var att de inte fick göra avdrag, därtill påpekade direktören att den polska lagstiftningen inte stred mot artikel 17.6 sjätte mervärdesskattedirektivet då undantaget fanns redan innan direktivet trädde i kraft i Polen. Företaget överklagade till en polsk förvaltningsdomstol vilken ogillade företagets överklagan då lagstiftningen inte stred mot artikel 17.6 sjätte mervärdesskattedirektivet. Företaget överklagade domen till högsta instans, Naczelny Sąd Administracyjny.<sup>70</sup> Domstolen begärde ett förhandsavgörande angående tolkningen av bland annat artikel 17.6.<sup>71</sup> Detta för att få svar på om lagstiftningen som begränsar avdragsrätten för mervärdesskatt för köp av importerade tjänster från ett skatteparadis strider mot artikel 17.6 sjätte mervärdesskattedirektivet.<sup>72</sup>

EU-domstolen förtydligade att undantaget som ges i artikel 17.6 sjätte mervärdesskattedirektivet inte ger medlemsstaterna full handlingsfrihet till att undanta utgifter från avdragsrätten för mervärdesskatt. Medlemsstaterna måste precisera vilka utgifter som ska undantas för att de ska kunna anses vara förenliga

---

<sup>66</sup> X Holding och Oracle Nederland, C-538/08, punkt 59 och 61 och 72.

<sup>67</sup> X Holding och Oracle Nederland, C-538/08, punkt 63 och 72.

<sup>68</sup> Dom Oasis East, C-395/09, punkt 6.

<sup>69</sup> Oasis East, C-395/09, punkt 1.

<sup>70</sup> Oasis East, C-395/09, punkt 9-15.

<sup>71</sup> Oasis East, C-395/09, punkt 1.

<sup>72</sup> Oasis East, C-395/09, punkt 15.

med artikel 17.6 sjätte mervärdesskattedirektivet.<sup>73</sup> EU-domstolen ansåg därför att den polska lagstiftningen var ett allmänt undantag och inte tillåten enligt 17.6 sjätte mervärdesskattedirektivet. Medlemsstaterna är nämligen inte tillåtna att behålla begränsningar från avdragsrätten vilka är generellt tillämpade på alla förvärvade varor och tjänsters utgifter.<sup>74</sup> Alltså anser EU-domstolen att det inte är tillåtet enligt artikel 176 mervärdesskattedirektivet att behålla lagstiftning som generellt utesluter avdragsrätten för mervärdesskatt vid köp av varor eller tjänster som är importerade från ett skatteparadis, även om denna lagstiftning fanns vid ikraftträdandet av direktivet i medlemsstaten.<sup>75</sup>

### 2.3.6 Övriga mål

Royscot m.fl., C-305/97, är ett äldre mål från EU-domstolen, men är ändå av vikt för innebörden av artikel 176. *Court of Appeal* undrade bland annat om standstill-klausulen i artikel 17.6 sjätte mervärdesskattedirektivet tillåter medlemsstaterna att behålla lagstiftning som utesluter avdragsrätten för mervärdesskatt vid köp av bilar, huruvida avdragsrätten kan uteslutas och om det är av betydelse att ta ställning till fördelning av nyttjande av bilen mellan verksamhet och privat bruk samt möjligheten till att ens nyttja bilen privat. Därtill undrade de om bemyndigandet som medlemsstaterna besatt försvann med fyra års gränsen för rådet att besluta om vilka utgifter som skulle undantas avdragsrätten.<sup>76</sup>

EU-domstolen menade att artikel 17.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet tillåter medlemsstaterna att enbart behålla undantag för utgifter som inte eller kanske inte helt hänför sig till rörelsen. EU-domstolen menade även att då begreppet ”i synnerhet” används får medlemsstaterna även undanta utgifter för rörelseutgifter. Därtill sa domstolen att uttrycket ”alla undantag” i artikel 17.6 2 st. i sjätte mervärdesskattedirektivet inkluderar utgifter som är strikt rörelseutgifter. Vilket medför att medlemsstaterna även får behålla nationell lagstiftning vilken undantar avdragsrätt för mervärdesskatt för utgifter som hänförs till rörelsen.<sup>77</sup> Vidare konstaterade EU-domstolen att medlemsstaterna får behålla sin befintliga

---

<sup>73</sup> Oasis East, C-395/09, punkt 23.

<sup>74</sup> Oasis East, C-395/09, punkt 28-30.

<sup>75</sup> Oasis East, C-395/09, punkt 32-33.

<sup>76</sup> Royscot m.fl., C-305/97, punkt 14.

<sup>77</sup> Royscot m.fl., C-305/97, punkt 17, 19, 20, 23 och 26.



lagstiftning angående undantag från avdragsrätten fram tills dess att rådet har beslutat vilka utgifter som ska undantas.<sup>78</sup>

Enligt dom Puffer, C-460/07, är det inte förenligt att ändra en lagstiftning om logiken bakom den nya lagstiftningen skiljer sig från den gamla och om nya tillvägagångssätt införs.<sup>79</sup> I dom Dankowski, C-438/09, beslutade EU-domstolen att artikel 17.6 sjätte mervärdesskattedirektivet inte är förenligt med att en skatteskyldig person får dra av den ingående mervärdesskatten om den som har ställt ut fakturan inte är registrerad som mervärdesskatteskyldig.<sup>80</sup>

Dom Eon Aset Menidjunt, C-118/11, konstaterade EU-domstolen att artikel 176 inte är ett hinder för att en medlemsstat att behålla en lagstiftning vilken inte medger avdragsrätt för mervärdesskatt till varor och tjänster som fås utan ersättning eller ska användas i en annan verksamhet om varorna inte är anläggningstillgångar som ingår i verksamhetens tillgångar.<sup>81</sup> Detta konstaterades av EU-domstolen även i dom AES-3C Maritza East 1, C-124/12.<sup>82</sup> Därtill menade EU-domstolen i samma dom att artikel 176 ska tolkas som så att den är ett hinder för en nationell lagstiftning att förbjuda avdragsrätt för mervärdesskatt på utgifter för transporttjänster, arbetskläder, skyddsutrustning och tjänsteresor för ett företags arbetstagare även om dessa är inhyrda.<sup>83</sup>

## 2.4 Slutsatser

I detta underkapitel besvarar jag mina frågor angående artikel 176:

*Vad är en avdragsbegränsning enligt direktivet?*

En avdragsbegränsning uppstår då mervärdesskatt inte alls eller endast delvis får dras av. Enligt EU-domstolen är en avdragsbegränsning i enlighet med direktivet om begränsningen av mervärdesskatt är hänförlig till en utgift som redan innan ikraftträdandet av sjätte mervärdesskattedirektivet var tillåten enligt den nationella lagstiftningen.

---

<sup>78</sup> Royscot m.fl., C-305/97, punkt s. 28, 29, 31 och 32.

<sup>79</sup> Dom Puffer, C-460/07, punkt 98.

<sup>80</sup> Dom Dankowski, C-438/09, punkt 47.

<sup>81</sup> Dom Eon Aset Menidjunt, C-118/11, punkt 74.

<sup>82</sup> Dom AES-3C Maritza East 1, C-124/12, punkt 54.

<sup>83</sup> Dom AES-3C Maritza East 1, C-124/12, punkt 39.

*Vad utgör en utgift som inte är av strikt yrkesmässig karaktär?*

Enligt artikel 17.6 anser EU-domstolen att det är förenligt med artikeln om en medlemsstat förbjuder avdragsrätt för utgifter för individuella transportmedel, måltider, drycker, bostäder, möjligheten att delta i avkopplingsaktiviteter, affärsgåvor och andra gåvor. Därtill får en medlemsstat införa ett undantag efter det att direktivet har trätt inkraft om undantaget tillhör en redan begränsad utgiftskategori. Men enligt Royscot m.fl., C-305/97, behöver utgifterna inte alltid vara av strikt yrkesmässig karaktär eftersom att de använder sig utav begreppet ”i synnerhet”.

Enligt rådets förslag till sjätte mervärdesskattedirektivet skulle avdragsrätt för mervärdesskatt även undantas om utgiften nyttjades privat och det var svårt att dela upp utgiften mellan verksamheten och det privata.

*Vad innebär en avvikelse?*

En avvikelse från direktivet är förenligt med direktivet om den fanns redan innan direktivet trädde i kraft eller när medlemsstaten blev medlem i EU. En avvikelse från direktivet uppstår då utgiften inte kan anses vara lyx, nöjen eller representation. EU-domstolen anser även att undantaget som ges i artikel 17.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet inte ger medlemsstaterna full handlingsfrihet till att undanta vilka utgifter som helst från avdragsrätten för mervärdesskatt. Avdragsbegränsningen får inte gälla ett generellt tillämpningsområde, utan utgiften ska vara specificerad till art och föremål. Detta gäller även om lagstiftningen fanns redan innan direktivet trädde i kraft. Alltså anser EU-domstolen att artikel 17.6 andra stycket är ett hinder för en medlemsstat att behålla avdragsförbud för mervärdesskatt om utgiften inte är specificerad. Dock får medlemsstaten behålla avdragsbegränsningen för mervärdesskatt om den är hänförlig till utgiftskategorier eller om varan eller tjänsten delvis nyttjas privat och lagrummet var befintligt när sjätte mervärdesskattedirektivet trädde i kraft i landet.

Därtill anser EU-domstolen att en avvikelse vilken innebär en utökning av begränsningarna för det undantagna tillämpningsområdet är ett hinder mot

artikeln, både om det skulle göras genom att en ny lag träder i kraft eller ersätter den gamle men även vid förändring av ett befintligt lagrum.

## 3. Avdragsbegränsningar i Sverige

För att besvara min huvudfrågeställning har jag tagit hjälp utav underfrågeställningar till detta kapitel. Dessa är:

- Vilken typ är begränsningen?
- Vilken karaktär har begränsningen?
- Vad har ändrats sedan Sverige blev EU-medlem?

### 3.1 Stadigvarande bostad

Enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 p. ML får inte avdrag för ingående mervärdesskatt för stadigvarande bostad göras om inte 10 § anger något annat. Enligt 10 § får avdrag göras om skatten avser förvärv eller import av sådana tjänster som tas upp i 2 kap. 7 och 8 §§ ML samt för uttagsbeskattning i enlighet med 2 kap. ML. Vidare medges avdrag för skatt som avser jordbruksarrende och dess bostad.<sup>84</sup>

Enligt 2 kap. 7 § ML räknas bygg- och anläggningsarbeten, inkluderat reparationer och underhåll samt ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster som uttag av tjänst i byggnadsrörelse. Det spelar ingen roll om rörelsen utför eller förvärvar dessa tjänster, eller om de tillförs i en hyresalternativt bostadsrätt eller egen fastighet som den beskattningsbara personen innehar, så länge dessa anses utgöra lagertillgång enligt IL eller en annan tillgång i byggnadsrörelsen. Definitionen av en lagertillgång enligt 17 kap. 3 § IL är en tillgång som ska användas för omsättning eller förbrukning. Denna definition hämtades från punkt 2 första stycket i 24 § Kommunalskattelagen, KL, när IL ersatte KL<sup>85</sup> och har inte förändrats sedan dess.

---

<sup>84</sup> 8 kap. 10 § först stycket ML.

<sup>85</sup> Prop 1999/2000:2 s 219.

Enligt tredje stycket i 2 kap. 7 § ML gäller ovanstående stycke inte om tjänsterna används i en verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 §.

Sedan medlemskapet i EU har 2 kap. 7 § ML ändrats. Prop. 1999/00:82 innebar ingen större förändring i praktiken.<sup>86</sup> Genom prop. 2007/08:25 inkluderades även hyres- och bostadsrätter i paragrafen.<sup>87</sup> Och med prop. 2012/13:124 byttes begreppet skattskyldig ut mot beskattningsbar person.<sup>88</sup>

Enligt 2 kap. 8 § ML anses även lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan fastighetsskötsel som uttag av tjänst hos en fastighetsägare som utför detta på egen fastighet. Detta om fastigheten anses vara en tillgång i en ekonomisk verksamhet som inte är skattskyldig eller har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9, 11, 11e eller 12 §. Lönekostnaderna för tjänsterna måste även överstiga 300 000 kr för att mervärdesskatten ska vara avdragsgill. Summan inkluderar de skatter och avgifter som grundas på lönekostnaden. Enligt tredje stycket gäller detta även hyresgäster samt bostadsrättsinnehavare om de utför tjänsterna bygg- och anläggningsarbeten, inkluderat reparationer och underhåll samt ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförbara tjänster. Anses den beskattningsbara personen ingå i en mervärdesskattegrupp enligt 6a kap. 1 § ML läses paragrafen som att personen är fastighetsägare, hyresgäst eller bostadsrättshavare när paragrafen tillämpas.<sup>89</sup>

Första förändringen av 2 kap. 8 § ML efter Sveriges medlemskap i EU skedde genom prop. 2007/08:25. Då utvidgades paragrafen genom att inkludera de tjänster som även hyresgäster och bostadsrättshavare utförde på sina lägenheter.<sup>90</sup> Lönegränsen i paragrafen dubblades genom prop. 2008/09:65, då gränsen gick från att vara 150 000 kronor till 300 000 kronor.<sup>91</sup>

---

<sup>86</sup> Prop. 1999/2000:82 s 124.

<sup>87</sup> Prop. 2007/08:25 s 249-250.

<sup>88</sup> Prop. 2012/13:124 s 15.

<sup>89</sup> 2 kap. 8 § ML.

<sup>90</sup> Prop. 2007/08:25 s 251.

<sup>91</sup> Prop. 2008/09:65 s 80.

Enligt prop. 1994/95:57 ska reglerna angående avdragsförbudet för stadigvarande bostad inte anses vara oförenliga med EG:s regler. 8 kap. 9 § 1 p. och 10 § ML har inte förändrats genom någon senare proposition.

### 3.2 Representation och liknande

Huvudregeln är enligt 8 kap. 9 § första stycket 2 p. ML att mervärdesskatt inte får dras av för utgifter vid representation och liknande, om det inte är tillåtet enligt 16 kap. 2 § IL. Enligt 16 kap. 2 § IL ska ett rekvisit vara uppfyllt för att utgift för representation eller något liknande ska få dras av. Utgiften ska ha ett direkt samband med näringsverksamheten, avse ett jubileum eller personalvård. Ett direkt samband finns om utgiften är till för att påbörja eller bevara en affärsförbindelse eller något liknande. Avdraget ska vara skäligt, vilket motsvarar max 90 kr per person för lunch, middag eller supé. Endast mervärdesskatten på det skäliga beloppet får dras av.<sup>92</sup>

I prop. 1994/95:57 lämnas förslag på hur mervärdesskattelagstiftningen måste förändras vid inträdandet i EU.<sup>93</sup> Propositionen föreslog ingen förändring vad gäller 8 kap. 9 § första stycket 2 p. i ML.<sup>94</sup> Enligt utredningen behövde inga förändringar göras gällande avdragsbegränsningarna, då dessa inte ansågs vara oförenliga med EU-reglerna. Utredningen menar dock att regleringen för representation är svårtolkad. Detta då representation tas upp som ett exempel vilket inte har strikt affärsmässig karaktär och ska därför inte vara avdragsgill. Utredningen menar att en strikt tolkning innebär att mervärdesskatt aldrig är avdragsgill vid representation, men att det även kan tolkas från fall till fall för att se om det är avdragsgillt eller inte. På grund av den otydliga regeln anser Regeringen, precis som utredningen, att den svenska regeln kan kvarstå.<sup>95</sup>

I prop. 1995/96:109 föreslogs det att utgifterna för representation skulle begränsas då den rådande beloppsgränsen ansågs för generös vid lunch, mat eller supé.<sup>96</sup> Regeringen ansåg att avdragsramen skulle uppgå till 0,5 % av basbeloppet som därefter ska avrundas till närmast lägre tiotal. Detta innebar en sänkning från 300

---

<sup>92</sup> 16 kap. 2 § IL.

<sup>93</sup> Prop. 1994/95:57 s. 1.

<sup>94</sup> Prop. 1994/95:57 s. 45-46.

<sup>95</sup> Prop. 1994/95:57 s. 130-131.

<sup>96</sup> Prop. 1995/96:109 s. 2.

till 180 kr per person. Avdrag hade inte tidigare medgetts för spritdrycker och vin, men av förenklingskäl ansåg regeringen att de borde få ingå i avdragsramen. Vidare konstaterade de i både prop. 1995/96:109 och 1996/97:12 att avdragsramen inkluderar serveringsavgift men inte mervärdesskatt. Som representation räknas även invigningar av viktiga anläggningar för företaget.<sup>97</sup> Vidare presenterades i prop. 1996/97:12 bland annat ett förslag på åtstramning av beloppet för representation. Regeringen minskade beloppsgränsen från 180 kr till 90 kr per person vid lunch, middag eller supé för att stärka statens inkomster.<sup>98</sup> I prop. 1999/2000:2 uttrycktes att personalvård motsvarar intern representation.<sup>99</sup>

### **3.3 Personbilar och Motorcyklar**

Enligt 8 kap. 15 § ML får avdrag för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till utgifter till att förvärva eller hyra personbilar och motorcyklar endast dras av om avsikten med fordonet är återförsäljning, uthyrning, persontransporter enligt taxitrafiklagen (2012:211), transporter av avlidna eller körkortsutbildning. Enligt 8 kap. 16 § får ingående mervärdesskatt dras av för hela utgiften för driftskostnader även om fordonet endast delvis används i verksamheten, om fordonet är en inventarie i verksamheten. Vidare får en skattskyldig dra av hälften av den ingående mervärdesskatten vid utgift för hyra av fordon som används i verksamheten, även om den delvis inte nyttjas i verksamheten, detta gäller inte om fordonet omfattas av 15 § i samma kapitel. Både skåpbilar och bussar anses vara personfordon enligt 1 kap. 13 § ML, dock inkluderas inte fordon som är personbil klass II som väger mer än 3 500 kg eller om förarhytten är en separat karosserienhet.

8 kap. 15 § ML ändrades till att Sverige blev medlem i EU, vilket innebar bland annat att sjuktransporter exkluderades från att vara skattepliktigt. Detta då EG hade undantagit utgifter för sjuktransporter från skatteplikten.<sup>100</sup> Genom Prop. 1996/97:10 ändrades lagrummet igen, denna gång för att all körkortsutbildning skulle anses vara skattepliktigt och alltså blev mervärdesskatten avdragsgill för

---

<sup>97</sup> Prop. 1995/96:109 s. 75-76, 78.

<sup>98</sup> Prop. 1996/97:12 s. 50-51.

<sup>99</sup> Prop. 1999/2000:2 s. 199.

<sup>100</sup> Prop. 1994/95:57 s. 95 och 188.

förvärv av fordon till utbildningen.<sup>101</sup> Körskoleutbildning inkluderades alltså i lagrummet som ett ändamål vilket medför avdragsrätt vid förvärv eller hyra av fordon.<sup>102</sup> Båda lagrummen ändrades genom prop. 2011/12:80, eftersom att en ny taxitrafiklag skulle träda i kraft och då ersättas yrkestrafiklagen (1998:490).<sup>103</sup> Förändringen innebar att yrkestrafiklagen delades upp dels till en ny yrkestrafiklag och dels en taxitrafiklag. Begreppet yrkesmässig trafik enligt den gamla yrkestrafiklagen (1998:490) återfinns nu i taxitrafiklagen (2012:211).<sup>104</sup> Genom prop. 2013/14:27 begränsades personbilsdefinitionen enligt 1 kap. 13 § ML. Begränsningen av tillämpningsområdet medförde att vissa husbilar inte längre kunde anses vara en personbil.<sup>105</sup>

### **3.4 Slutsatser**

*Vilken typ är begränsningen?*

Huvudregeln för utgifter för stadigvarande bostad är att avdrag inte medges för ingående mervärdesskatt. Enligt 8 kap. 10 § får avdrag göras vid förvärv och import av tjänster. Därtill får inte alla förvärvade och importerade tjänster dras av, utan de måste uppfylla vissa kriterier för att mervärdesskatten ska anses vara avdragsgill.

Utgifter för representation och liknande är ett inköp som både kan avse en tjänst eller en vara. Huvudregeln vid förvärv eller hyra av personbil och motorcyklar är att avdrag inte får göras för den ingående mervärdesskatten.

*Vilken karaktär har begränsningen?*

Stadigvarande bostad är avdragsgill om den anses vara en lagertillgång eller en annan tillgång i byggnadsrörelsen enligt IL. För en fastighetsägare finns det två andra kriterier för att de ska vara ett giltigt uttag av tjänst, nämligen att fastigheten ska vara en tillgång i en ekonomisk förening och att lönekostnaderna för tjänsten överstiger 300 000 kr.

---

<sup>101</sup> Prop 1996/97:10 s 57.

<sup>102</sup> Prop 1996/97:10 s.26.

<sup>103</sup> Prop 2011/12:80 s. 94 och 152-153.

<sup>104</sup> Prop 2011/12:80 s 94.

<sup>105</sup> Prop. 2013/14:27, s. 62.



För representation och liknande ska ett rekvisit vara uppfyllt, nämligen att utgiften har ett direkt samband med näringsverksamheten. Detta samband uppstår när representationen eller liknande är till för att inleda eller bibehålla en affärskontakt.

Avdragsrätt för mervärdesskatt på utgifter för förvärv eller hyra av personbil och motorcykel finns om fordonet kommer att användas till återförsäljning, uthyrning, persontransporter enligt taxitrafiklagen (2012:211), transporter av avlidna eller körkortsutbildning.

*Vad har ändrats sedan Sverige blev EU-medlem?*

8 kap. 9 § första stycket 1 p. ML angående att avdrag inte får göras för mervärdesskatt som hänför sig till stadigvarande bostad har inte ändrats sedan medlemskapet i EU 1995, vilket inte heller 10 § i samma kapitel har. Dock har 2 kap. 7 § och 8 § ML förändrats.

Lagrummen har förändrats genom att inkludera mer i paragraferna, vilket har resulterat att fler inköpare av tjänster får göra avdrag, t.ex. hyres- och bostadsrätts innehavare. Begränsningar rörande avdragsrätten för mervärdesskatten på utgifter för stadigvarande bostad har också gjorts. I 2 kap. 8 § ML har dels ett av villkoren för avdrag höjts genom att lönegränsen har fördubblats för när utgiftens mervärdesskatt är avdragsgill.

8 kap. 9 § första stycket 2 p. ML angående representation har inte genomgått några förändringar sedan medlemskapet, dock har 16 kap. 2 § IL gjort det. Den skäligen summan för vilken avdrag för mervärdesskatt får göras har begränsats vid två tillfällen, först till 180 kr och senare till dagens aktuella summa 90 kr. Genom en av prop. inkluderades även utgifter för vin och sprit i det avdragsgilla beloppet, vilket inte tidigare hade varit tillåtet.

8 kap. 15 § ML har förändrats sedan Sverige blev medlem i EU, detta genom att ta bort avgränsning för körkortsutbildning och på så vis tillåta avdrag för mervärdesskatt på utgiften vid förvärv eller hyra av fordon för all typ av körkortsutbildning. Även definitionen av en personbil har förändrats, vilket resulterade i att vissa husbilar inte längre kunde anses vara en personbil.

## 4. Analys och slutsatser

Samtliga av de svenska avdragsbegränsningarna kan anses vara förenliga med artikel 176 standstill-klausul då de existerade vid Sveriges medlemskap i EU.

Avdragsbegränsningen för stadigvarande bostads förenlighet med artikel 176 kan ifrågasättas på så vis att begränsningen delvis har utökats sedan Sveriges medlemskap i EU. Då ett av kriterierna som ska vara uppfyllt för att avdrag ska medges är att tillämpningsområdet för begränsningen inte har utökats undantaget från avdragsrätten. EU-domstolen anser nämligen inte att en utökning av en begränsning från avdragsrätten är förenligt med artikel 176. Begränsningen för avdragsrätt för förvärv till stadigvarande bostad har minskats genom att även innehavare av hyres- och bostadsrätter har inkluderats till att få göra avdrag om de uppfyller kriterierna. Detta är en ändring som är förenlig med artikel 176, då fler får göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Dock har även begränsningen ökat genom att beloppsgränsen för en utgift för när avdrag får göras har dubblats, från 150 000 till 300 000 kr i 2 kap. 8 § ML. Resultatet av denna förändring blir att de som kommer över 150 000 men inte 300 000 kr ändå kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt med stöd av 8 kap. 10 § ML, läst i ljuset av EU-rätten. Den begränsning som finns i 300 000 kr är inte förenlig med direktivet, artikel 176, eftersom att begränsningens tillämpningsområde har utökats. Denna begränsning ska alltså inte gälla utan istället den begränsning som gällde då Sverige blev medlem i EU, alltså 150 000 kr.

Det kan ifrågasättas om avdragsbegränsningen för representation och liknande är ett för generellt tillämpningsområde och därför inte är en begränsning som är förenlig med artikel 176. Ordet representation kan anses vara specificerat medan ”liknande” inte är specificerade till art eller föremål, vilket EU-domstolen anser att det ska vara för att utgöra ett giltigt undantag. Avdragsbegränsningen har även utökats då den skäligen summan vilken mervärdesskatt är avdragsgill har minskat, vilket inte är tillåtet enligt EU-domstolen. Därtill kan det spekuleras i att utökningen för just denna typ av avdragsbegränsning är förenlig med artikeln då

den närmar sig artikelns syfte angående att mervärdesskatt för utgifter för representation inte ska vara avdragsgill då dessa inte kan anses ha en strikt yrkesmässig karaktär. Rekvisitet att utgifterna ska ha ett direkt samband med näringsverksamheten kan anses påminna om rekvisitet strikt yrkesmässig karaktär i artikel 176.

Även avdragsbegränsningen för stadigvarande bostad kan anses vara generellt och ospecificerat till varken art eller föremål, då det står att begränsningen gäller för samtliga förvärv. Dock kan det anses vara tillräckligt definierat då undantag från begränsningen tas upp i hänvisande lagrum.

En minskning av begränsningen har gjorts av personbilsdefinitionen då vissa husbilar inte längre klassas som personbil. Alltså om en husbil förvärvas oavsett för om den ska användas till återförsäljning, uthyrning, persontransporter enligt taxitrafiklagen (2012:211), transporter av avlidna eller körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt eller inte, får avdrag ändå göras. Detta eftersom att denna begränsning inte har utökat tillämpningsområdet utan snarare minskat det genom att exkludera vissa typer av husbilar från avdragbegränsningen. Därtill har tillämpningsområdet även minskat genom att all typ av körkortsutbildning är inkluderat som ett av de undantag då avdrag får göras

Avdragsrätten för fordon även om de nyttjas utanför verksamheten bör inte kunna tolkas i ljuset av artikel 176, eftersom i rådets förslag till sjätte mervärdesskattedirektivet skulle inte utgifter som delvis nyttjades privat vara avdragsgilla om de inte kunde fördelas på ett godkänt sätt. Det kan även tänkas att den svenska regleringen går utöver vad som är avdragsgillt. Då fordon får nyttjas utanför verksamheten och ändå vara avdragsgilla vilket kan anses vara oförenligt med artikel 168. Detta eftersom att utgiften ska vara avdragsgill för beskattningsbara personers beskattade transaktioner.

Detta hade även varit intressant att se om den svenska förvaltningspraxisen har förändrats sedan Sveriges medlemskap i EU, eftersom att även den inkluderas i artikel 176 enligt dom Danfoss och AstraZeneca, C-371/07.

Min slutsats är alltså att det är endast avdragsbegränsningen för mervärdesskatt för förvärv eller hyra av personbilar eller motorcyklar som kan anses vara förenlig

med artikel 176 mervärdesskattedirektivet. Detta eftersom att undantagets tillämpningsområde för de andra två avdragsbegränsningarna, stadigvarande bostad samt representation och liknande, har båda utökats sedan Sveriges medlemskap i EU, vilket inte är tillåtet enligt EU-domstolen. Därtill kan båda dessa avdragsbegränsningar ifrågasättas huruvida de är tillräckligt specificerade till art eller föremål. Denna specificering anser nämligen EU-domstolen är ett krav för att en medlemsstat ska få behålla ett undantag från avdragsrätten för den ingående mervärdesskatten.

## 5. Sammanfattning

Då de svenska avdragsbegränsningarna för mervärdesskatt, som hänför sig till utgifter för stadigvarande bostad, representation och liknande samt personbilar och motorcyklars förenlighet med EU-rätten har ifrågasatts både i doktrin och i Kammarrätten var det intressant och undersöka just förenligheten. Undersökningen har sin utgångspunkt i artikel 176 mervärdesskattedirektivet. Detta eftersom att det är i denna artikel avdragsbegränsningar behandlas samt att Sverige som medlem i EU har en skyldighet att rätta sig efter direktivet och därav artikeln. Enligt artikel 176 får endast avdragsbegränsningar finnas för utgifter som inte är strikt yrkesmässiga, t.ex. lyx, underhållning och representation. Därtill finns det en standstill-klausul i andra stycket i artikel 176 mervärdesskattedirektivet, vilken ger medlemsstaterna rätt till att behålla undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt om undantaget var befintligt när mervärdesskattedirektivet trädde i kraft.

En utgift är inte av strikt yrkesmässig karaktär om den delvis nyttjas privat och är svår att fördela mellan verksamhet och privat bruk. Rättsfall från EU-domstolen har gått igenom för att få en bättre förståelse av artikel 176s innebörd. Enligt EU-domstolen får även mervärdesskatt på utgifter som är strikt yrkesmässiga undantas från avdragsrätten. Enligt EU-domstolens rättsfall får medlemsstaterna endast ändra sina avdragsbegränsningar för mervärdesskatt så att tillämpningsområdet för begränsningen minskas eller utgiften specificeras, sedan direktivet trädde i kraft i medlemsstaten. En medlemsstat får inte heller inför en ny avdragsbegränsning sedan direktivet har trätt i kraft i landet.

Huvudregeln för den svenska avdragsbegränsningen för mervärdesskatt för utgifter gällande stadigvarande bostad hittas i 8 kap. 9 § 1 p. ML. Enligt denna paragraf får ingående mervärdesskatt inte dras av för utgifter till stadigvarande bostad om inte annat sägs i 10 § samma kapitel. Enligt 8 kap. 10 § får avdrag för ingående mervärdesskatt göras för import och förvärv av tjänster om dessa uppfyller kriterierna i 2 kap. 7-8 §§ ML. Dessa kriterier har ändrats sedan

Sveriges medlemskap i EU. Undantagets tillämpningsområdet har minskats genom att även innehavare av hyres- och bostadsrätter har inkluderats till att få göra avdrag om de uppfyller kriterierna. Dock så har undantaget även utökats genom att beloppsgränsen för en utgift där avdrag får göras har fördubblats, från 150 000 till 300 000 kr. Således är den inte förenlig med artikel 176, då EU-domstolen anser att ett undantags tillämpningsområde får endast minskas och inte ökas. Därtill kan begreppet anses vara för ospecificerat till art eller föremål.

Enligt 8 kap. 9 § 2 p. ML får inte mervärdesskatt dras av för representation och liknande, om det inte är tillåtet enligt 16 kap. 2 § IL. Enligt 16 kap. 2 § IL får avdrag endast göras om utgiften har ett direkt samband med näringsverksamheten. Om sambandet finns är endast 90 kr avdragsgilla. Beloppsbegränsningen för avdragsgilla utgifter för representation har under åren minskat från 300 kr till 90 kr. Tillämpningsområdet har utökats på så vis att vin och spritdrycker får inkluderas i beloppsgränsen. Den sistnämnda förändringen är tillåten enligt artikel 176 men inte förändringen av beloppsgränsen, då den innebar att undantaget har utökades. Även begreppet ”liknande” kan anses stå i strid med artikel 176, eftersom att det inte är specificerat varken till art eller föremål. Enligt EU-domstolen får nämligen inte medlemsstaterna behålla undantag som har ett generellt tillämpningsområde.

Lagrummen, 8 kap. 15 § ML, för avdragsbegränsningen för utgifter gällande personbilar och motorcyklar tillåter avdrag för mervärdesskatt om fordonet ska återförsäljas, uthyras, användas till persontransporter enligt taxitrafiklagen (2012:211), transporter av avlidna eller till körkortsutbildning. Enligt 8 kap. 16 § får ingående mervärdesskatt för driftskostnader dras av om fordonet anses vara en inventarie i verksamheten. Vidare får en skattskyldig dra av hälften av den ingående mervärdesskatten vid utgift för hyra av fordon som används i verksamheten. Dessa kriterier gäller även om fordonet inte endast nyttjas i verksamheten. 8 kap. 15 § ML har ändrats så att tillämpningsområdet för avdragsbegränsningen har minskats, genom att utgifter vid förvärv eller hyra av fordon till all typ av körkortsutbildning är avdragsgill.

Min slutsats av undersökningen är att det är endast avdragsbegränsningen för mervärdesskatt för förvärv eller hyra av personbilar och motorcyklar som kan

anses vara förenlig med artikel 176 mervärdesskattedirektivet. Detta eftersom att undantagets tillämpningsområde för de andra två avdragsbegränsningarna, stadigvarande bostad samt representation och liknande, har båda utökats sedan Sveriges medlemskap i EU och det kan ifrågasättas huruvida de är tillräckligt specificerade till art eller föremål.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

Sverige

Regeringens proposition 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag

Regeringens proposition 1994/95:57 Mervärdesskatten och EG

Regeringens proposition 1995/96:109 Skattelättnad för riskkapital

Regeringens proposition 1996/97:10 Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings-, och idrottsområdet

Regeringens proposition 1996/97:12 Vissa justeringar i lagen om räntefördelning vid beskattning m.m.

Regeringens proposition 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

Regeringens proposition 1999/2000:82 Mervärdesskatt vid överlåtelse och nyttjande av fastigheter

Regeringens proposition 2007/08:25 Förlängd redovisningsperiod och vissa andra mervärdesskattefrågor

Regeringens proposition 2008/09:65 Sänkt bolagsskatt och vissa andra skatteåtgärder för företag

Regeringens proposition 2009/10:15 Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning

Regeringens proposition 2011/12:80 Nya lagar för yrkestrafik och taxi

Regeringens proposition 2012/13:124 Begreppet beskattningsbar person - en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen



Regeringens proposition 2013/14:27 Vissa skattefrågor

## Europeiska Unionen

Rådets direktiv 77/388/EG, av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund

Rådets direktiv 2006/112/EG, av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

## Litteratur

Fri, Mattias & Kleerup, Jan, 2010: ”Aktuellt om mervärdesskatt.” I: *Skattenytt 2010*, s. 584-590

Gyland, Christina & Jakobsson, Olof, 2012: *Skatterätt – En introduktion*, 9:e upplagan, Studentlitteratur: Lund

Henkow, Oskar, 2012: *Mervärdesskatt i teori och tillämpning*, Gleerup: Malmö

Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida, 2011: *EU-RÄTTSLIG METOD – Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2:a upplagan, Norstedts Juridik: Stockholm

Hilling, Maria, Persson Österman, Roger, Ståhl, Kristina & Öberg, Jesper, 2011: *EU-skatterätt*, 3:e upplagan, Lustus: Uppsala

Kajus, Julie & Terra, Ben: *Commentary – A Guide to the Recast VAT Directive*, Amsterdam IBFD senast uppdaterad 2013. Tillgänglig på <http://online.2.ibfd.org/evd/> [Hämtad 27 april 2014]

Kleerup, Jan, Kristoffersson, Eleonor, Melz, Peter & Öberg Jesper, 2012: *Mervärdesskatt i teori och praktik*, 3: upplagan, Norstedts Juridik: Stockholm

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, 2011: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 13:e upplagan, Studentlitteratur AB, Lund

# Rättsfallsförteckning

## Sverige

Rättsfall från kammarrätten

Kammarrätten i Göteborg, dom 20-09-2013 i mål 24-12

## Europeiska unionen

EU-domstolen

Dom Kommissionen mot Frankrike, C-43/96, EU:C:1998:304

Dom Royscot m.fl., C-305/97, EU:C:1999:481

Dom Kommissionen mot Frankrike, C-345/99, EU:C:2001:334

Dom Seeling, C-269/00, EU:C:2003:254

Dom kommissionen mot Frankrike, C-40/00, EU:C:2001:338

Dom Charles och Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463

Dom Danfoss och AstraZeneca, C-371/07, EU:C:2008:711

Dom Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766

Dom Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254

Dom PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261

Dom X Holding och Oracle Nederland, C-538/08, EU:C:2010:192

Dom Oracle Nederland, C-33/09, EU:C:2009:375

Dom Oasis East, C-395/09, EU:C:2010:570

Dom Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818

Dom Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97

Dom AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488