

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
960-19

meddelad i Stockholm den 27 januari 2020

## **KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART**

EQT Partners AB, 556233-7229  
Box 16409  
103 27 Stockholm

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 23 januari 2019 i ärende dnr 23-18/I

## **SAKEN**

Förhandsbesked om mervärdesskatt

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att EQT Partners AB inte har rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv som hänför sig till omsättning av de aktuella tjänsterna.

Dok.Id 213585

---

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00  
**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se  
www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag–fredag  
08:00–16:30

**BAKGRUND**

1. Den som förvärvar varor eller tjänster som används för skattepliktig omsättning inom landet har rätt att dra av ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärven. Omsättning av tjänster är som huvudregel skattepliktig, men exempelvis tjänster avseende förvaltning av vissa fonder är undantagna från skatteplikt.
2. Om omsättningen äger rum i ett annat EU-land än Sverige finns det – i stället för avdragsrätt – en motsvarande rätt till återbetalning av ingående skatt hänförlig till förvärven. I den svenska regleringen anges som krav för att sådan återbetalning ska medges dels att omsättningen är skattepliktig i det land där den görs, dels att den skulle ha varit skattepliktig om den hade gjorts i Sverige.
3. EQT Partners AB är ett helägt dotterbolag till EQT AB, som i sin tur direkt eller indirekt äger andelar i bolag inom EU som förvaltar EQT-fonder. Genom en ansökan om förhandsbesked önskade EQT Partners AB få klarhet i om bolaget har rätt till återbetalning av ingående skatt avseende kostnader för att tillhandahålla tjänster åt ett förvaltningsbolag i Luxemburg. I ansökan angavs att omsättningen av tjänsterna är undantagen från skatteplikt i Luxemburg men att den enligt bolagets uppfattning skulle ha varit skattepliktig om den hade ägt rum i Sverige.
4. Skatterättsnämnden ansåg att EQT Partners AB har rätt till återbetalning av ingående skatt som belöper på kostnaderna för att tillhandahålla tjänsterna. Skatterättsnämnden instämde i bolagets bedömning att omsättningen skulle ha varit skattepliktig om den hade skett i Sverige. Nämnden ansåg vidare att kravet i den svenska lagstiftningen på att tjänsterna ska vara skattepliktiga även i det land där de omsätts inte är förenligt med EU-rätten. Den omständigheten att omsättningen enligt ansökan är undantagen från skatteplikt i Luxemburg hindrade därför inte att återbetalning medges.

# DOM

Mål nr  
960-19

## YRKANDEN M.M.

5. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att bolaget inte har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt avseende förvärv som hänför sig till omsättning av de aktuella tjänsterna.
6. *EQT Partners AB* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

### Frågan i målet

7. Huvudfrågan i målet är om det är förenligt med EU-rätten att i en sådan situation som avses i ansökan om förhandsbesked vägra återbetalning av ingående skatt avseende förvärv som hänför sig till omsättning av tjänster i ett annat EU-land på den grunden att omsättningen är undantagen från skatteplikt i det land där den görs.

### Rättslig reglering m.m.

8. Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 9 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Med värdepappershandel förstås enligt tredje stycket bl.a. förvaltning av värdepappersfonder enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder och specialfonder enligt lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder.
9. Bestämmelsen i 3 kap. 9 § motsvaras av bl.a. artikel 135.1 g i mervärdesskatte-direktivet (2006/112/EG) där det anges att medlemsstaterna ska från skatteplikt undanta förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna.

10. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får enligt 8 kap. 3 § första stycket ML göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten.
11. Bestämmelsen i 8 kap. 3 § har sin motsvarighet i artikel 168 a i mervärdesskatte-direktivet. I direktivet anges att i den mån varor och tjänster används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner ska han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan beskattningsbar person.
12. Enligt 10 kap. 11 § tredje stycket ML föreligger rätt till återbetalning för ingående skatt avseende förvärv som hänför sig till omsättning i ett annat EU-land under förutsättning att omsättningen är skattepliktig i det land där omsättningen görs och att omsättningen skulle ha varit skattepliktig om omsättningen gjorts här i landet.
13. Denna bestämmelse motsvaras av artikel 169 a i mervärdesskattedirektivet. Av direktivet framgår att förutom det avdrag som avses i artikel 168 ska den beskattningsbara personen ha rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i den artikeln i den mån varorna eller tjänsterna används för transaktioner som utförs utanför den medlemsstat där skatten ska betalas eller har betalats och som skulle ha medfört rätt till avdrag för mervärdesskatt om de hade genomförts i medlemsstaten.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

14. För att bolaget ska ha rätt till återbetalning av ingående skatt krävs enligt 10 kap. 11 § tredje stycket ML både att omsättningen är skattepliktig i det land där den görs och att den skulle ha varit skattepliktig om den hade ägt rum i Sverige. Av lämnade förutsättningar framgår att det förstnämnda kravet inte är uppfyllt.

Skatterättsnämnden har dock funnit att det kravet inte kan upprätthållas eftersom det inte är förenligt med EU-rätten. Högsta förvaltningsdomstolen prövar först om den slutsatsen är riktig.

15. Av fast praxis från EU-domstolen framgår att rätten till avdrag för mervärdesskatt utgör en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som en beskattningsbar person betalar inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta den beskattningsbara personen själv, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig. Avdragsrätten förutsätter att kostnaderna för förvärven utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktionerna (se t.ex. *Morgan Stanley & Co International*, C-165/17, EU:C:2019:58, punkterna 27, 28 och 30).
16. För att rätten till avdrag ska kunna utnyttjas krävs enligt artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet således att de varor eller tjänster som åberopas som grund för avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes beskattade transaktioner. Transaktioner som inte faller inom mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde eller som är undantagna från mervärdesskatteplikt ger följaktligen, i princip, inte heller rätt till avdrag (se t.ex. *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, punkterna 23 och 24).
17. En beskattningsbar person har med stöd av artikel 168 a rätt att i den medlemsstat där denne utför skattepliktiga transaktioner dra av sådan mervärdesskatt för förvärv som betalas i denna medlemsstat. Artikel 168 a ger däremot inte avdragsrätt åt en beskattningsbar person som utför transaktioner i en annan medlemsstat än där skatten för förvärven betalas. För sådana beskattningsbara personer följer i stället rätten till avdrag av artikel 169 a (jfr *Morgan Stanley & Co International*, punkterna 29 och 31).

18. Av artikel 169 a framgår att förutom det avdrag som avses i artikel 168 ska den beskattningsbara personen ha rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i den artikeln i den mån varorna eller tjänsterna används för transaktioner som utförs utanför den medlemsstat där skatten betalas och som skulle ha medfört rätt till avdrag för mervärdesskatt om de hade genomförts där.
19. EU-domstolen har i Morgan Stanley & Co International uttalat att rätt till avdrag enligt artikel 169 a föreligger under förutsättning att två villkor är uppfyllda, nämligen dels att de transaktioner som utförs av en beskattningsbar person i en annan medlemsstat än den i vilken mervärdesskatt betalas för varor och tjänster som använts för att genomföra dessa transaktioner även är skattepliktiga i den förstnämnda medlemsstaten, dels att dessa transaktioner hade beskattats även om de utförts i den andra av dessa båda medlemsstater (punkt 32).
20. I ett annat avgörande, som EU-domstolen hänvisar till i samband med uttalandet i Morgan Stanley & Co International, har domstolen vidare uttalat att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats vid vissa transaktioner avseende andra utgående transaktioner i en annan medlemsstat beror på om avdragsrätt finns för det fall att samtliga transaktioner hade genomförts i samma medlemsstat (RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punkterna 31 och 32).
21. I det avgörandet fann domstolen att mot bakgrund av omständigheterna i målet skulle avdragsrätten för mervärdesskatt inte vara beroende av om det verkligen hade betalats mervärdesskatt för den utgående transaktionen i den aktuella medlemsstaten (punkt 41). Under sådana omständigheter som förelåg i målet ansågs en medlemsstat därför inte kunna vägra avdrag för den ingående mervärdesskatt som betalats vid förvärv av varor i denna medlemsstat, när dessa varor använts i samband med leasingtransaktioner i en annan medlemsstat, enbart på grund av att det inte hade betalats någon mervärdesskatt för de utgående transaktionerna i den andra medlemsstaten (punkt 46).

22. Anledningen till att utgående skatt inte hade uppburits var att myndigheterna i de berörda medlemsstaterna hade gjort olika bedömningar av om transaktionerna skulle klassificeras som tillhandahållanden av tjänster eller leveranser av varor och därmed i vilken medlemsstat beskattningen skulle ske (punkt 29). EU-domstolen framhöll också i domen att de utgående transaktionerna föll inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt och inte var undantagna från skatteplikt, vilket innebar att de skulle kunna ha gett upphov till avdragsrätt (punkt 37).
23. I Skatterättsnämndens beslut berörs ytterligare två avgöranden angående rätten till avdrag för ingående skatt avseende utgående transaktioner som utförs i en annan medlemsstat. I båda fallen var förvärvarna i den andra medlemsstaten betalnings-skyldiga för skatten (EGN, C-377/08, EU:C:2009:423, punkt 21 och Entertainment Bulgaria System, C-507/16, EU:C:2017:864, punkterna 28 och 29). Även i dessa fall var det således fråga om transaktioner som föll inom tillämpnings-området för mervärdesskatt och som inte var undantagna från skatteplikt.
24. När det gäller den situation som avses i ansökan om förhandsbesked gör Högsta förvaltningsdomstolen följande bedömning.
25. De utgående transaktioner som den ingående skatten avser är undantagna från skatteplikt i den medlemsstat där de utförs. De utgående transaktionerna är därmed inte av sådan karaktär att de i sig skulle kunna ge upphov till avdragsrätt. EU-domstolens praxis kan enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte tolkas på annat sätt än att det i en situation av detta slag saknas rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv som hänför sig till dessa transaktioner.
26. Det följer således såväl av svensk intern rätt som av EU-rätten att bolaget inte har rätt till återbetalning av ingående skatt eftersom den aktuella omsättningen är undantagen från skatteplikt i Luxemburg. Någon anledning att pröva om det andra villkoret för återbetalning, dvs. att omsättningen skulle ha varit skattepliktig om den hade ägt rum i Sverige, är uppfyllt finns därför inte.

## DOM

Mål nr  
960-19

27. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska alltså ändras och frågan besvaras med att bolaget inte har rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv som hänför sig till omsättning av de aktuella tjänsterna.

---

---

---

---

---

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Anita Saldén Enéus, Ulrik von Essen och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Ann Linders.