



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
7254-22
7255-22

meddelad i Stockholm den 16 oktober 2023

KLAGANDE

Volkswagen Finans Sverige AB, 556258-8904

Ombud: Steven Robertson och Thomas Andersson
KPMG AB
Box 382
101 27 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 12 oktober 2022 i mål nr 4356-21 och 4357-21

SAKEN

Mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar att en beskattningsbar person inte kan vägras att använda en sådan omsättningsbaserad beräkningsmetod som anges i artikel 174 i mervärdesskattedirektivet för att bestämma andelen avdragsgill ingående mervärdesskatt avseende gemensamma kostnader vid blandad verksamhet.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelar prövningstillstånd såvitt gäller beskattningsfrågan i övrigt, upphäver underinstansernas avgöranden i den del som avser mervärdesskatt och visar målen åter till Skatteverket för prövning av avdragens storlek.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelar inte prövningstillstånd i den del av målen som avser ersättning för kostnader i underinstanserna. Kammarrättens avgörande står därmed fast i den delen.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Volkswagen Finans Sverige AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 164 250 kr.

BAKGRUND

1. Den som bedriver en mervärdesskattepliktig verksamhet har rätt att dra av ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som används i verksamheten. Ingående skatt som hänför sig till förvärv som används i verksamhet som är undantagen från skatteplikt får däremot inte dras av.
2. Om en beskattningsbar person bedriver både skattepliktig och undantagen verksamhet (s.k. blandad verksamhet) och förvärvar varor och tjänster som används gemensamt i båda dessa verksamheter medges avdrag endast för den del av den ingående skatten som hänför sig till den skattepliktiga verksamheten. Om denna del inte kan fastställas får enligt de svenska bestämmelserna avdragsbeloppet bestämmas genom uppdelning efter skälig grund. Den fråga som Högsta förvaltningsdomstolen nu ska ta ställning till är om den svenska regleringen är förenlig med EU-rätten.
3. Volkswagen Finans Sverige AB bedriver blandad verksamhet. Omsättningen i den skattepliktiga verksamheten härrör huvudsakligen från försäljning och

leasing av bilar. Omsättningen i den undantagna verksamheten utgörs huvudsakligen av intäkter från försäkrings- och finansieringsverksamhet.

4. Bolaget begärde att den avdragsgilla andelen av den ingående skatten avseende sådana kostnader som var gemensamma för bolagets verksamheter för åren 2010 och 2011 skulle fastställas med omsättningen i de olika verksamheterna som fördelningsgrund. Enligt bolagets beräkningar innebar det att i stort sett hela den ingående skatten (drygt 95 procent) var avdragsgill. Bolaget anförde att en beräkning utifrån omsättningen är den fördelningsmetod som anges som huvudregel i den EU-rättsliga regleringen och att Sverige inte har införlivat någon av de andra metoder som anges där och som är frivilliga för medlemsstaterna att införa.
5. Skatteverket avslog bolagets begäran och bestämde att den avdragsgilla andelen i stället skulle beräknas med stöd av en s.k. sektoriserad fördelningsmetod, som baserades på varje sektors andel av det totala antalet ingångna avtal och finansierat belopp. Detta innebar att avdrag medgavs för cirka två tredjedelar av den ingående skatten avseende de gemensamma kostnaderna. Som grund för beslutet anförde Skatteverket att den sektoriserade metoden på ett mer exakt sätt återspeglar resursförbrukningen i bolagets verksamheter samt att de svenska bestämmelserna är förenliga med det bakomliggande direktivet.
6. Förvaltningsrätten i Stockholm avslog bolagets överklagande dit. Även förvaltningsrätten gjorde bedömningen att de svenska bestämmelserna är förenliga med EU-rätten men framhöll att de måste tolkas mot bakgrund av direktivet och EU-domstolens praxis. Domstolen fann vidare att det enligt EU-rätten inte är otillåtet att använda en annan fördelningsgrund än omsättningen förutsatt att den metoden ger en mer rättvisande fördelning, samt att den metod som Skatteverket hade tillämpat avspeglade bolagets resursförbrukning på ett mer exakt sätt.

7. Bolaget överklagade vidare till Kammarrätten i Stockholm som instämde i förvaltningsrättens bedömning och avslog överklagandet.

YRKANDEN M.M.

8. *Volkswagen Finans Sverige AB* yrkar att bolaget ska medges avdrag för ingående mervärdesskatt med ytterligare 4 689 804 kr för 2010 och 6 562 137 kr för 2011. Bolaget yrkar vidare ersättning för kostnader i underinstanserna med där yrkade belopp samt för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 164 250 kr avseende 45 timmars arbete.
9. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås samt tillstyrker att bolaget beviljas ersättning för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 127 750 kr avseende 35 timmars arbete.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målen

10. Prövningstillstånd i Högsta förvaltningsdomstolen får enligt 36 a § förvaltningsprocesslagen (1971:291) begränsas till att gälla en viss fråga i målet, vars prövning är av vikt för ledning av rättstillämpningen (prejudikatfråga).
11. Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd såvitt avser frågan om det är förenligt med EU-rätten att med stöd av bestämmelserna i 8 kap. 13 § mervärdesskattelagen (1994:200) inte medge att en skattskyldig använder en sådan omsättningsbaserad beräkningsmetod som anges i artikel 174 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) för att fastställa andelen avdragsgill ingående mervärdesskatt avseende gemensamma kostnader vid blandad verksamhet och i stället bestämma att en annan metod ska användas.

12. Frågan om meddelande av prövningstillstånd rörande målen i övrigt har förklarats vilande.

Rättslig reglering m.m.

13. Den 1 juli 2023 trädde en ny mervärdesskattelag (2023:200) i kraft. Av övergångsbestämmelserna till den lagen följer dock att det är 1994 års mervärdesskattelag som är tillämplig på förhållandena i målen. I det följande redogörs för bestämmelserna i 1994 års lag. I huvudsak motsvarande bestämmelser finns i den nya lagen.
14. Enligt 8 kap. 3 § första stycket får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. I 13 § första stycket anges att i de fall den ingående skatten avser förvärv som görs gemensamt för flera verksamheter, av vilka någon inte medför skattskyldighet, får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen eller inköpspriset som hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet. Om denna del inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.
15. I mervärdesskattedirektivet finns bestämmelser om proportionellt avdrag vid gemensamma förvärv i artiklarna 173–175.
16. Enligt artikel 173.1 första stycket gäller att när varor och tjänster används av en beskattningsbar person såväl för transaktioner vilka medför rätt till avdrag för mervärdesskatt, som för transaktioner som inte medför rätt till avdrag, ska bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna. I andra stycket anges att den avdragsgilla andelen ska bestämmas i enlighet med artiklarna 174 och 175 för alla transaktioner som utförs av den beskattningsbara personen. Av artikel 174 framgår att den avdragsgilla andelen ska beräknas utifrån hur stor del av den beskattningsbara

personens omsättning som kan hänföras till transaktioner som medför rätt till avdrag.

17. Medlemsstaterna har dock enligt artikel 173.2 möjlighet att införa även andra metoder för att beräkna den avdragsgilla andelen. Medlemsstaterna får bl.a. tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna (punkt c).
18. Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet HFD 2014 ref. 18 I uttalat att skälig grund för uppdelning enligt 8 kap. 13 § mervärdesskattelagen t.ex. kan vara omsättningen, men att annan fördelningsgrund ska användas om denna ger ett mer exakt resultat. Domstolen uttalade också att den flexibilitet som kännetecknar den nämnda bestämmelsen har en motsvarighet i den EU-rättsliga regleringen samt att i den mån avdraget bestäms med tillämpning av artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet är medlemsstaterna skyldiga att ta hänsyn till syftet med och systematiken i direktivet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Utgångspunkter för prövningen

19. Skatteverket har, med tillämpning av bestämmelsen om uppdelning efter skälig grund i 8 kap. 13 § mervärdesskattelagen, beslutat att den avdragsgilla andelen av den ingående skatten avseende bolagets gemensamma kostnader ska beräknas med stöd av en sektoriserad fördelningsmetod. Enligt Skatteverket innebär denna metod att avdraget beräknas utifrån användningen av de förvärvade varorna och tjänsterna, vilket är tillåtet enligt artikel 173.2 c i mervärdesskattedirektivet. Myndigheten anser vidare att denna direktivbestämmelse är införlivad i svensk rätt genom bestämmelsen om uppdelning efter skälig grund.

20. Bolaget vill i stället använda den omsättningsbaserade beräkningsmetod som anges i artikel 174 i direktivet för att bestämma andelen avdragsgill ingående skatt. Bolaget anser att bestämmelsen om uppdelning efter skälig grund inte på ett korrekt sätt införlivar direktivets avdragsbestämmelser och att huvudregeln i direktivet därför ska tillämpas med direkt effekt.
21. Skatteverket har som stöd för sin uppfattning hänvisat bl.a. till Högsta förvaltningsdomstolens uttalanden i HFD 2014 ref. 18 I (se punkt 18 ovan). Det målet gällde ett överklagat förhandsbesked där frågan var hur omsättningsmetoden skulle tillämpas i ett konkret fall. I målet hade inte ifrågasatts att den svenska regleringen var förenlig med EU-rätten och något yrkande om att direktivets regler skulle tillämpas med direkt effekt fanns inte. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde inte heller någon sakprövning utan ansökan om förhandsbesked avvisades. Rättsfallet ger därmed föga vägledning när det gäller det som är huvudfrågan nu, dvs. om en enskild kan stödja sig direkt på direktivbestämmelserna vid beräkningen av avdraget för ingående skatt. Denna fråga ska i stället avgöras utifrån EU-domstolens praxis.

Direktivets regler om proportionellt avdrag vid blandad verksamhet

22. Huvudregeln enligt artiklarna 173.1 och 174 i direktivet är alltså att avdrag för ingående skatt avseende gemensamma kostnader vid blandad verksamhet ska beräknas utifrån omsättningen. I artikel 173.2 anges därutöver ett antal alternativa metoder för beräkningen som är frivilliga för medlemsstaterna att införa. En av dessa är enligt punkt c att göra avdraget på grundval av användningen.
23. EU-domstolen har slagit fast att bestämmelserna i artikel 173.2 utgör undantag från huvudregeln om att omsättningsmetoden ska tillämpas och att det därför inte är tillåtet för medlemsstaterna att med stöd av den artikeln införa en lagstiftning som rent allmänt avviker från huvudregeln. Däremot får medlems-

staterna 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 avdragilla andelen kan fastställas mer exakt än med omsättningsmetoden (se t.ex. BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punkterna 16–24 och Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, punkterna 30–32).

Hur förhåller sig den svenska regleringen till direktivbestämmelserna?

24. Till skillnad från i direktivet anges i 8 kap. 13 § mervärdesskattelagen inga konkreta metoder för hur avdrag för ingående skatt ska proportioneras mellan olika verksamheter, utan det föreskrivs endast att detta ska göras genom uppdelning efter skälig grund. Frågan är om denna bestämmelse kan anses på ett korrekt sätt införliva direktivregleringen, och särskilt om Sverige genom bestämmelsen kan anses ha utnyttjat möjligheten att införa den beräkningsmetod som anges i artikel 173.2 c i nationell rätt.
25. Av EU-domstolens praxis framgår att införlivandet i nationell rätt av en direktivbestämmelse inte nödvändigtvis kräver att denna återges ordagrant. För att kraven på rättssäkerhet ska vara uppfyllda måste de enskilda som berörs av bestämmelsen dock få full kännedom om sina rättigheter och skyldigheter, vilket innebär att direktivbestämmelsen måste genomföras på ett tillräckligt tydligt, precist och klart sätt (se t.ex. Salix, C-102/08, EU:C:2009:345, punkterna 40–42 och där angiven rättspraxis).
26. När det gäller frivilliga undantagsbestämmelser har domstolen vidare uttalat att en medlemsstat måste välja att ge tillämpning åt en sådan bestämmelse för att kunna utnyttja den valmöjlighet som anges där. Detta val måste manifesteras i en uttrycklig nationell bestämmelse (Salix, punkterna 51–58 och Slaby m.fl, förenade målen C-180/10 och C-181/10, EU:C:2011:589, punkterna 30–33).

27. Bestämmelsen om uppdelning efter skälig grund har sin bakgrund i den äldre lagen (1968:430) om mervärdeskatt och har inte utformats i syfte att införliva den unionsrättsliga regleringen. Bestämmelsens formulering öppnar i och för sig ändå för att fördelningen kan göras med tillämpning av någon av de metoder som anges i direktivet. Av bestämmelsen framgår dock inte att omsättningsmetoden ska användas som huvudregel och det anges inte heller för vilka transaktioner som en annan metod ska eller får användas. Bestämmelsen kan därför inte anses uppfylla de krav på tydlighet, precision och klarhet som EU-domstolen har ställt upp för att ett införlivande ska anses ha skett på ett godtagbart sätt.
28. Eftersom det därmed inte finns någon bestämmelse som genomför artikel 173.2 c i svensk rätt saknas grund för att, mot den enskildes vilja, tillämpa den metod som anges där för att bestämma andelen avdragsgill ingående skatt vid blandad verksamhet.
29. Inte heller direktivets huvudregel kan anses vara korrekt införlivad i svensk rätt. Det bristfälliga genomförandet kan vidare inte läkas genom att bestämmelsen om uppdelning efter skälig grund i alla situationer tolkas EU-konformt på så sätt att den blir förenlig med huvudregeln i direktivet. En sådan tolkning skulle nämligen innebära att omsättningsmetoden alltid ska tillämpas, oavsett om detta leder till ett skäligt resultat, vilket inte kan anses vara förenligt med bestämmelsens ordalydelse.
30. Artiklarna 173.1 och 174 i direktivet får dock anses ha direkt effekt. Det innebär att en enskild som så önskar kan stödja sig direkt på bestämmelserna i dessa artiklar för att få den avdragsgilla andelen ingående skatt fastställd med tillämpning av direktivets omsättningsmetod.

Svaret på prejudikatfrågan

31. Den prejudikatfråga som Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd i ska därmed besvaras på följande sätt.
32. En beskattningsbar person kan inte vägras att använda en sådan omsättningsbaserad beräkningsmetod som anges i artikel 174 i mervärdesskattedirektivet för att bestämma andelen avdragsgill ingående mervärdesskatt avseende gemensamma kostnader vid blandad verksamhet.

Målen fortsatta handläggning

33. Av svaret på prejudikatfrågan följer att bolaget har rätt att tillämpa direktivets omsättningsmetod vid beräkningen av avdrag för ingående skatt. Med hänsyn till detta bör prövningstillstånd meddelas såvitt gäller beskattningsfrågan i övrigt. Den fråga som återstår att bedöma är avdragens storlek. Högsta förvaltningsdomstolen bör av instansordningsskäl inte ta ställning till den frågan. Underinstansernas avgöranden ska därför upphävas i den del som avser mervärdesskatt och målen visas åter till Skatteverket för fortsatt prövning.

Ersättning för kostnader

34. Högsta förvaltningsdomstolen finner inte skäl att meddela prövningstillstånd i den del av målen som avser ersättning för kostnader i underinstanserna.
35. Bolaget har yrkat ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 164 250 kr. Bolaget har fått bifall till sitt överklagande och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget har därför rätt till

skälig ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Det yrkade beloppet är skäligt.

I avgörandet har deltagit justitieråden Margit Knutsson, Kristina Ståhl, Inga-Lill Askersjö, Leif Gäverth och Martin Nilsson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Jonas Ljungberg.