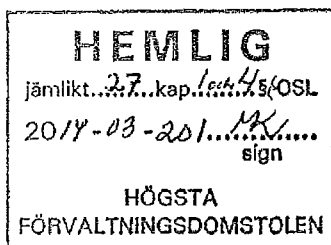



# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS BESLUT



Mål nr 6980-12

meddelat i Stockholm den 20 mars 2014

**KLAGANDE**  
Ömbud:  
**MOTPART**  
Skatteverket  
171 94 Solna**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 21 november 2012 i ärende dnr 2-12/I, se bilaga

**SAKEN**

Förhandsbesked angående mervärdesskatt

---

**HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i detta beslut utom i fråga om vad som

---

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

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

**Telefax**  
08-561 678 20


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

# BESLUT

Mål nr  
6980-12

står under rubrikerna Högsta förvaltningsdomstolens avgörande och Skälen för avgörandet.

## BAKGRUND OCH YRKANDEN M.M.

 (bolaget) bedriver mervärdes-  
skattepliktig verksamhet avseende rådgivning. Denna verksamhet ska  
kompletteras med en från skatteplikt undantagen verksamhet avseende in- och  
utlåning. Därmed ska den ingående skatten på gemensamma förvärv fördelas  
mellan verksamheterna. Bolagets fråga och Skatterättsnämndens förhandsbesked  
avser efter vilka grunder omsättningen i in- och utlåningsverksamheten ska  
bestämmas för den händelse att omsättningen väljs som fördelningsnyckel vid  
beräkningen av den avdragsgilla delen av den ingående skatten.

*Bolaget yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens  
förhandsbesked och förklarar att med omsättning (ersättning) i bolagets in- och  
utlåningsverksamhet avses räntenettet. Om Högsta förvaltningsdomstolen anser  
att ersättningen utgörs av summan av erhållna räntor, yrkar bolaget att  
förhandsavgörande inhämtas från EU-domstolen. Bolaget anför bl.a. följande.*

I verksamheten avseende in- och utlåning omsätter bolaget en tjänst bestående i  
finansiell intermediering där in- och utlåningen ingår som underordnade led i en  
enda prestation i form av förmedling av pengar mellan långgivare och låntagare.  
Den ersättning som bolaget tar emot utgör ersättning för den risk bolaget tar i  
egenskap av intermediär. Mervärdet och beskattningsunderlaget som skapas inom  
ramen för denna verksamhet utgörs därför av skillnaden mellan utlånings- och  
inlåningsräntor.

Det finns likheter med omständigheterna i EU-domstolens mål C-172/96 First  
National Bank of Chicago. I det målet gällde det att bestämma en banks  
omsättning i valutaväxlingsverksamhet i syfte att beräkna återbetalningsgill andel  
av ingående skatt. Någon ersättning direkt från motparten i transaktionen utgick  
inte. Bankens intäkt uppkom genom en nettning av valutaväxlingstransaktionerna.

# BESLUT

Mål nr  
6980-12

EU-domstolen fann att det var nettoomsättningen som skulle ligga till grund för beräkningen av återbetalningsgill andel ingående skatt.

I doktrinen finns stöd för att det är nettot av räntorna i in- och utlåningsverksamhet som utgör omsättning vid tillämpning av bestämmelserna om avdragsgill andel i artikel 174.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Detta följer också av riktlinjer utfärdade i Danmark och Tyskland. Skatterättsnämndens synsätt leder till konkurrensnedvridning i förhållande till aktörer i dessa länder. Det behövs ett klagörande från EU-domstolen om vad som utgör ersättning i in- och utlåningsverksamhet.

*Skatteverket* anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska avslå yrkandet om att hämta in förhandsavgörande från EU-domstolen och att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas. Skatteverket anför bl.a. följande. Frågan om beräkning av ersättning vid beviljande av krediter har behandlats av EU-domstolen i bl.a. målen C-306/94 Régie dauphinoise och C-77/01 EDM. Artiklarna 173–175 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna betydande frihet att bestämma principerna för avdragsgill andel ingående skatt i en blandad verksamhet vilket medför att beräkningen skiljer sig åt mellan medlemsstaterna.

## SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET

### *Vad målet gäller*

Vid sidan av den skattepliktiga rådgivningsverksamheten ska bolaget bedriva en från skatteplikt undantagen in- och utlåningsverksamhet. Detta ställer krav på att ingående mervärdesskatt på förvärv som är gemensamma för verksamheterna delas upp. Den fråga som ställts i målet är vad som ska anses som omsättning i in- och utlåningsverksamheten för det fall omsättningen skulle komma att användas som fördelningsnyckel när den avdragsgilla ingående skatten bestäms.

# BESLUT

Mål nr  
6980-12

## *Mervärdesskattelagen*

Bestämmelser om avdrag för ingående skatt vid gemensamma förvärv finns i 8 kap. 13 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Bl.a. gäller 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. Det anges inte, genom exemplifieringar eller på annat sätt, vad som i olika situationer kan utgöra skälig grund.

## *Mervärdesskattedirektivet m.m.*

Bestämmelserna om uppdelning av ingående skatt i mervärdesskattedirektivet är mer utförliga. Enligt artikel 173.1 mervärdesskattedirektivet ska för gemensamma förvärv fastställas den andel av mervärdesskatten som ska vara avdragsgill. Detta sker enligt artikel 174.1 genom en proportionering med ledning av den sammanlagda omsättningen per år avseende transaktioner som medför respektive inte medför rätt till avdrag.

I artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet beskrivs ett antal alternativa metoder som medlemsstaterna kan använda. Medlemsstaterna får exempelvis enligt artikel 173.2 c tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna.

EU-domstolen har i mål C-511/10 BLC Baumarkt uttalat att de alternativa bestämmelserna kan tillämpas i bestämda fall eftersom de framför allt syftar till att, genom beaktande av den specifika karaktären på den skattskyldiges olika verksamheter, ge medlemsstaterna möjlighet att uppnå mer exakta resultat vid beräkningen av den avdragsgilla andelen (p. 18).

# BESLUT

Mål nr  
6980-12

## *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

Förhandsbeskedet avser fördelningen av ingående skatt för sådana anskaffningar som skett gemensamt för bolagets skattepliktiga rådgivningsverksamhet och skattefria in- och utlåningsverksamhet. Enligt 8 kap. 13 § ML ska, om det inte går att avgöra hur stor del av förvärven som görs för den skattepliktiga delen, en uppdelning ske efter skälig grund. En skälig grund kan t.ex. vara omsättningen, men annan fördelningsgrund ska användas om denna ger ett mer exakt resultat. Uppdelningen ska så långt möjligt motsvara resursförbrukningen i de olika verksamhetsgrenarna.

Den flexibilitet som kännetecknar 8 kap. 13 § ML har en motsvarighet i den EU-rättsliga regleringen. 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 (BLC Baumarkt p. 22 och C-388/11 Crédit Lyonnais p. 52).

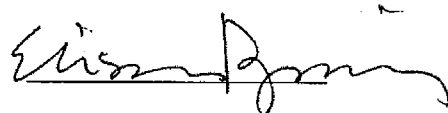
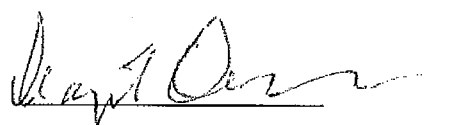
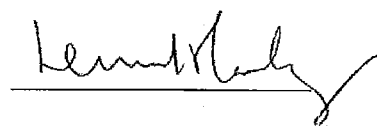
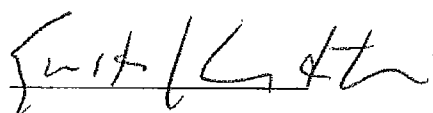
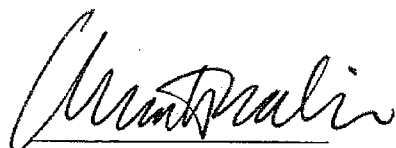
Handlingarna i målet ger inte någon ledning när det gäller att avgöra om storleken av bolagets omsättning i de olika verksamhetsgrenarna är den mest lämpliga fördelningsgrunden. Detta gäller oavsett om omsättningen i låneverksamheten ska, vilket bolaget förespråkar, definieras som räntenettet eller, i enlighet med Skatteverkets uppfattning, som den totala ränteintäkten.

Det är inte möjligt att i ett förhandsbesked bestämma på vilket sätt fördelningen av bolagets ingående skatt ska ske. Det kan därför inte anses vara av vikt för bolaget att få prövat hur bolagets omsättning i en av verksamhetsgrenarna ska definieras. Inte heller på annan grund finns enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening skäl för en sådan prövning.

## BESLUT

Mål nr  
6980-12

Av det anförda följer att förhandsbesked inte borde ha meddelats. Beskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas. Därmed faller bolagets begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen.



I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Gustaf Sandström, Lennart Hamberg, Margit Knutsson och Elisabeth Rynning.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Cecilia Nermark Torgils.