OSKAR HENKOW

# Begreppet ”skälig grund” i 8 kap. 13 § ML

*Begreppet skälig grund i 8 kap. 13 § ML är svårtolkat och ger upphov till många frågor. I artikeln diskuteras begreppet och hur det hanterats av HFD och kritik riktas mot hanteringen. Dessutom ges ett exempel på hur avdragsrätten kan komma bedömas beroende på vilken metod som tillämpas för att fastställa avdragsrätten.*

## 1 INLEDNING

Att avdragsrätten för ingående skatt fastställs korrekt är fundamentalt för mervärdesskattesystemets funktion. Avdragsrätten garanterar en fullständig neutralitet för beskattningsbara personer i all ekonomisk verksamhet som leder till beskattade omsättningar.[1] En sådan neutralitet kan bara garanteras om avdragsrätten är så omfattande att all ingående skatt som betalas av en beskattningsbar person är avdragsgill till fullo och omedelbart.[2] Varje inskränkning är en neutralitetsbrist.

Teoretiskt sett borde all ingående mervärdesskatt vara avdragsgill, också den som leder till privat konsumtion eller undantagna omsättningar. Endast då kan en fullständig neutralitet garanteras. En justering borde sedan göras i efterhand, såsom sker vid uttagsbeskattning för privat konsumtion enligt 2 kap. 2–5 §§ ML, även för undantagen omsättning, men då baserat på fördelningen av kostnader i avdragsberättigad respektive icke-avdragsberättigad verksamhet. En sådan ordning vore mest neutral för beskattningsbara personer.

I praktiken begränsas emellertid avdragsrätten i de fall då undantagen omsättning företas. Om ett förvärv varken kan specifikt hänföras till en

1 Se, ex multis, EU-domstolens domar i Rompelman mot Minister van Financiën, C-268/83, EU:C:1985:74 och SKF, C-29/08, EU:C:2009:665. Också vissa undantagna omsättningar ger avdragsrätt, se 10 kap. 11 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, s.k. kvalificerade undantag. Dessa nämns inte här särskilt utan anses för enkelhets skull ingå i beskattade omsättningar.

2 Jfr EU-domstolens dom i Wollny, C-72/05, EU:C:2006:573. Genom artikel 168a i Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet), som genomförts i Sverige i 8 kap. 4 a § ML har en neutralitetsbrist införts av praktiska skäl, se Henkow, Neutrality of VAT for Taxable Persons: A New Approach in EU VAT, *EC Tax Review* (2008), s. 233–240.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:31

undantagen eller avdragsberättigad transaktion ska en avdragsgill andel fastställas. Detta regleras i 8 kap. 13 § ML som anger att i

> de fall den ingående skatten endast delvis avser förvärv eller import som medför avdragsrätt, eller avser förvärv eller import som görs gemensamt för flera verksamheter, av vilka någon inte medför skattskyldighet, eller görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen eller inköpspriset som hänför sig till den del av förvärvet eller importen som medför avdragsrätt respektive hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet. Om denna del inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Det är denna bestämmelse som framförallt är föremålet för diskussion i detta bidrag. I det följande diskuteras mycket kortfattat mervärdesskattedirektivets regler och krav på reglering i medlemsstaterna. 8 kap. 13 § ML och dess lydelse och historiska kontext diskuteras därefter följt av en kritisk diskussion av HFD:s rättspraxis, främst HFD 2014 ref. 18 I. Därefter illustreras i ett exempel hur avdragsrätten kan variera från 19,5 % och 99 % beroende på ställningstaganden som görs vad avser den verksamhet som bedrivs samt vilka komponenter som beaktas. Slutord avslutar artikeln.

## 2 UNIONSRÄTTSLIG REGLERING

Mervärdesskattedirektivet innehåller detaljerade regler vad avser avdragsrätt och bestämmande av avdragsgill andel. Artikel 173(1) anger att avdragsrätt, vid de fall då varor och tjänster används både för transaktioner som medför avdragsrätt och sådana som inte medför avdragsrätt, endast medges för den andel som är hänförlig till förstnämnda transaktioner. Enligt andra stycket samma bestämmelse ska den avdragsgilla andelen bestämmas enligt artiklarna 174 och 175.

Artikel 174(1) innehåller en beräkningsmodell för avdragsrätten baserad på omsättningen i verksamheten, här benämnd pro-ratan. Förenklat uttryckt beräknas avdragsrätten genom ett bråk där skattepliktig omsättning ställs mot total omsättning. Artikel 174(2) innehåller justeringar i pro-ratan där vissa belopp inte ska medräknas, såsom intäkter hänförliga från vissa finansiella bitransaktioner.

Artikel 173(2) innehåller en möjlighet för medlemsstaterna att vidta vissa åtgärder vid bestämmandet av avdragsgill andel.

Slutligen, artikel 175 reglerar bland annat hur avrundning ska.

Mot bakgrund av rättspraxis kan följande slutsatser dras vad gäller

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:31

medlemsstaternas handlingsutrymme vid bestämmandet av avdragsgill andel. För det första, direktivet innehåller en huvudregel som måste genomföras av medlemsstaterna, nämligen pro-ratan.[3] Det går enbart att tillämpa möjligheten i artikel 173(2) för specifika typer av verksamheter där det kan motiveras med att avdragsrätten bestäms på ett mer exakt sätt.[4]

För det andra, direktivets regler gäller inte för en beräkning av avdragsgill andel för förvärv som både hänför sig till en verksamhet som faller inom mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde och sådan verksamhet som faller utom mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.[5] Det åligger medlemsstaterna att anta regler om hur en sådan avdragsgill andel ska beräknas.

För det tredje, medlemsstaterna behöver inte tillämpa en modell med direktallokering av förvärv som specifikt avser undantagen eller beskattad transaktion vid bestämmandet av avdragsrätt. Bedrivs en blandad verksamhet i mervärdesskattehänseende får medlemsstaten bestämma att en avdragsgill andel ska bestämmas för alla förvärv.[6]

## 3 8:13 – LYDELSE OCH HISTORISK KONTEXT

Enligt svensk rätt ska således avdragsrätten bestämmas efter en uppdelning efter ”skälig grund” enligt 8 kap. 13 § ML. Ursprunget till bestämmelsen finns i anvisningarna till § 17 i gamla ML och härstammar från lagens införande.[7] I det följande diskuteras några iakttagelser med anledning av ordalydelsen av 8 kap. 13 § ML och dess historiska bakgrund.

8 kap. 13 § ML inleds med att ange att i;

> de fall den ingående skatten endast delvis avser förvärv eller import som medför avdragsrätt [ska avdragsrätt medges endast till den del det är hänförligt till förvärv som medför avdragsrätt]

3 EU-domstolens domar i BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punkterna 14–18 och Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, punkterna 31–32.

4 IBID.

5 EU-domstolens dom i Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, punkterna 34 till 37, bekräftat (senast) i EU-domstolens beslut i MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, punkt 47.

6 EU-domstolens dom i Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950. Domen kan enligt min mening kritiseras, men likafullt har EU-domstolen slagit fast att så är fallet. Det kan noteras att domen ju förändrar vad som antagits vara en fundamental princip – att direktallokering måste ske, jfr. Kristoffersson, Avdrag för ingående mervärdesskatt enligt rättsfallen Larentia + Minerva och Sveda, *SkatteNytt* (2017) s. 111.

7 Lag (1968:430) om mervärdeskatt (GML). Prop. 1968:100 s. 20.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:31

Vid ett första påseende är ML här inte konform med unionsrätten i att ML synes indikera att full avdragsrätt inte föreligger då ett förvärv endast delvis är hänförligt till en avdragsgill transaktion. Enligt EU-domstolens praxis finns principiellt sett inga sådana förvärv där avdragsrätten begränsas för att förvärvet i sig enbart delvis hänför sig till transaktioner som medför avdragsrätt.[8] Även om ett förvärv endast delvis avser en aktivitet som medför avdragsrätt så är avdragsrätten fullständig.

Bestämmelsen fortsätter;

> eller avser förvärv eller import som görs gemensamt för flera verksamheter av vilka någon inte medför skattskyldighet, eller görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet

Frasen är förvirrande. Uppenbarligen kan en verksamhet bedrivas som delvis är mervärdesskattepliktig och delvis undantagen. Begreppet ”verksamhet” kan då inte åsyfta ”en grupp transaktioner av samma slag” eftersom situationen att en sådan grupp transaktioner både ger avdragsrätt och inte ger avdragsrätt svårligen kan föreställas. Därför måste formuleringen ses i ljuset av den initiala formuleringen om att delvis avdragsrätt ska beräknas om ett förvärv endast delvis används för avdragsberättigade transaktioner och ordet verksamhet avse något annat än transaktioner av samma slag i mervärdesskattehänseende.

Bestämmelsen fortsätter;

> får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen eller inköpspriset som hänför sig till den del av förvärvet eller importen som medför avdragsrätt respektive hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet.

Det första ledet i frasen är i huvudsak begripligt.[9] Men återigen är referensen till ”verksamhet som medför skattskyldighet” inte helt entydig. I ljuset av de tidigare leden i bestämmelsen kan frasen emellertid endast förstås så att den hänvisar till verksamheter som i sig faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskattelagen men där olika typer av transaktioner utförs och inte alla berättigar till avdragsrätt. Språkligt sett finns inte utrymme

8 EU-domstolens dom i *Wollny*. Denna princip består också i ljuset av EU-domstolens dom i Kommissionen mot Frankrike, C-50/87, EU:C:1988:429 och Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392.

9 Sånär som formuleringen ”ersättningen eller inköpspriset”. Vad åsyftas med detta? Kan de vara olika i någon situation? Är inte alltid ersättningen, såsom den definieras i 7 kap., det som åsyftas och när är i så fall inköpspriset relevant?

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:31

för någon annan tolkning. Dessutom synes, utifrån en språklig tolkning, ordet verksamhet snarast avse affärsverksamhet(er).

Tolkningen bekräftas av en historisk tolkning. Såsom nämnts har sedan mervärdesskattens begynnelse, i Sverige avdragsrätten bestämts genom en uppdelning efter skälig grund. I den ursprungliga § 18 i gamla ML fanns en de-minimis regel. En skälig grund skulle enbart beräknas om det förelåg ”skattskyldighet för endast mindre del av verksamhet”. Formuleringen visar att bedrevs en större del än ”en mindre del” skattskyldig verksamhet var avdragsrätten fullständig.

Då det i anvisningarna således talas om att; ”[a]vser ingående skatt i annat fall endast delvis sådant förvärv som omfattas av avdragsrätten eller endast delvis verksamhet som omfattas av skyldighet att erlägga mervärdeskatt, skall beloppet av den avdragsgilla ingående skatten bestämmas genom uppdelning efter skälig grund när annat ej följer av [de-minimis regeln]” så åsyftas det som i vardagligt tal avses med verksamhet, dvs. en affärsverksamhet i sig, oberoende av dess mervärdesskatterättsliga hantering.[10] Endast då blir regleringen begriplig och användningen av ordet verksamhet likaså. Det ligger ju också nära till hands att ett allmänt ord såsom verksamhet används på det sätt det normalt används som i vardagligt tal.

Det kan därför konstateras att bestämmelsen åsyftar affärsverksamheter som omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde. 8 kap. 13 § ML avslutas med meningen;

> Om denna del inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

Formuleringen ”får avdragsbeloppet istället bestämmas…” är inte helt entydig. Får en skattskyldig, eller Skatteverket, också bestämma andelen enligt en annan grund än en skälig grund? Varför står det inte att avdragsbeloppet då ”ska” bestämmas efter skälig grund? En förklaring kan vara att en skattskyldig inte behöver yrka avdrag om ett förvärvs hemhörighet inte kan fastställas. Men om så sker så får det bestämmas efter en uppdelning efter en skälig grund. Ordalydelsen antyder kanhända en viss valmöjlighet för de skattskyldiga.

Hur som haver, vad som utgör en ”skälig grund” och hur en ”uppdelning efter skälig grund” ska gå till är centralt vid mervärdesskattehanteringen av blandad verksamhet i mervärdesskattehänseende. Av förarbe-

10 Citatet från prop. 1968:100 s. 20.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:31

tena till gamla ML framgår att lagstiftaren var medveten om begreppets otydlighet.[11] Såsom Karlsson anger, lagstiftaren överlät åt dåvarande riksskattenämnden att anvisa grunder för fördelningen, något som inte framgår av lagtexten.[12]

## 4 HUR EN ”SKÄLIG GRUND” FASTSTÄLLS

Det mest intressanta målet från HFD som rör hur en skälig grund ska fastställas är HFD 2014 ref. 18 I.[13] Domen är en avvisning av ett sökt förhandsbesked som rörde tillämpningen av 8 kap. 13 § ML och fördelningen av ingående skatt för sådana anskaffningar som skett gemensamt för bolagets skattepliktiga rådgivningsverksamhet och undantagen in- och utlåningsverksamhet.[14]

HFD uttalar för det första att en ”skälig grund kan t.ex. vara omsättningen, men annan fördelningsgrund ska användas om denna ger ett mer exakt resultat.” Om detta uttalande tas bokstavligt anger således HFD att den mest exakta fördelningsgrunden *ska* användas. Det är uppenbarligen inte fråga om en bedömning av om den av den skattskyldiga personen tillämpade fördelningsgrunden är skälig. Finns en fördelningsgrund som ”ger ett mer exakt resultat” ska den användas. Detta leder i sin tur till att en skattskyldig aldrig kan vara säker på att den tillämpade fördelningsgrunden är acceptabel, om det på något sätt kan visas att det finns en mer exakt fördelningsgrund är det ju den som ska tillämpas. Hur bevisningen av en ”skälig” grund ska gå till blir av denna anledning central.

11 Lag (1968:430) om mervärdeskatt.

12 Karlsson, Avdragsrätt för ingående moms – skälig fördelningsgrund, *SvSkT*, nr 9–10, 2016. Det är intressant att notera att de formuleringar som Riksskattenämnden uttryckte då de yttrade sig i frågan ligger mycket nära de som HFD senare angivit, se Karlssons artikel samt nedan. Se också Karlssons artikel om lagstiftarens kommentarer i efterföljande reformering av GML och ML.

13 Skatteverket har i ställningstagande framfört hur verket ser på hur en skälig grund ska fastställas, Skatteverkets ställningstagande ”Holdingbolag – avdrag för mervärdesskatt” från den 7 oktober 2016, Dnr 131 435175-16/111. Detta har kommenterats av Kristoffersson (2017) s. 111. Analysen här utgår från praxis från HFD i min undersökning och inte vad som kan betecknas som praktiserad rätt (dvs. Skatteverkets ställningstanden). Det noteras att det inte av lagtexten framgår att det åligger Skatteverket att anta föreskrifter, anvisningar eller liknande för att precisera vad som utgör en skälig grund.

14 HFD använder ordet ”skattefri” på ett missvisande sätt i domen för det som korrekt sett måste betecknas som undantagen verksamhet. En undantagen verksamhet är inte fri från skatt. Språkbruket måste kritiseras, det är en onödig och missvisande förenkling som leder tanken fel och riskerar stå i vägen för en förståelse av faktiska förhållanden och effekter av de rättsliga ställningstaganden som görs.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:31

Det följer av allmänna bevisregler att den skattskyldige ska styrka sin avdragsrätt. Genom HFD:s formulering uppkommer en situation där en skattskyldig med blandad verksamhet synes också behöva styrka att det är den mest exakta fördelningsgrunden vad avser resultatet som använts. Fråga är om det verkligen kan vara avsett.

I SOU 2016:76 har angivits att om flera fördelningsgrunder var för sig uppfyller kravet på uppdelning efter skälig grund bör den av den skattskyldige valda fördelningsgrunden ges företräde.[15] Detta uttalande görs med stöd av ett mål som inte rör 8 kap. 13 § ML men väl en bestämmelse där det ska göras en uppdelning efter skälig grund.[16] Detta synes mig som ett mer välavvägt ställningstagande. Principen om att fördelningsgrunden ska användas om den resulterar i det mest exakta resultatet kan rimligen inte tillämpas om en fördelningsgrund som i sig måste anses som skälig har använts – även om denna ger en större eller mindre avdragsrätt än en annan fördelningsgrund som befinns ge ett mer exakt resultat.[17]

Innan begreppet ”skälig grund” diskuteras vidare måste frågan om vad som utgör ett förvärv som gjorts gemensamt för flera verksamheter kommenteras. Om det går att fastställa att ett visst förvärv förbrukas i en viss verksamhetsgren behövs ingen beräkning enligt skälig grund. Förvärvet ska ju då direkt allokeras till verksamhetsgrenen och avdragsrätten bestämmas därefter. Här måste en distinktion göras mellan metoder för fastställande av avdragsgill andel och situationer där det går att mäta hur mycket av ett visst förvärv som faktiskt förbrukats i en verksamhet.

Ibland företas förvärv från en leverantör som bokförs som en gemensam kostnad men vid en närmare analys kan det fastställas hur mycket som faktiskt förbrukats i skattepliktig respektive undantagen verksamhet. Ett exempel är elförbrukning. Denna kan i vissa fall mätas för olika lokaler. Om dessa motsvarar olika verksamheter kan objektivt och faktiskt fastställas hur elen förbrukats i verksamheten. Men då är inte fråga om en fördelning efter skälig grund utan om en direktallokering till de olika verksamheterna. Andra exempel kan vara kostnader för inkasso, som ju i många fall torde kunna knytas till specifika skulder och indrivandet av dessa och där-

15 SOU 2016:76 s. 303.

16 RÅ 2010 ref. 8.

17 Kristoffersson (2017) noterar på sid. 125, kritisk till mängden fördelningsgrunder som Skatteverket diskuterar, att detta gör det svårt för skattskyldiga att göra rätt från början. Det kan till och med påstås att det i många fall är omöjligt – något som visar på det principiellt felaktiga i utgångspunkten i en skälig grund, se vidare nedan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:31

med till specifika omsättningar. Återigen är fråga om en direktallokering. Ytterligare ett exempel kan vara kostnader för porto, under förutsättning att det kan framgå för vilka försändelser portot faktiskt använts. Avdragsrätten för fakturerat porto kan då fördelas med hjälp av måttet antal försändelser (under förutsättning att alla försändelser renderar samma porto). Fråga är om en direktallokering och inte en fördelning efter skälig grund, även om direktallokeringen sker med hjälp av nycklar. Att fastställa fördelningen blir då en fråga om att fastställa fakta – hur ett förvärv använts. I de fall det inte finns bevisning för exakt hur förvärvet använts, eller så har det uppenbarligen använts för flera verksamheter, måste en fördelningsnyckel användas, eller mer precist, en metod fastställas för att bestämma hur stor del som ska anses vara hänförlig till respektive verksamhet.

Vad är då en ”skälig grund” för en sådan fördelning? HFD uttalar här att uppdelningen ”ska så långt möjligt motsvara resursförbrukningen i de olika verksamhetsgrenarna”. Denna formulering ligger mycket nära direktivets ”på grundval av användningen”, se artikel 173(2)(c), men är inte densamma.[18] Resursförbrukningen, såsom ordet normalt sett torde förstås, i en verksamhet behöver inte direkt motsvara användningen av ett visst förvärv. Resurser är också sådana som inte utgör förvärv från extern part som belastas med mervärdesskatt, såsom arbetskraft och kapital. Det kan emellertid hävdas att ordet ska tolkas konformt med direktivet och därför egentligen avse användningen. Det kan därför med visst fog hävdas att fråga inte är om ett fastställande av resursförbrukningen utan om hur förvärven används i verksamheten.[19] Fråga är varför då HFD inte angav att det avgörande är hur förvärven används.

Det är viktigt att poängtera att valet av metod för att fastställa resursförbrukningen i en verksamhetsgren inte är en faktafråga. Hur förvärv används kan uppskattas på en mängd olika sätt, t.ex. genom att mäta den tid som de anställda är verksamma i respektive verksamhetsgren eller genom att mäta antalet transaktioner som utförs i respektive verksamhetsgren. Men detta är enbart ett sätt att bestämma hur förvärven *ska ha ansetts ha använts*. Det är inte en fråga om att fastställa hur specifika förvärv verkligen använts. Metoden kan aldrig exakt resultera i en fördelning som mot-

18 Såsom Karlsson (2016) anger, det har i svenska utredningar m.m. angivits att 8 kap. 13 § ML utgör ett genomförande av artikeln ifråga.

19 Kristoffersson (2017) synes tolka uttalandet så och även Skatteverket som i ställningstagandet som diskuterades ovan anger att fördelningen ”ska så långt möjligt motsvara resursförbrukningen i verksamheten, dvs. göras utifrån ett förvärvs användning”.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:31

svarar den användning som skett – hade så varit fallet är inte fråga om en metod för fastställande av avdragsgill andel utan en metod för att mäta hur förvärv ska allokeras, hur direktallokeringen ska ske. Det är just då detta inte är möjligt som vi måste hitta en fördelningsgrund. Huruvida metoden är ”skälig” eller ”mer exakt” är därför inte heller en fråga som kan besvaras genom faktabevisning.

Således, det går ej att fastställa hur förbrukningen av förvärven skett. Fråga är istället om att hitta en metod för att fastställa hur mycket som ska anses vara hänförligt till skattepliktig verksamhet. Metoden blir då avgörande för resultatet. Det är alltså metoden i sig som blir avgörande och faktiskt kommer definiera hur förvärven använts.[20] Det är därför också metoden som ska bevisas vara ”skälig”. Att definiera begreppet skälig som det som motsvarar förbrukningen blir, om det ses som en fråga möjlig att fastställa definitivt, omöjlig. Risken är att det blir något som i det närmaste kan beskrivas som ett moment 22. Förbrukningen går inte att fastställa därför måste vi ha en skälig metod – men metoden ska vara skälig utifrån förbrukningen men förbrukningen känner vi inte till!

Av HFD:s uttalanden låter det som att det är en sakfråga att fastställa resursförbrukningen (även om formuleringen ”så långt möjligt” indikerar en medvetenhet om att så inte är fallet). Men det är alltså en rättsfråga och en fråga om att fastställa vilka metoder som är acceptabla. En rimlig väg för att skapa en rättssäker och konsistent praxis vore att klargöra detta. Kanske kan HD:s resonemang i ett mål som rör 36 § konsumenttjänstlagen tjäna som inspiration.[21] HD diskuterar i målet begreppet skäligt pris. Enligt bestämmelsen ska om priset inte följer av avtalet konsumenten betala vad som är skäligt med hänsyn till en rad specificerade faktorer såsom tjänstens art och omfattning. HD uttalar i anslutning till detta att ”[o]m ett pris är skäligt eller inte är en rättslig bedömning som domstolen ska göra. En part kan därför inte sägas ha bevisbördan för själva skäligheten men däremot

20 I ljuset av detta blir Kammarrättens i Stockholms uttalande i mål 7099–7100-13 att ”Kammarrätten finner också att momsgruppens fördelningsgrund leder till att avdrag medges för ingående mervärdesskatt hänförlig till gemensamma förvärv som används i verksamhetsgrenen avbetalningsköp, som enligt det ovan sagda i egentlig mening är undantagen från mervärdesskatteplikt” fullkomligt obegripligt. Domstolen är i gott sällskap, samma sammanblandning av direkt allokering och avdragsgill andel gör också EU-domstolen i dom i Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541.

21 Högsta Domstolens dom av den 22 november 2016 i mål nr T 3445-15, YÜ mot Gripenhus i Sverige AB.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:31

för de omständigheter som är avgörande för den skälighetsbedömning som domstolen ska göra."[22]

Överfört till ML är frågan om skälighet inte en fråga som rimligen kan åläggas en skattskyldig bevisbörda för. Fråga är inte om att styrka skäligheten i yrkad avdragsrätt eller bevisa en avdragsrätt utan att styrka vilka kriterier och fakta som den skattskyldiga stöder sig på för att ligga till grund för den skäliga bedömningen. Således åligger det den enskilda att framställa bevisning för hur förvärv används i organisationen och vilka metoder som kan extraheras utifrån redovisning och annat material för hur denna användning sker. En avvägning av själva skäligheten blir sedan en avvägning av vilken/vilka metoder som kan anses skäliga i bemärkelsen inte missvisande. Det bör således skiljas på fakta avseende användning och bedömning av skäligheten i den grund som används för fördelning. Den grund som används ska vara skälig.

Det som HFD enligt min mening kan och bör uttala sig om är vilka metoder som kan anses vara skäliga per se, eller, för det fall HFD finner att principiellt sett endast den mest skäliga metoden ska användas, vilken metod som är den mest skäliga för respektive typ av verksamhet. HFD bör härvid framförallt precisera vilka kriterier som ska användas för att fastställa fördelningsgrundens skälighet.[23]

I HFD 2014 ref. 18 I uppkommer, enligt min mening som en naturlig följd av en avsaknad av ett ställningstagande till kärnan – definition av begreppet "skälig grund" i rättsligt hänseende – en problematisk situation. HFD uttalar att handlingarna i målet inte ger någon ledning när det gäller att avgöra om storleken av bolagets omsättning i de olika verksamhetsgrenarna är den mest lämpliga fördelningsgrunden. Här synes således HFD

22 Ibid. punkt 15 i domen.

23 Det ska inte stickas under stol med att detta inte är mycket svårt. Typiskt sett kan hävdas att antalet kontrakt i undantagen respektive skattepliktig finansiell verksamhet är en skälig fördelningsgrund. Finansiella tjänster är kontrakt som hanteras. Det finns visst fog för att påstå att antalet kontrakt återspeglar också hur mycket av förvärven som används i olika verksamheter då förvärv i form av datorkapacitet, porto, konsult- och juristtjänster ofta drivs av kontrakt. Men det är en förenkling då förvärven ifråga också används för interna funktioner som stödjer externa funktioner. Är det inte då mer rättvisande grund att ha en metod som först fördelar interna funktioner på externa funktioner för att därefter mäta avdragsrätten? Och om svaret är ja, ska detta krävas av de skattskyldiga då det är den mest exakta fördelningsgrunden/metoden som ska användas? HFD kan rimligen inte diskutera detaljfrågor av denna typ. Men domstolen bör fastställa kriterier för en acceptabel metod, dvs. ange vilka som är relevanta och när. Ingen tacksam uppgift kanhända, men en som ålagts domstolen genom formuleringen i lagtexten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:31

kräva bevisning av en skälighet. HFD sluter sig till att det inte är möjligt att i ett förhandsbesked bestämma på vilket sätt fördelningen av bolagets ingående skatt ska ske. Effekten blir att det inte går att få något svar på om en fördelningsgrund är rättsenlig eller inte.

Slutligen, HFD uttalar också i domen något om 8 kap. 13 § ML och förhållandet till unionsrätten. HFD uttalar att den ”flexibilitet som kännetecknar 8 kap. 13 § ML har en motsvarighet i den EU-rättsliga regleringen.”

Detta uttalande förtjänar kritik då det ger sken av att svensk rätt utgör ett korrekt genomförande av unionsrätten.[24] Men unionsrätten är inte flexibel på det sätt som anges. Enligt unionsrätten måste det finnas en huvudregel som är omsättning. Medlemsstaterna får anta särregler, här finns en flexibilitet, men ingenstans anges att medlemsstaterna kan underlåta att anta regler för hur (metoden för) en avdragsgill andel ska fastställas såsom skett i Sverige.[25] Det är uppenbart att genomförandet i Sverige är bristfälligt.[26] Det får vi leva med till dess 8 kap. 13 § ML reformeras, men även innan det sker bör det ske en uppstramning av hur bestämmelsen tolkas och tillämpas (se vidare avsnitt 6).

## 5 EN ILLUSTRATION

Att bestämma avdragsgill andel är en fråga av stor vikt för de som bedriver en blandad verksamhet i mervärdesskattehänseende. För att illustrera effekterna på avdragsrätten av de ställningstaganden som måste göras används ett exempel. Det skulle kunna vara ett verkligt exempel men är det inte. Enligt min erfarenhet så är emellertid exemplet realistiskt i den mening att det är på detta sätt som ett finansbolag typiskt sett ser på sina tillhandahållanden, dvs. de summerar upp de olika komponenterna som

24 Karlsson (2016) anger att uttalandet är kryptiskt.

25 Om det önskas flexibilitet bör framgå av lagtexten, för det första att en omsättningsbaserad pro-rata är huvudregel men att det åligger Skatteverket att utfärda riktlinjer för hur avdragsrätten ska beräknas i de fall och för de verksamheter en omsättningsbaserad pro rata anses missvisande.

26 Något som inte diskuterats här är möjligheten att begränsa avdragsrätten vid verksamhet som både faller innanför och utanför tillämpningsområdet för skatten. Enligt min mening bör en sådan begränsning inte kunna ske med stöd i 8 kap. 13 § ML då EU-domstolen angivit att det krävs av medlemsstaterna att de inför särskild reglering för denna situation, se EU-domstolens dom i *Securenta* och order i *MVM*. Emellertid är ordalydelsen av 8 kap. 13 § ML så flexibel att den språkligt inte utgör hinder för att tolka bestämmelsen konformt med EU-rättens krav och jag håller inte för otroligt att det enligt svenska tolkningstraditioner, såsom dessa utformas av HFD, är möjligt att göra en konform tolkning och bortse från systematiken i ML och unionsrättens krav.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:31

konstituerar kostnaderna och gör ett vinstpåslag/påslag för sina egna tjänster (även om relationerna mellan beloppen, proportionerna, kan vara annorlunda). Summan utgör kundens pris.

*Exempel*
Verksamheten består av två delar, en finansiell leasing och en avbetalningsköpverksamhet avseende en viss vara.

Summan inbetalningar från leasingavgifter under ett givet år uppgår till följande belopp och innehåller följande element:

Återbetalning av värdet av leasade varan: 50 000 000 €
Ränteintäkter: 10 000 000 €
Försäkringsintäkter: 1 000 000 €
Service fee-intäkter: 5 000 000 €

Summan inbetalningar från avbetalningsköpen uppgår till följande under ett givet år:

Avbetalning på lån/amortering: 100 000 000 €
Ränteintäkter: 10 000 000 €
Försäkringsintäkter: 1 000 000 €
Service fee-intäkter: 5 000 000 €

Total omsättning för leasing uppgår då till 66 000 000 € (eller 16 000 000 € utan värdet av återbetalningar på leasade varor). Total omsättning för avbetalningsköpen antas uppgå till samma belopp som motsvarar amortering, dvs. 100 000 000 € i ersättning för varan och 16 000 000 € i ersättning för räntor och andra avgifter (mer om detta nedan).

Det ska noteras att det förutsätts i exemplet att den finansiella leasingen är en tjänst (hyra) och inte avbetalningsköp i mervärdesskattehänseende.[27]

Jag har haft förmånen att få diskutera exemplet med seniora konsulter från ett stort antal olika europeiska länder inom ramen för EY:s interna fortbildningsverksamhet. Det framgick då att avdragsgill andel i vissa medlemsstater för en slik verksamhet kunde vara 99 % samtidigt som den i Sverige skulle vara (enligt viss kammarrättspraxis) 19,5 %. Detta indikerar att samma verksamhet behandlas mycket olika beroende på i vilket land verksamheten bedrivs.[28]

Två ställningstaganden är avgörande för utfallet – vad som utgör en

27 Gränsdragningen har diskuterats av EU-domstolen i Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97.

28 Fråga är om anekdotisk bevisning och ingen rättslig komparation. Avsikten är att exemplet ska tjäna som diskussionsgrund för de ställningstaganden som måste göras och som påverkar avdragsrätten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:31

omsättning och vilka komponenter som ska ingå vid beräkningen av proratan. Föga överraskande är den betydelse det har hur omsättningen definieras i mervärdesskattehänseende väsentlig. Vilka belopp som utgör en ersättning för tjänster som tillhandahållits är av avgörande betydelse vid beräkning av en pro-rata. De flesta är överens om att en amortering på ett lån inte utgör en ersättning för någon tjänst i mervärdesskattehänseende och därför inte ska ingå i beräkningen av avdragsgill andel. Enligt min mening följer det av rättspraxis att det inte är någon ersättning.[29] Istället är det vid försäljningstidpunkten som försäljningen registreras och värdet av tillgången i sig utgör en mervärdesskattepliktig omsättning. Härom torde inte råda någon tvekan. Men härutöver har även ett lån tillhandahållits. Alla specificerade kostnadskomponenter representerar inte omsättningar i mervärdesskattehänseende. Egentligen är fråga om ett tillhandahållande av ett lån och en försäkring. Att det specificeras en service-avgift är inget som bör påverka – hela intäkten är undantagen. Den undantagna omsättningen är då 16 000 000 € och den mervärdesskattepliktiga 100 000 000 €.

Det ligger därtill nära till hands, i fallet med leasing, att se på ränteintäkter, försäkringsintäkter och service-fee intäkter såsom ersättningar för den tjänst som utförs. Uppdelningen på de olika delarna är ofta inget som specificeras till kund – en leasingavgift inkluderar försäkring osv. och detta specificeras inte särskilt på fakturan.[30] Argumentet kan också framhållas att det vore konstlat att dela upp de olika kostnadskomponenterna och se dem som separat tillhandahållna.[31] Allt är ju egentligen en ersättning för en mervärdesskattepliktig hyra/lease. Inte heller beloppen som går till att täcka kapitalvärdet av den hyrda tillgången representerar något annat än en ersättning för en tjänst som tillhandahålls. Fråga är inte om en avbetalning. Fråga är om beräkning av storleken på en ersättning för en hyra där det tas hänsyn till hur mycket kapital som finns uppbundet i den hyrda tillgången.[32]

Accepteras dessa två ståndpunkter blir avdragsgill andel enligt en pro-

29 EU-domstolens dom i GFKL Financial Services, C-93/10, EU:C:2011:700 och EU-domstolens dom i First National Bank of Chicago, C-172/96, EU:C:1998:354.

30 Om det specificeras på fakturan finns en möjlighet för medlemsstaterna att se också detta som att det ingår i beskattningsunderlaget, artikel 78 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.

31 Jfr EU-domstolens dom i AXA UK, C-175/09, EU:C:2010:646.

32 Att argumentet är korrekt visas också av att EU-domstolens dom i Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056 – det hade inte varit nödvändigt att diskutera särbestämmelsen i artikel 173(2) om fråga ändå inte var om någon omsättning inom ramen för 173(1).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:31

rata-beräkning 91 %.[33] Detta är det mest korrekta synes det mig om en ren pro-rata beräkning ska göras, utan att nationell rätt föreskriver en särskild ordning för denna typ av verksamhet.[34]

Men, det är också möjligt (efter vad jag erfar) att den praktiserade rätten i ett land innebär att alla olika kostnadskomponenter ska bedömas särskilt och ses som separata omsättningar. Avdragsrätten blir då 87 %.[35]

Till yttermera visso, i vissa länder ses den ”ränta” som debiteras på ett avbetalningsköp inte särskilt från försäljningspriset utan allt utgör en ersättning för den köpta produkten och är mervärdesskattepliktigt.[36] Endast de belopp som rör försäkring är då undantagna och avdragsrätten kan då bli hela 99 %, eller full avdragsrätt om medlemsstaten implementerat en de-minimisregel.[37]

Vad därefter gäller vilka komponenter som ska ingå i den avdragsgilla andelen är det intressant att notera påverkan som EU-domstolens dom i *Banco Mais* har.[38] Målet rör den situationen att medlemsstaterna utnyttjat möjligheten att istället basera sin avdragsgilla andel på användningen men fortfarande använder omsättningsbelopp som grundmodell. Stöd för detta finns i artikel 173(2)(c). I målet angav EU-domstolen att (finansiella) leasingtransaktioner som en bank genomförde inom bilbranschen, visserligen kunde förutsätta användning av vissa varor eller tjänster med blandad användning, exempelvis byggnader, elkonsumtion eller vissa övergripande tjänster. En sådan användning uppkom emellertid enligt EU-domstolen framför allt med anledning av finansiering och förvaltning av avtal

33 (100 000 000 + 66 000 000)/(100 000 000 + 66 000 000 + 16 000 000) = 0,91.

34 Enligt 174(2) ska vissa ”bitransaktioner” uteslutas. Mot bakgrund av EU-domstolens domar i NCC Construction Denmark, C-174/08, EU:C:2009:669 och Nordania Finans och BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144 torde det inte vara korrekt att anse värdet av tillgången såsom ”bitransaktion” och utesluta den från pro-ratan.

35 (50 000 000 + 10 000 000 + 5 000 000 [mervärdesskattepliktiga avgifter för leasing] + 10 000 000 + 5 000 000 [mervärdesskattepliktig service fee för avbetalningen]) / (Täljaren + 1 000 000 + 10 000 000 [undantagen ränta och försäkring avbetalning] + 1 000 000 [undantagen försäkring leasing]) = ca 0,87.

36 Visst stöd kan sägas finnas i EU-domstolens dom i Stock ’94, C-208/15, EU:C:2016:936, även om omständigheterna i det målet var speciella och EU-domstolen helt klart tillmätte detta faktum betydelse, se punkterna 34–35.

37 180 000 000 [total omsättning beräknat såsom alla intäkter] / (180 000 000 + 2 000 000) = ca 0,989. Artikel 173(2)(e) ger medlemsstaterna en möjlighet att utesluta från beräkningen en omsättning som är undantagen om den är ”ringa”.

38 EU-domstolens dom i Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:31

som leasinggivaren ingår med sina kunder och inte med anledning av att fordon tillhandahölls.[39]

EU-domstolen fortsätter:

> Under dessa omständigheter leder en beräkning av avdragsrätten enligt omsättningsmetoden – som beaktar de belopp som är hänförliga till den andel av hyror som betalas av kunderna och som används för att kompensera för tillhandahållandet av fordon – till att den avdragsgilla andel av ingående mervärdesskatt som fastställs blir mindre exakt än om den fastställs enligt den metod som tillämpats av Fazenda Pública. Genom den sistnämnda metoden beaktas endast den andel av hyrorna som motsvarar den ränta som utgör vederlag för leasinggivarens kostnader för finansiering och förvaltning av avtalen, eftersom de två sistnämnda uppgifterna förorsakar merparten av användningen av varor och tjänster med blandad användning för att genomföra leasingtransaktioner inom bilbranschen.[40]

EU-domstolen fann mot bakgrund av detta att nationell lagstiftning som ålägger en bank som bland annat bedriver leasingverksamhet att, ”i täljaren och nämnaren i det allmänna bråk med hjälp av vilket en och samma avdragsgilla andel fastställs för samtliga varor och tjänster med blandad användning, ta med endast den andel av de hyror som bankens kunder betalar enligt sina leasingavtal som motsvarar räntan”, principiellt sett var acceptabel.[41]

I exemplet skulle detta innebära en avdragsrätt motsvarande 50 %, dvs. betalning som motsvarar kapitaltillgången räknas bort från leasingavgiften, och på samma sätt räknas värdet av kapitaltillgången bort från avbetalningsköpet.[42] Så tillämpas också målet, efter vad jag erfarit, i vissa länder. Jag kan ha en viss förståelse för detta synsätt – kanhända styrs inte användningen av förvärven i verksamheten typiskt och principiellt sett av kapitaltillgångens värde. Har en medlemsstat antagit särskilda regler om avdragsrättens bestämmande i denna typ av verksamhet synes det ändamålsenligt som utgångspunkt att göra beräkningen på detta sätt. Men det behöver inte vara så att det alltid reflektera användningen bättre att exkludera tillgångens värde. Om en exceptionellt dyr tillgång leasas ut kan det vara så att detta kontrakt drar mer förvärv än en kapitaltillgång som har mycket lågt värde. Det krävs förmodligen särskilda kontrakt (standard-

39 *Banco Mais*, punkt 33.

40 *Banco Mais*, punkt 34.

41 *Banco Mais*, punkt 35.

42 16 000 000 / (16 000 000 + 16 000 000) = 0,5.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:31

kontrakt kanske inte kan användas) och särskilda garantier osv. Det kan därför ifrågasättas om *Banco Mais* är tillämpligt i sådana situationer – det faller rimligen bortom räckvidden för EU-domstolens argument.

I kammarrättspraxis har målet hänvisats till som stöd för fastställande av en fördelningsgrund som vid ett närmare påseende är svårförenlig med domen. HFD har inte dömt i frågan ännu. Enligt Kammarättspraxis ska den avdragsgilla andelen i en motsvarande verksamhet anses vara 11,8 %![43] Värdet av kapitaltillgången utesluts helt vad gäller avbetalningsköpen enbart från täljaren men inte från nämnaren! Vad gäller leasingavtalen utesluts värdet av kapitaltillgången helt (i enlighet med *Banco Mais*). Det är svår att finna stöd för detta i *Banco Mais* eftersom EU-domstolen i det målet inte angav att värdet av kapitaltillgången vid ett avbetalningsköp skulle ses som en ersättning för en undantagen omsättning. Men effekten av Kammarrättens praxis är just detta – värdet av omsättningen av själva avbetalningsobjektet ses som en undantagen omsättning då avdragsgill andel ska beräknas.

Det finns som synes betydande oklarheter vid klassificering av omsättningar och vid tolkningen av mervärdesskattedirektivets avdragsrättsregler. Dessa kan ge upphov till stora olikheter i omfånget av avdragsrätten.[44] Detta är mycket olyckligt. De finansiella företagen konkurrerar på en europeisk marknad och olikheter i avdragsrätt har stor påverkan på kostnadsmassan. En hög avdragsrätt ger en konkurrensfördel och en låg en konkurrensnackdel. En harmonisering är därför viktig och ett mål med mervärdesskattedirektivets regler. Här synes, i vart fall baserat på anekdotisk bevisning, mycket finnas att göra för att uppnå harmonisering på EU nivå.

43 16 000 0000 / (100 000 000 + 66 0000 000 + 15 000 000). Kammarrättens i Stockholm domar den 7 oktober 2014 i mål 7099–7100-13 och den 28 juli 2016 i mål 4959–4960-15.

44 En sådan oklarhet rör förhållandet mellan artikel 173(2) och rättspraxis rörande artikel 174. I rättspraxis rörande den senare har flera viktiga principiella ställningstaganden gjorts vad gäller vad som ska påverka avdragsrätten, t.ex. att förekomsten av intäkter i form av aktieutdelning inte ska påverka avdragsrätten, EU-domstolens domar i Sofitam mot Ministre chargé du Budget, C-333/91, EU:C:1993:261 och Floridienne och Berginvest, C-142/99, EU:C:200:623 m.fl. Påverkar denna praxis medlemsstaternas handlingsutrymme under artikel 173(2)? Det synes rimligt mot bakgrund av att EU-domstolen angivit att medlemsstaterna enbart får utnyttja artikel 173(2) under förutsättning att den valda metoden säkerställer att den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt kan fastställas mer exakt än med den omsättningsbaserade metoden. Dock är viss rättspraxis rörande artikel 173(2) respektive artikel 174 svår att, i vart fall vid ett första påseende, förena, jfr. EU-domstolens domar i *Banco Mais* i förhållande till *Nordania Finans och BG Factoring*.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:31

## 6 SLUTORD

Mot bakgrund av vad som diskuterats om svensk rättspraxis är det inte konstigt om det uppkommer avsevärda svårigheter för skattskyldiga och Skatteverket. Metoden är avgörande för vad som är skäligt men metoden fastställs inte i lagtext. Det går ju inte att med säkerhet utifrån rättsfall från HFD fastställa vilken metod som anses i sig skälig och rätta sig därefter. Det finns ingen säker metod att använda – en osäkerhet föreligger alltid. Det föreligger således för de skattskyldiga en osäkerhet som är ohanterbar. Detta är ytterst otillfredsställande ur rättssäkerhetssynpunkt. På samma sätt måste situationen vara en mardröm för Skatteverket. Hur ska en rättssäker revision av fördelningsnycklar kunna ske om det inte finns metoder fastlagda som är i sig skäliga? Hur ska man kunna fastställa att fördelningsnyckeln som tillämpas är korrekt utifrån svensk rätt? Vad är mest exakt? Hur kan likabehandling av alla skattskyldiga garanteras? Det finns då risk att kvasi-rättsliga argument och icke-rättsliga argument blir avgörande för hanteringen: ”Vilken fördelningsnyckel vill Skatteverket att vi ska använda?” ”Hur ser det ut om vi tillåter den avdragsprocenten för den skattskyldige men en högre för en annan?”

I artikeln har det riktats kritik mot hur begreppet ”skälig grund” definieras av HFD. Det förtjänar att framhållas att användningen av ett vagt begrepp i lagtext ger en möjlighet till att beakta de särskilda omständigheterna i varje fall och skapa den materiellt sett bästa lösningen. Det kan också vara så att det är bättre på myndighetsnivå att detaljreglera hur en beräkning av avdragsgill andel ska ske i olika typer av verksamhet än att reglera frågan i lagtexten. Just den till varje enskilt fall möjliga anpassningen som begreppet skälig grund, såsom det tolkats i praxis, ger en möjlighet till, kan ses som en styrka. Under lång tid har också 8 kap. 13 § ML och motsvarande reglering tillämpats och i vart fall i litteraturen är diskussionen kring tillämpningen mycket sparsam fram till på senare år.

Men, såsom begreppet tolkas och tillämpas idag i Sverige är det ur rättssäkerhetssynpunkt mycket tveksamt.[45] Det finns en möjlighet för domstolarna att strama upp tillämpningen och kräva av skattskyldiga och Skatteverk att det anges vilka fakta som ska tillmätas betydelse och på vilket sätt dessa har betydelse. HFD bör precisera vilka metoder som i sig anses skäliga och vilka kriterier som ska tillmätas betydelse. HFD bör också en-

45 Det underlättas inte av att EU-domstolen inte heller verkar ha en klar bild av frågan om fastställande av fördelningsgrund. Det faller dock utanför ramen att här diskutera detta.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:31

ligt min mening nyansera sitt uttalande att den mest exakta fördelningsgrunden ska användas. Mot bakgrund av den stora osäkerhet som råder inom Europa om hur en avdragsgill andel ska beräknas, bör också allvarligt övervägas om inte unionsrättens innehåll är i behov av klargörande genom ett hänskjutande till EU-domstolen i fall där unionsrättslig praxis används som motiv för en slutsats. Slutligen är det enligt min mening lämpligt att en ”rimlig” fördelning ska godtas av Skatteverket, med mindre Skatteverket visar att fråga är om en missbrukssituation eller liknande, ety *fraus omnia corrumpit*.

*Oskar Henkow är docent i handelsrätt, särskilt indirekt beskattning vid Institutionen för handelsrätt, Ekonomihögskolan vid Lunds universitet.*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:31