ELEONOR KRISTOFFERSSON

Avdrag för ingående mervärdesskatt enligt rättsfallen Larentia + Minerva och Sveda

I denna artikel diskuteras avdragsrätt för ingående mervärdesskatt utifrån EU-domstolens domar Larentia + Minerva och Sveda. Domarna kom år 2015. Larentia + Minerva har resulterat i ett ställningstagande från Skatteverket om holdingbolags avdragsrätt för ingående skatt. Båda domarna har varit föremål för diskussion i doktrinen, av vilken en del återges här. I artikeln ger jag min tolkning av rättsfallen, samt några synpunkter på Skatteverkets ställningstagande i förhållande till Larentia + Minerva. Artikeln utmynnar i slutsatsen att domarna, trots att det kan uppfattas som att EU-domstolen begränsar avdragsrätten i Larentia + Minerva och utvidgar den i Sveda, ligger i linje med varandra och med EU-domstolens tidigare rättspraxis. Rättsfallen belyser komplexiteten i att avgöra hur företeelser som i sig är utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt i olika situationer påverkar företagens avdragsrätt.

1 INLEDNING

I denna artikel diskuteras EU-domstolens domar i de förenade målen C-108/14 och C-109/14 *Larentia + Minerva* och *Marenave Schiffahrt* (nedan kallat *Larentia + Minerva*)[1] och C-126/14 *Sveda*[2] och deras betydelse för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Domarna kom båda år 2015, men innehåller många intressanta aspekter som gör att de trots att de inte är helt nya fortfarande förtjänar att uppmärksammas. *Larentia + Mineva* har också fått ny aktualitet genom Skatteverkets ställningstagande ”Holdingbolag – avdrag för mervärdesskatt” från den 7 oktober 2016.[3]

Artikeln är disponerad enligt följande. Först ges en kort redogörelse för avdragsrätten i mervärdesskattesammanhang (avsnitt 2). Därefter redogörs först för *Larentia + Minerva* (avsnitt 3) och därefter för rättsfallet

1 Förenade målen C-108/14 och C-109/14 Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG and Finanzamt Hamburg-Mitte mot Finanzamt Nordenham and Marenave Schiffahrts AG ECLI:EU:C:2015:496.

2 C-126/14 ”Sveda” UAB mot Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, ECLI:EU:C:2015:712.

3 Dnr 131 435175-16/111.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:43

Sveda (avsnitt 4). Efter det diskuteras rättsfallens betydelse för svensk rätts vidkommande (avsnitt 5). Sist följer några avslutande kommentarer (avsnitt 6).[4]

2 ALLMÄNT OM AVDRAG FÖR INGÅENDE MERVÄRDESSKATT

Avdrag för ingående mervärdesskatt medges enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, för förvärv eller import i en verksamhet som medför skattskyldighet. En gräns måste därför dras mellan förvärv eller import i en verksamhet som medför skattskyldighet och övriga förvärv. Enligt motsvarande huvudregel i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet[5] har en beskattningsbar person rätt att dra av ingående mervärdesskatt i den mån förvärvade eller importerade varor och tjänster används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner.

Enligt EU-domstolen utgör avdragsrätten i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas.[6] Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten.[7] 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. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt inom EU garanterar således en neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig.[8] I den mån en vara används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner, när vederbörande agerar i egenskap av beskattningsbar person vid förvärvet av varan, ska

4 Artikeln ingår i mitt forskningsprojekt om avdrag för ingående mervärdesskatt som finansieras av Vetenskapsrådet och Marianne och Marcus Wallenbergs stiftelse.

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

6 Se C-126/14 Sveda p. 16 och där angiven rättspraxis.

7 Se C-29/08 Skatteverket mot AB SKF ECLI:EU:C:2009:665 p. 55 och där angiven rättspraxis. Se även van Doesum, Ad, van Kesteren, Herman, van Norden, Gert-Jan, Fundamentals of EU VAT LAW, Wolters Kluwer, The Netherlands 2016 s. 394.

8 Se C-118/11 Eon Aset Menidjmunt OOD mot Direktor na Direktsia ”Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite ECLI:EU:C:2012:97, p. 43 och där angiven rättspraxis.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:43

personen ha rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varan.[9]

Vad beträffar sambandet mellan ingående och utgående transaktioner har EU-domstolen fastställt att det krävs ett direkt och omedelbart samband antingen med specifika utgående beskattade transaktioner eller med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. Ett sådant samband föreligger om uppkomna kostnader kan komma att ingå i priset på specifika utgående transaktioner eller om de utgör allmänna omkostnader såtillvida att de ingår i de kostnadskomponenter som utgör priset på de transaktioner som omfattas av den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.[10]

Om ett förvärv endast delvis är hänförligt till verksamhet eller transaktioner som medför avdragsrätt får endast en del av den ingående skatten dras av.[11] Så kan vara fallet om förvärven är delvis hänförliga till en icke-ekonomisk verksamhet eller till transaktioner som är undantagna från skatteplikt.[12] Omkostnader kan också ha samband med en avgränsad del av en ekonomisk verksamhet.

3 DE FÖRENADE MÅLEN LARENTIA + MINERVA

De förenade målen C-108/14 och C-109/14 *Larentia + Minerva*[13] handlar dels om avdrag för ingående skatt, dels om mervärdesskattegrupper. Jag begränsar mig till att behandla avdragsrätten i denna artikel, och behandlar således inte mervärdesskattegruppsfrågorna. Avdragsfrågan avser situationen att avdrag för ingående mervärdesskatt endast medges i den utsträckning som den beskattningsbara personens utgifter är delvis hänförliga till dennes ekonomiska verksamhet. Närmare bestämt avses vilka beräkningsmetoder som ska användas när den ingående skatt som ett holdingbolag betalat vid anskaffningen av kapital som är avsett att användas

9 Se C-153/11 Klub OOD mot Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite ECLI:EU:C:2012:163 p. 36 och där angiven rättspraxis.

10 C-29/08 SKF p. 72–73.

11 Se 8 kap. 13 § ML och Skatteverkets ställningstagande ”Avdragsrätt och skälig grund” den 25 augusti 2015 Dnr 131 446423-15/111 samt artikel 173–175 i mervärdesskattedirektivet.

12 Se C-118/11 Eon Aset p. 44 och C-126/14 Sveda p. 32.

13 Förenade målen C-108/14 och C-109/14 Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG and Finanzamt Hamburg-Mitte mot Finanzamt Nordenham and Marenave Schiffahrts AG ECLI:EU:C:2015:496.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:43

för att köpa in andelar i sina dotterbolag måste delas upp mellan holdingbolagets ekonomiska verksamhet och dess icke-ekonomiska verksamhet.

EU-domstolens domslut, såvitt avser avdragsrätten, lyder:

> ”Artikel 17.2 och 17.5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2006/69/EG av den 24 juli 2006, ska tolkas enligt följande:
>
> – Ett holdingbolags kostnader i samband med förvärv av andelar i sina dotterbolag, i vilkas förvaltning det deltar och som därmed bedriver en ekonomisk verksamhet, ska anses ingå i holdingbolagets allmänna omkostnader och det ska i princip göras fullständigt avdrag för den mervärdesskatt som betalats på dessa kostnader, såvida vissa utgående ekonomiska transaktioner inte är undantagna från mervärdesskatteplikt enligt sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2006/69. I ett sådant fall kan avdragsrätten endast utövas i enlighet med vad som föreskrivs i artikel 17.5 i samma direktiv.
>
> – Ett holdingbolags kostnader i samband med förvärv av andelar i sina dotterbolag ska anses endast delvis ingå i holdingbolagets allmänna omkostnader, när holdingbolaget enbart deltar i förvaltningen av vissa av dotterbolagen, medan det inte bedriver någon ekonomisk verksamhet med avseende på andra dotterbolag. Den mervärdesskatt som betalats på dessa kostnader kan endast dras av i proportion till de kostnader som ingår i den ekonomiska verksamheten, i enlighet med uppdelningskriterier som bestäms av medlemsstaterna. Medlemsstaterna ska vid utövandet av denna befogenhet – vilket det ankommer på de nationella domstolarna att kontrollera – beakta syftet med och systematiken i sjätte direktivet och i enlighet härmed föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektivt sätt avspeglar vilken del av de ingående utgifterna som verkligen är hänförlig till den ekonomiska verksamheten respektive den icke ekonomiska verksamheten.”

Det som är nytt i det här rättsfallet i förhållande till EU-domstolens tidigare praxis i t.ex. C-16/00 *Cibo Participations*[14] är att domstolen klargör betydelsen i avdragshänseende av huruvida holdingbolaget deltar i dotterbolagens förvaltning eller inte. Om förvärv görs i syfte att förvärva dotterbolag i vars förvaltning holdingbolaget deltar, medges avdrag för ingående skatt på förvärvsutgifterna. Om förvärv görs i syfte att förvärva dotterbolag i vars förvaltning holdingbolaget inte deltar, medges inte avdrag för ingående skatt, på grund av att sådant innehav i sig utgör icke-ekonomisk

14 C-16/00 Cibo Participations SA mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais ECLI:EU:C:2001:495.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:43

verksamhet. Vid förvärv som görs både för att förvärva dotterbolag i vars förvaltning holdingbolaget deltar, och i vars förvaltning holdingbolaget inte deltar, medges endast delvis avdragsrätt. Den ingående skatten måste i ett sådant fall delas upp i en avdragsgill och en icke avdragsgill del.[15]

En annan nyhet är vem som är behörig att fastställa hur fördelningen av den ingående skatten på en avdragsgill och en icke avdragsgill del ska genomföras. Hur fördelningen mellan ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet ska ske samt att detta var medlemsstaternas uppgift hade domstolen redan tagit ställning till i domen C-437/06 *Securenta*.[16] Av den domen framgår att fördelningen ska ske på ett objektivt sätt som avspeglar vilken del av den ingående skatten som verkligen är hänförlig till respektive verksamhet, med beaktande av syftet med och systematiken i mervärdesskattedirektivet. I *Larentia + Minerva* uttalar EU-domstolen att det ankommer på de nationella myndigheterna att under domstolskontroll fastställa kriterier för bedömningen.[17]

4 RÄTTSFALLET SVEDA

Rättsfallet C-126/14 *Sveda*[18] avser huruvida en beskattningsbar person (Sveda) har rätt att dra av ingående mervärdesskatt eller inte som betalats i samband med förvärv eller tillverkning av investeringsvaror, för en planerad ekonomisk verksamhet som är knuten till landsbygdsturism och rekreation, vilka dels är direkt avsedda att användas kostnadsfritt av allmänheten, dels kan utgöra ett medel för att genomföra beskattade transaktioner. Sveda var en juridisk person med vinstsyfte vars verksamheter består i tillhandahållande av logi, mat och dryck, anordnande av mässor, kongresser och fritidsaktiviteter samt byggnadsteknisk rådgivning och konsulttjänster avseende dessa verksamheter. Sveda hade ingått ett avtal om stöd med det nationella utbetalningsorganet vid jordbruksministeriet. Enligt avtalet åtog sig Sveda att genomföra projektet ”Naturstig för rekreation (och utforskande) av baltisk mytologi” och ge allmänheten kostnadsfri tillgång till naturstigen. Utbetalningsorganet åtog sig att stå för upp

15 Förenade målen C-108/14 och C-109/14 Larentia + Minerva pp. 29–29. Se även van Doesum, van Kesteren, van Norden 2016 s. 388.

16 C-437/06 Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG mot Finanzamt Göttingen ECLI:EU:C:2008:166.

17 Förenade målen C-108/14 och C-109/14 Larentia + Minerva pp 30–31.

18 C-126/14 ”Sveda” UAB mot Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, ECLI:EU:C:2015:712.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:43

till 90 procent av kostnaderna för att genomföra projektet, medan Sveda skulle stå för de resterande genomförandekostnaderna. Sveda drog av den ingående skatten hänförlig till de investeringsvaror som behövdes för att anlägga stigen. Även om tillgångarna omedelbart skulle användas i kostnadsfri verksamhet vara avsikten att de i förlängningen skulle locka besökare till en plats där Sveda skulle tillhandahålla varor och tjänster.[19]

EU-domstolen inledde med att konstatera att en beskattningsbar person kan förvärva varor för en ekonomisk verksamhet i enlighet med huvudregeln för avdragsrätt i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet även om de inte omedelbart används för den ekonomiska verksamheten. Avsikten att använda varorna i en framtida ekonomisk verksamhet måste styrkas av faktiska omständigheter. Frågan huruvida den beskattningsbara personen har agerat i denna egenskap för en ekonomisk verksamhet, är, enligt EU-domstolen, en sakfråga som ska bedömas med hänsyn till samtliga omständigheter i det enskilda fallet, däribland vilken typ av vara som det är fråga om och den tid som förflutit mellan förvärvet av varan och dess användning i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.[20]

EU-domstolen konstaterade därefter att den nationella domstolen hade beskrivit de kostnader som hänför sig till de aktuella investeringsvarorna på så sätt att de i slutändan var avsedda för att bedriva den ekonomiska verksamhet som planerades av Sveda. Den aktuella naturstigen kunde därför anses utgöra ett medel för att locka besökare och tillhandahålla dem varor och tjänster, genom försäljning av souvenirer, mat och dryck, samt genom möjligheten att ge tillträde till attraktioner och bad mot betalning. Sveda hade således förvärvat eller tillverkat de aktuella investeringsvarorna i avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet, vilket hade styrks av objektiva omständigheter. Sveda hade följaktligen agerat i egenskap av beskattningsbar person. Den omständigheten att naturstigen inledningsvis enligt anslagsavtalet skulle tillhandahållas kostnadsfritt, förändrade inte det faktum att den var avsedd att användas för att locka kunder till Sveda. EU-domstolen konstaterade dessutom att åtminstone en del av investeringsutgifterna skulle täckas av Svedas utbyte av sin ekonomiska verksamhet. Domstolen drog slutsatsen att det föreföll som om det fanns ett direkt och omedelbart mellan Svedas kostnader och den samlade eko-

19 C-126/14 Sveda pp. 8–15.

20 C-126/14 Sveda pp. 19–21.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:43

nomiska verksamhet som planeras av bolaget, vilket det dock ankom på den hänskjutande domstolen att kontrollera.[21]

EU-domstolens domslut i Sveda lyder:

> ”Artikel 168 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att den, under sådana omständigheter som dem som är aktuella i det nationella målet, ger en beskattningsbar person rätt att dra av ingående mervärdesskatt som betalats i samband med förvärv eller tillverkning av investeringsvaror, för en planerad ekonomisk verksamhet som är knuten till landsbygdsturism och rekreation, vilka dels är direkt avsedda att användas kostnadsfritt av allmänheten, dels kan göra det möjligt att genomföra beskattade transaktioner, om det fastställs att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de kostnader som hänför sig till de ingående transaktionerna och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger eller den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera på grundval av objektiva omständigheter.”

5 VAD INNEBÄR RÄTTSFALLEN FÖR SVENSKT VIDKOMMANDE?

5.1 Skatteverkets ställningstagande ”Holdingbolag – avdrag för mervärdesskatt”

Skatteverket har i sitt ställningstagande ”Holdingbolag – avdrag för mervärdesskatt”[22] med anledning av EU-domstolens dom i *Larentia + Minerva* konstaterat att ett holdingbolag som deltar i förvaltningen av ett dotterbolag på så sätt att det utför skattepliktiga tjänster åt dotterbolaget och tar betalt för dessa bedriver ekonomisk verksamhet. Sådana tjänster kan, enligt Skatteverket, vara administrativa, finansiella, kommersiella eller tekniska. Det avgörande för om holdingbolaget bedriver ekonomisk verksamhet är enligt Skatteverket just deltagandet i förvaltningen. Det saknar betydelse hur stort ägandet är och om holdingbolaget tillhandahåller tjänsterna med egna anställda eller om det köper in tjänsterna externt. Ett holdingbolag som vid något enstaka tillfälle vidarefakturerar t.ex. en annonskostnad i en dagstidning kan, enligt Skatteverket, inte anses delta i förvaltningen av dotterbolaget på ett sådant sätt att innehavet av andelarna får anses ingå i en ekonomisk verksamhet.

21 C-126/14 Sveda pp. 22–23 och 33–35.

22 Skatteverkets ställningstagande ”Holdingbolag – avdrag för mervärdesskatt” från den 7 oktober 2016, Dnr 131 435175-16/111.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:43

Skatteverket konstaterar att avdragsrätten ska bestämmas vid tidpunkten för förvärvet av bolagsandelarna. Om holdingbolaget har för avsikt att vara passiv ägare till ett dotterbolag föreligger inte någon avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten på förvärvsutgifterna, även om holdingbolaget vid ett senare tillfälle blir aktivt såtillvida att det tar del i förvaltningen av dotterbolaget. Från och med den tidpunkt då holdingbolaget börjar tillhandahålla tjänster till dotterbolaget börjar det emellertid bedriva ekonomisk verksamhet, och har därför avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på de senare utgifter som är knutna till verksamheten, dock inte för mervärdesskatten på förvärvsutgifterna. Om ett holdingbolag vid förvärvstillfället har för avsikt att ta del i förvaltningen av ett dotterbolag föreligger avdragsrätt för mervärdesskatten på förvärvsutgifterna även om holdingbolaget vid förvärvstillfället är passivt, under förutsättning att holdingbolaget kan styrka sin avsikt. Det är alltså, enligt Skatteverkets uppfattning, avsikten med inköpet av dotterbolagsandelar vid inköpstillfället som är avgörande för avdragsrätten.

Om det vid förvärvstillfället inte är känt hur dotterbolaget ska användas, dvs. om holdingbolaget ska ta del i förvaltningen eller inte, ska enligt Skatteverket en fördelning av den ingående skatten göras enligt skälig grund. Skatteverket förespråkar en fördelningsnyckel som är helt ny, nämligen att antalet dotterbolag i vilka holdingbolaget tar del i förvaltningen ska jämföras med det totala antalet dotterbolag som holdingbolaget har, men att detta är en presumtion som kan frångås eller korrigeras på grund av övriga omständigheter.

Enligt Skatteverkets bedömning har ett aktivt holdingbolag, dvs. ett sådant holdingbolag som deltar i dotterbolagens förvaltning, avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, såtillvida inte en del av kostnaderna har samband med skattefri eller icke-ekonomisk verksamhet. Om det föreligger sådan blandad verksamhet ska en uppdelning på avdragsgill och inte avdragsgill ingående mervärdesskatt göras. Ett exempel på när uppdelning ska göras är enligt Skatteverket om holdingbolaget bedriver omfattande skattefri utlåningsverksamhet till dotterbolagen exempelvis genom att utgöra internbank eller treasuryavdelning. Däremot bör ett enstaka lån till ett dotterbolag enligt Skatteverket inte påverka holdingbolagets avdragsrätt om det inte kräver någon större arbetsinsats eller aktiva åtgärder från holdingbolagets sida och holdingbolaget inte tillämpar någon annan fördelningsgrund för ingående skatt än årsomsättningen, eftersom räntan då ses som ersättning för en bitransaktion.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:43

Skatteverket ger exempel på kostnader under innehavstiden av ett dotterbolag för vilka den ingående mervärdesskatten inte är avdragsgill. Detta gäller om holdingbolaget har kostnader för varor eller tjänster som varken avser skattepliktiga utgående transaktioner eller som kan anses som allmänna omkostnader saknas avdragsrätt. Det kan, enligt Skatteverket, gälla ett holdingbolag som tar på sig kostnader för varor eller tjänster som används av ett dotterbolag utan att bolaget hanterat detta som en vidareförsäljning.

Enligt Skatteverket bedriver riskkapitalbolag som tar del i förvaltningen av dotterbolag blandad verksamhet bestående av skattepliktig förvaltning och skattefri försäljning av andelar. Skatteverket förespråkar en presumtion med en fördelningsgrund för denna blandade verksamhet, som alltså är till fullo inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, som går ut på att nedlagda kostnader relateras till bolagets verksamhet. Det ska redan här framhållas att jag är mycket kritisk till denna beräkningsgrund för avdragsrätten i blandad verksamhet av två skäl:

1. Att relatera nedlagda kostnader till omsättning för beräkning av avdragsrätt saknar helt stöd i mervärdesskattedirektivet och i all EU-domstolens praxis avseende avdragsrätt i blandad verksamhet, i synnerhet sådan som det är fråga om här, dvs. en blandning mellan skattepliktig och från skatteplikt undantagen verksamhet.
2. Det är fullt normalt att företag ibland kan ha kostnadstung verksamhet och därför ha mer ingående skatt än utgående skatt. Om ett företag omsätter skattepliktiga tjänster för 100 000 kr och gör inköp under den aktuella perioden för 1 000 000 kr blir avdragsrätten inte 10 procent, utan 100 procent, under förutsättning att kostnaderna syftar till att genomföra befintliga eller kommande skattepliktiga transaktioner. Detsamma gäller om omsättningen för den aktuella tidsperioden var 0.

Trots att Skatteverket i sitt ställningstagande uttalar att det enbart är ”en presumtion som kan frångås eller korrigeras beroende på övriga omständigheter” är det enligt min mening oroväckande att Skatteverket förespråkar en fördelningsgrund som strider emot mervärdesskattesystemets grundläggande funktioner. Däremot är jag enig med Skatteverket att fördelningen av den ingående skatten ska återspegla resursförbrukningen i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:43

verksamheten, dvs. för vilka ändamål förvärvade eller importerade varor och tjänster har använts och att detta gäller även i riskkapitalbolag.

5.2 Larentia + Minerva i doktrinen

Kleerup och *Fri* konstaterade, strax efter det att domarna i målen *Larentia + Minerva* och *Sveda* hade kommit, att det fick anses nytt i *Larentia + Minerva* att det var upp till de nationella domstolarna att bestämma fördelningsgrunden för ekonomisk respektive inte ekonomisk verksamhet. Däremot ansåg de detta uttalande redan syntes vara överspelat av domen i målet *Sveda*.[23]

Ramsdahl Jensen och *Stensgaard* gör tolkningen av *Larentia + Minerva* att EU-domstolen klart tycks ta avstånd från att begränsa avdragsrätten för allmänna omkostnader för holdingbolag som har ett faktiskt eller planerat deltagande i förvaltningen av dotterbolagen. Även om ett aktivt holdingbolag således har små intäkter från sin aktiva förvaltning i förhållande till dess kostnadsbild i stort bör således fullt avdrag medges. *Ramsdahl Jensen* och *Stensgaard* för, enligt min mening, en övertygande argumentation kring detta grundad på att EU-domstolen hänvisar till generaladvokatens yttrande. Generaladvokaten uttalar i sitt yttrande att domen i målet C-16/00 *Cibo Participations* inte på något sätt är överspelat och att kapitalförvaltning av andelar, alltså själva innehavet och ägandet av andelar, som är en icke-ekonomisk verksamhet, inte begränsar avdragsrätten för allmänna omkostnader för ett aktivt holdingbolag.[24]

Ramsdahl Jensen och *Stensgaard* drar också slutsatsen av *Larentia + Minerva* att avdragsrätten för allmänna omkostnader endast begränsas när dessa är kopplade till förvärv, innehav och försäljning av andelar där holdingbolaget inte tar del i dotterbolagens förvaltning. Om ett holdingbolag tar del i alla sina dotterbolags förvaltning och har en allmän omkostnad t.ex. i form av ett revisionsarvode föreligger full avdragsrätt, även om

23 Kleerup, Jan, Fri, Mattias, Aktuellt om mervärdesskatt, Skattenytt 2016 s. 78–86. Se även Lundström, Susann, Avsdragsrätt för ingående mervärdesskatt – vart tog neutraliteten vägen?, Svensk skattetidning 2015 s. 381–388, där hon diskuterar generaladvokatens yttranden i dessa domar.

24 Ramsdahl Jensen, Dennis, Stensgaard, Henrik, Momsfradragsret i forbindelse med aktietrqansaktioner i et nordisk komparativt perspektiv, i Festskrift till Björn Westberg, red. Kristoffersson, Eleonor, Olsson, Stefan och Rendahl, Pernilla, Iustus förlag, Uppsala 2016 s. 70–71. I denna artikel (s. 59–96) gör de båda en mycket ingående och läsvärd analys av avdragsrätt vid förvärv, innehav och försäljning av aktie.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:43

holdingbolaget har annan verksamhet som skulle kunna klassificeras som icke ekonomisk verksamhet.[25]

Ramsdahl Jensen och *Stensgaard* konstaterar att det även efter *Larentia + Minerva* är oklart om den ingående skatten på utgifter som är direkt hänförliga till själva och innehavet ägandet av andelar är avdragsgill. Som exempel tar de utgifter för en advokat eller revisor som biträder i direkt förbindelse med en utbetalning av en utdelning från ett dotterbolag. De konstaterar också att det än så länge av EU-domstolens praxis är oklart på vilket sätt deltagandet i förvaltningen ska ske. Det är fortfarande oklart om även tillhandahållande av exempelvis städtjänster skulle kunna konstituera ett sådant deltagande i förvaltningen som medför full avdragsrätt för holdingbolagets allmänna omkostnader.[26]

Slutligen konstaterar *Ramsdahl Jensen* och *Stensgaard* att EU-domstolens dom i *Larentia + Minerva* kommer att driva holdingbolagen till att ta del i dotterbolagens förvaltning i syfte att uppnå avdragsrätt för sina allmänna omkostnader. Det blir därför angeläget att överväga var den nedre ribban ligger för sådant deltagande. De utläser av domen C-496/11 *Portugal Telecom*[27] att om holdingbolagets huvudsakliga verksamhet består i att äga aktier i dotterbolag kan det endast medges en delvis, skönsmässigt uppskattad avdragsrätt även om holdingbolaget i viss mån deltar i dotterbolagens förvaltning.[28]

5.3 Sveda i doktrinen

Av domen i målet *Sveda* utläser *Kleerup och Fri* att utgångspunkten är att avdragsrätt föreligger till dess den har motbevisats. Av *Sveda* utläser de också att det är viktigt att skilja på olika verksamheter som faller utanför tillämpningsområdet. Dessa kan nämligen, enligt *Kleerup* och *Fri*, vara transaktioner som 1) *inte utgör ekonomisk verksamhet* eller 2) *icke-ekonomisk verksamhet*. Sådant som *inte utgör ekonomisk verksamhet* definierar de som situationer där det inte finns någon intäkt att koppla till en viss verksamhet. Den *icke-ekonomiska verksamheten* exemplifierar de med situationer där något genererar någon form av intäkt för en prestation men den intäkten inte kvalificerar som ekonomisk verksamhet. De sammanfat-

25 Ramsadhl Jensen, Stensgaard 2016 s. 72.

26 Ramsdahl Jensen, Stensgaard 2016 s. 71–72.

27 C-496/11 Portugal Telecom SGPS SA mot Fazenda Pública ECLI:EU:C:2012:557, särskilt p. 49.

28 Ramsdahl Jensen, Stensgaard 2016 s. 72–73.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:43

tar sin syn på avdragsrätt för ingående mervärdesskatt utifrån *Sveda* enligt följande modell

- ”Finns det en direkt och omedelbar länk till en skattepliktig transaktion? Om ja, avdragsrätt.
- Finns inte någon sådan länk är det fråga om en allmän omkostnad i verksamheten.
- Den direkta och omedelbara länken bryts endast om det är fråga om förvärv med syfte att tillhandahålla skattefria varor eller tjänster eller transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet.”[29]

Frennberg, Jacobsson och *Hansson* gör en liknande analys av *Sveda* som *Kleerup* och *Fri*. Enligt deras mening utgör EU-domstolens dom ett tydligt ställningstagande för den generella avdragsrätten för en beskattningsbar person som bedriver skattepliktig verksamhet. Avdragsrätt utesluts, enligt deras tolkning av domen, endast om förvärvet har ett direkt och omedelbart samband med från skatteplikt undantagna transaktioner, en icke-ekonomisk verksamhet eller om förvärvet enbart är för privat bruk eller mer generellt för andra ändamål än verksamheten.[30]

Papis-Almansa konstaterar att *Sveda* ger uttryck för en bredare mer syftesorienterad approach till frågan huruvida det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan vissa ingående transaktioner och vissa eller alla utgående transaktioner. I *Sveda* skulle, enligt *Papis-Almansa* de förvärvade tillgångarna primärt tillhandahållas utan ersättning, och således för ändamål som föll utanför mervärdesskattens tillämpningsområde.[31]

Henkow har dragit slutsatsen av *Sveda* att om något används av allmänheten utan att de betalar ersättning för det påverkas inte nödvändigtvis tillhandahållarens avdragsrätt. Han noterar också att beräkningen av avdragsrätten skulle bli mycket komplicerad, om allt ett företag gjorde som det inte tog betalt för skulle påverka avdragsrätten. Han ger exemplet om ett företag förvärvar en kassaapparat. Denna används utan att företaget tar betalt för den. Detsamma gäller en dörrvakt till ett hotell, som hjälper gäs-

29 Kleerup, Fri 2016 s. 85.

30 Frennberg, Emil, Jacobsson, Martin, Hansson, Ulrika, Mervärdesskatt\Första avdelninen\8 kap. Avdrag för ingående skatt\8 kap. 3 §, Wolters Kluwer, publicerad i Zeteo 2016-12-20.

31 Papis-Almansa, Marta, Insurance in European VAT. On the Current and Preferred Treatment in the Light of the New Zealand and Australian GST Systems, Lund University, Lund 2016 s. 130.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:43

terna med att öppna dörren. Ett annat, inte lika tydligt exempel som han ger, är om ett företag gör en passiv placering på ett bankkonto, skulle detta påverka avdragsrätten?[32]

Henkow utläser också att det faktum att företaget mottog ett bidrag, som inte ansågs utgöra ersättning för en tillhandahållen tjänst, inte påverkade avdragsrätten. Han anser att det är problematiskt i rättsfallet att bidraget i målet inför den nationella domstolen inte ansågs utgöra en ersättning för en beskattningsbar transaktion, vilket således var en förutsättning för EU-domstolens fråga. Han anser att medlemsstaterna bör se över hur de klassificerar bidrag, dvs. om de utgör ersättning eller inte, snarare än att börja inskränka de skattskyldigas avdragsrätt.[33]

5.4 Min analys av Larentia + Minerva

En utgångspunkt vid all rättsfallstolkning är att domstolen tar ställning till det som återfinns i domslutet. Domslutet motiveras i domskälen, och ibland gör domstolen uttalanden *obiter dictum*, dvs. vid sidan av det aktuella fallet. Det är alltså domslutet som är det mest centrala i rättsfallet. En utgångspunkt vid tolkning av EU-domstolens förhandsavgöranden är kompetensfördelningen mellan EU-domstolen och den nationella domstolen, dvs. att EU-domstolen tolkar men den nationella domstolen tillämpar EU-rätten.[34] Redogörelsen för målet vid den nationella domstolen är intressant för förståelsen av sammanhanget för de frågor som ställs till EU-domstolen, men det är inte det som EU-domstolen tar ställning till och uttalar sig om. En ytterligare utgångspunkt är att generaladvokatens yttranden i många fall är belysande, men de har inte något särskilt rättskällevärde.

Det EU-domstolen uttalar sig om i *Larentia + Minerva* är avdragsrätten vid förvärv av dotterbolag och hur avdragsrätten ska bestämmas när det är fråga om kostnader som är hänförliga till verksamhet som hänför sig dels till sådant som faller inom, dels sådant som faller utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

32 Henkow, Oskar, The increasing obscurity of the direct link test in EU VAT. Judgment of the Court of Justice of the European Union of 22 October 2015 in Case 126/14 – *Sveda*, World Journal of VAT/GST Law 2016 s. 48–54.

33 Henkow 2016 s. 48–54. Se också Millar, Rebecca, Limitations of the right to credit input tax, *Rio Tinto Services Limited v Commissioner of Taxation [2015]* World Journal of VAT/GST Law 2016 p. 42–47.

34 Artikel 267 i Fördraget om Europeiska Unionens Funktionssätt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:43

Om man börjar med Skatteverkets ställningstagande ”Holdingbolag – avdrag för mervärdesskatt” kan konstateras att Skatteverket har uttalat sig om mycket mer än vad som går att utläsa av *Larentia + Minerva*. Uttalandet om att en enstaka vidarefakturering av annonskostnad inte utgör deltagande i förvaltning på så sätt att ett holdingbolag får full avdragsrätt för sina förvärvskostnader är exempelvis inte något som går att utläsa av *Larentia +Minerva*, men det framstår som rimligt mot bakgrund av det ovan nämnda målet C-496/11 Portugal Telecom och *Ramsdahl Jensens* och *Stensgaards* analys av detta, eftersom i det fallet ägandet är den primära funktionen av dotterbolagen för moderbolagen. Domslutet i C-496/11 *Portugal Telecom* lyder:

> ”Artikel 17.2 och 17.5 i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att ett sådant holdingbolag som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen som, underordnat sin huvudsakliga verksamhet som består i att förvalta andelar i bolag i vilka det innehar hela eller delar av bolagskapitalet, förvärvar varor och tjänster som det därefter fakturerar nämnda bolag får dra av den ingående mervärdesskatt som betalats, förutsatt att de tjänster som förvärvats har ett direkt och omedelbart samband med de utgående transaktioner som medför avdragsrätt. När nämnda varor och tjänster används av holdingbolaget såväl för ekonomiska transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för ekonomiska transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, ska bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna, och den nationella skattemyndigheten får föreskriva att en av de metoder för fastställande av avdragsrätten som räknas upp i nämnda artikel 17.5 ska tillämpas. Artikel 17.5 i sjätte direktivet är inte tillämplig när nämnda varor och tjänster används såväl för ekonomisk som för icke-ekonomisk verksamhet. Det är härvid medlemsstaterna som ska fastställa metoderna för avdrag och uppdelning. Vid utövandet av denna befogenhet ska medlemsstaterna beakta syftet med och systematiken i sjätte direktivet och i enlighet härmed föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader på dessa två verksamheter.”

Jag delar Skatteverkets uppfattning om att den kritiska tidpunkten för att avgöra om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger eller inte är vid förvärvstidpunkten. Det är inte något som följer av *Larentia + Minerva* men stöd för det finns exempelvis i rättsfallet C-400/98 *Breitsohl*.[35] Regler om ändring av avdragsrätten i efterhand finns exempelvis genom

35 C-400/98 Finanzamt Goslar v Brigitte Breitsohl ECLI:EU:C:2000:304.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:43

reglerna om jämkning av avdrag för ingående skatt i 8 a kap. ML, men dessa regler är typiskt sett inte tillämpliga på rådgivningstjänster som köpts in i syfte att förvärva ett dotterbolag.

I sitt ställningstagande inför Skatteverket två nya fördelningsgrunder, i förhållande till dess ställningstagande från den 25 augusti 2015 om skälig grund: 1) Antal dotterbolag i vilket holdingbolaget tar del i förvaltningen delat med totala antalet dotterbolag och en särskild fördelningsgrund för riskkapitalbolag bestående av 2) nedlagda kostnader i förhållande till bolagets verksamhet.

Vad gäller den första fördelningsgrunden är det uttryckligen enligt EU-domstolens dom i *Larentia + Minerva* upp till de nationella myndigheterna, såsom Skatteverket, att fastställa en lämplig fördelningsgrund mellan verksamhet inom och utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Det kan dock noteras att fördelningsgrunderna redan var många och som dessutom skulle kombineras med varandra i Skatteverkets ställningstagande från den 25 augusti 2015 och nu blir ännu fler. Ju fler fördelningsgrunder som införs, desto svårare blir det för de skattskyldiga att göra rätt från början. Ansvaret för detta bär dock inte Skatteverket i första hand, utan lagstiftaren som har införlivat utförliga och detaljerade bestämmelser om avdragsrätt i blandad verksamhet i artikel 173–175 i mervärdesskattedirektivet, vilka innehåller ett antal valmöjligheter för medlemsstaterna, i 8 kap. 13 § ML med de två orden ”skälig grund”.[36] Att relatera antal dotterbolag till varandra vid beräkningen av avdrag enligt skälig grund får dock i sig anses som ganska enkelt, varför jag inte har något att invända emot fördelningsgrunden i sig vid beräkning av avdragsgill andel för förvärvsutgifter för dotterbolag.

Den andra fördelningsgrunden ställer jag mig, som ovan antytts, mer frågande till. Här handlar det om riskkapitalbolag som endast bedriver verksamhet inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, nämligen att tillhandahålla skattepliktiga tjänster till dotterbolag och att sälja dotterbolag. Det är således mervärdesskattedirektivets bestämmelser i artikel 173–175 som gäller. Det föreligger inte något skönsmässigt utrymme för Skatteverket att under domstolskontroll fastställa någon annan fördelningsgrund än de som framgår av direktivet, på så sätt som det gör när det är fråga om verksamhet inom och utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Att, som Skatteverket förespråkar, dela intäkterna med kost-

36 Vilka för övriga saknar motsvarighet i 10 kap. ML.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:43

naderna och få fram en avdragsprocent på detta sätt för mervärdesskatten på förvärvskostnaderna saknar helt stöd i direktivets regler och dess systematik samt i EU-domstolens praxis. Lösningen ligger som jag ser det inte i att uppfinna en för mervärdesskattedirektivet helt främmande fördelningsgrund för blandad verksamhet utan att helt enkelt tillämpa de fördelningsgrunder som finns i direktivet och i EU-domstolens praxis, såsom det framgår av första ledet av domslutet i C-496/11 *Portugal Telecom*. I de fall en avdragsrätt uppnås på ett sätt som strider mot direktivets syften finns såväl bestämmelserna om omvärdering av beskattningsunderlaget i 7 kap. 3 a–3 d §§ ML som principen om förbud mot förfarandemissbruk.

5.5 Min analys av Sveda

Vad beträffar rättsfallet *Sveda* ansluter jag mig till den tolkning som *Henkow* gör, i den delen att det finns ett stort antal skeenden och händelser i företag som inte utgör tillhandahållanden av varor och tjänster, och på så sätt i sig faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt men som ändå hör till den skattepliktiga verksamheten. Förutom de exempel som *Henkow* gav, kan fyllas på med att företaget har anställda som disponerar företagets lokaler utan att betala för detta, att klienterna kan slå sig ner en stund i en soffa och ta en kopp kaffe, om de vill, inför ett möte utan att betala för det, att allmänheten tar del av företagets informations- och marknadsföringsmaterial om dess utbud utan ersättning, att varor placeras på hyllor och prismärks för att kunder, oavsett om de köper varorna eller inte, ska kunna titta på dem, att rådgivningsföretag skickar ut gratisinformation om exempelvis sina tolkningar av aktuella rättsfall osv. I *Sveda* anlade företaget en stig för att kunna sälja varor och tjänster till personer som lockades till stigen, vilket har en tydlig anknytning till företagets skattepliktiga tillhandahållanden.

Domen i målet *Sveda* har på vissa håll i doktrinen tolkats som att det föreligger en presumtion för avdragsrätt som föreligger till dess att den har motbevisats. Jag skulle inte vilja gå så långt i min tolkning att jag helt ansluter mig till det tredje ledet i *Fris* och *Kleerups* modell ovan, nämligen att den direkta och omedelbara länken bryts endast om det är fråga om förvärv med syfte att tillhandahålla skattefria varor eller tjänster eller transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet.[37] Jag tror mycket mer att det fortfarande handlar om att hänföra företagets inköp antingen till

37 Kleerup, Fri 2016 s. 85.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:43

vissa skattepliktiga transaktioner (avdragsrätt), verksamheten i stort eller en del av verksamheten, dvs. företagets samtliga utgående transaktioner eller en del av dessa (som kan vara blandad), från skatteplikt undantagna transaktioner (inte avdragsrätt) eller sådant som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde (som inte ger avdragsrätt, och som i vissa fall utesluter avdragsrätt). Vad gäller det senare är det viktigt att inte falla in i något mekaniskt hänförande. Rättsfallet *Sveda* ger mycket mer uttryck för ett mer funktionellt och ekonomiskt synsätt: Varför är företaget över huvud taget som rationellt fungerande ekonomisk aktör intresserat av att anlägga en naturstig? Jo för att det gagnar den ekonomiska verksamheten, och denna är av skattepliktig natur. Detta står enligt min uppfattning inte i strid med det transaktionsbaserade synsätt som karaktäriserar såväl artikel 168 och 173–175 i mervärdesskattedirektivet och som kommer till uttryck i exempelvis den ovan nämnda domen C-29/08 *Skatteverket mot AB SKF* och tidigare rättspraxis. Rättsfallet utgör i stället en påminnelse om att avdragsrätt inte utesluts så fort det saknas ett direkt och omedelbart samband med vissa utgående transaktioner. Rättsfallet ligger således helt i linje med tidigare praxis i exempelvis C-98/98 *Mindland Bank*,[38] C-16/00 *Cibo Participations*, C-485/03 *Kretztechnik*,[39] och, som jag ser det, *Larentia + Minerva*.

Den nationella domstolens frågor och EU-domstolens svar avser inte den komplexa frågan om bidragets betydelse för avdragsrätten i målet. Däremot tycks bidraget i detta fall inte påverka avdragsrätten. Vad gäller bidrag får man enligt min bedömning skilja mellan bidragsfinansierad verksamhet, som kan falla utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt och ha en begränsad avdragsrätt, och om ett företag får bidrag för att förvärva eller anlägga något för den skattepliktiga verksamheten, då avdragsrätten inte påverkas negativt. Detta är dock inte något som kan utläsas ur rättsfallet *Sveda*.

6 AVSLUTANDE KOMMENTARER

Larentia + Minerva och *Sveda* avser båda avdrag för ingående skatt. Man kan tolka *Larentia + Minerva* på så sätt att det ger uttryck för en lite snävare syn på avdragsrätten och att *Sveda* ger uttryck för en vidare syn på avdragsrätten, vilket skulle leda till slutsatsen att EU-domstolens praxis på detta

38 C-98/98 Commissioners of Customs and Excise v Midland Bank plc ECLI:EU:C:2000:300.

39 C-465/03 Kretztechnik AG v Finanzamt Linz ECLI:EU:C:2005:320.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:43

område inte är konsekvent, utan i stället kasuistisk och ganska svajig. Jag anser dock att rättsfallen ligger i linje med varandra. Båda rättsfallen handlar om att hänföra ingående transaktioner till verksamhet inom eller utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

Om man tillämpar det mer funktionella och ekonomiska synsätt som jag tycker mig få stöd för i *Sveda*, dvs. varför företaget objektivt sett gör vissa investeringar (i *Sveda* får naturstigen anses anlagd i syfte att öka Svedas kundunderlag för skattepliktiga transaktioner), på *Larentia + Minerva*, skulle resonemanget kunna bli det följande. Om ett bolag köper in ett dotterbolag enbart för att inneha det och inte för att interagera med det genom att ta aktiv del i förvaltningen genom att tillhandahålla tjänster till det, är kopplingen till den skattepliktiga verksamheten (som för holdingbolaget består i att tillhandahålla tjänster till andra dotterbolag) för svag. Det finns en viss koppling såtillvida att det inköpta dotterbolaget eventuellt i framtiden kan ge utdelning till holdingbolaget vilket kan gagna verksamheten,[40] men kopplingen framstår inte alls så tydlig som i *Sveda* (anlägger företaget en stig så kommer det kunder till vilka företaget kan tillhandahålla skattepliktiga varor och tjänster). De båda rättsfallen belyser komplexiteten i att dra gränsen mellan aktiviteter som båda *i sig* befinner sig utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, men som har respektive inte har en tillräcklig koppling till företagets skattepliktiga transaktioner för att ge respektive inte ge avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

Slutligen ska något sägas vad gäller befogenheten för de nationella myndigheterna att mer skönsmässigt, men under domstolskontroll och i enlighet med mervärdesskattedirektivets syften, bestämma fördelningsgrunder för uppdelningen mellan ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet. Något sådant skönsmässigt utrymme föreligger inte för uppdelning av avdragsrätten mellan skattepliktig respektive från skatteplikt undantagen verksamhet. I det senare fallet ska 8 kap. 13 § ML tolkas i ljuset av mervärdesskattedirektivets obligatoriska bestämmelser i artikel 173 (1), artikel 174 och artikel 175. Artikel 173 (2) innehåller fördelningsgrunder som är frivilliga för medlemsstaterna att införliva och vilka kräver ett uttryckligt införlivande.[41] Det kan ifrågasättas om ”skälig grund” i ML är tillräckligt konkret för att sådant införlivande ska anses ha skett. Jag anser

40 Jfr. C-4/94 BLP där ett sådant resonemang tycks ha avfärdats.

41 Se van Doesum, van Kesteren och van den Norden 2016 s. 384 med hänvisningar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:43

inte att så är fallet, varför tolkningsutrymmet för ”skälig grund” enligt min uppfattning begränsas till direktivets obligatoriska fördelningsregler.

Jur. Dr Eleonor Kristoffersson är professor i skatterätt vid Örebro universitet och Högskolan i Gävle. Hon är också gästprofessor vid Universitetet i Salzburg, Österrike.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:43