

Avdragsrätt för ingående moms på rådgivningstjänster vid avyttring av dotterbolagsandelar

*Bör striktare faktureringskrav tillämpas vid aktieavyttring i syfte att förebygga obefogade
momsavdrag för rådgivningstjänster?*

Deduction of input VAT on advisory services in connection with divestment of subsidiary shares

*Should there be stricter invoice requirements in connection with divestment of subsidiary
shares to prevent unjustified deductions of input VAT on advisory services?*

Maria Esbo

Handledare: Jan Kellgren

Bedömare: Jesper Johansson

Examinator: Anders Holm

Sammanfattning

Avdragsrätt för ingående moms regleras i 8 kap. 3 § 1 st. mervärdesskattelagen (1994:200) (ML), respektive artikel 168 i mervärdesskattedirektivet. Enligt ordalydelseerna i bestämmelserna får en ekonomisk aktör avdrag för ingående moms på ett förvärv som införskaffas till en mervärdesskattepliktig verksamhet. Avyttring av dotterbolagsandelar klassificeras inte som mervärdesskattepliktig verksamhet. Avdragsrätt för ingående moms på förvärv till aktieavyttring föreligger därmed inte enligt en ordalydelsetolkning av avdragsrättsbestämmelserna.

Under senare år har den begränsade avdragsrätten för ingående moms på förvärv som införskaffas till aktieavyttring utvecklats med stöd av rättspraxis. Ett förvärv som med stöd av rättspraxis omfattas av avdragsrätt vid aktieavyttring är *rådgivningstjänster*. En materiell förutsättning för att tjänsten ska vara avdragsgill är att ett direkt och omedelbart samband föreligger mellan kostnaden för tjänsten och den ekonomiska verksamhet som bedrivs i moderbolaget. Det materiella sambandet kommer till uttryck i en faktura. Avdragsrätt för ingående moms ska styrkas med faktura enligt 8 kap. 17 § 1 st. ML. Faktura ska enligt huvudregeln i 11 kap. 1 § 1 st. ML utfärdas av säljaren.

Om Skatteverket (SKV) inte anser att det finns anledning att misstänka att avdragsrätt utnyttjas, förekommer ingen kontroll av fakturor. Detta skapar utrymme för att obefogat utnyttja avdragsrätt för ingående moms på rådgivningstjänster som förvärvas till avyttring av dotterbolagsandelar. Avdragsrätten kan utnyttjas genom att rådgivningsföretaget upprättar en *osann faktura*. Hur osanna fakturor kommer till uttryck och vad som kännetecknar en osann faktura uttryckte Högsta Förvaltningsdomstolen (HFD) i prejudikatet HFD 2012 ref. 69 i-iii. Enligt HFD kännetecknas en osann faktura av att tjänsten i fakturan kan vara utförd men arbetsbeskrivningen är felrubricerad till förvärvarens fördel. När fakturan är felrubricerad möjliggör det olika skattefördelar i förvärvarens verksamhet. En skattefördel är avdrag för ingående moms.

SKV kan omöjligen utöva full kontroll över fakturors äkthet. Striktare krav på innehållet i en faktura kan försvåra möjligheten att felrubricera fakturor, vilket kan förebygga eventuella obefogade momsavdrag. Hur sådana krav skulle utformas är ett område som inte ryms i uppsatsen. Däremot råder det inga tvivel om att kraven måste utformas på så sätt att de

säkerställer att den rådgivningstjänst som enligt fakturan utförts i samband med avyttring även utförts i verkligheten.

Ökade krav på innehållet i en faktura vid aktieavyttring kan inom svensk rätt anses begränsade, eftersom faktureringsreglerna i ML styrs av EU-rätt. Däremot har fakturan inte enbart betydelse inom mervärdesskatterätten. En äkta faktura på en rådgivningstjänst vid aktieavyttring kan gynna inkomstskatterätten och redovisningsrätten. Om motiverande anledningar till ökade faktureringskrav lyfts från andra rättsområden, aktualiseras frågan om det finns fog för att justera faktureringskraven specifikt när rådgivningstjänster förvärvas till aktieavyttring?

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	1	
1.1	INTRODUKTION	1
1.2	PROBLEMBAKGRUND OCH SYFTE	3
1.3	METOD OCH MATERIAL	4
1.3.1	Rättsanalytisk metod	4
1.3.2	EU-rättslig metod	5
1.3.3	Material	5
1.4	DISPOSITION	8
1.5	AVGRÄNSNINGAR	9
2. GRUNDLÄGGANDE MERVÄRDESSKATT	11	
2.1	INTRODUKTION	11
2.2	NÄR AKTUALISERAS MERVÄRDESSKATTEPLIKT?	12
2.3	BOKFÖRING OCH REDOVISNING AV MERVÄRDESSKATT	15
3. AVDRAGSRÄTT, VAD ÄR DET?	17	
3.1	INTRODUKTION	17
3.2	INGÅENDE OCH UTGÅENDE MERVÄRDESSKATT	18
3.3	UTIFRÅN VILKA GRUNDER BEDÖMS AVDRAGSRÄTT?	20
3.4	AVDRAGSRÄTT GIVET DIREKT OCH OMEDELBART SAMBAND ENLIGT RÄTTSPRAXIS	22
4. AVDRAGSRÄTT FÖR INGÅENDE MOMS PÅ RÅDGIVNINGSTJÄNSTER VID AVYTTRING AV DOTTERBOLAGSANDELAR I SVENSK RÄTT	26	
4.1	INTRODUKTION	26
4.2	HFD 2017 REF. 20	26
4.3	SKV:S STÄLLNINGSTAGANDE	27
4.4	YTTERLIGARE UTVIDGNING AV AVDRAGSRÄTTEN	27
5. FAKTURANS BETYDELSE I OLIKA RÄTTSSOMRÅDEN	29	
5.1	INTRODUKTION	29
5.2	FAKTURANS BETYDELSE INOM MERVÄRDESSKATTEOMRÅDET	30
5.2.1	Fakturans innehåll och utformning	30
5.2.2	Föreligger avdragsrätt trots formella brister i fakturans innehåll?	32
5.3	FAKTURANS BETYDELSE I ANDRA OMRÅDEN ÄN MERVÄRDESSKATTERÄTT	33
5.3.1	Bokföring och redovisning	33
5.3.2	Inkomstskatt	34

6.	FELRUBRICERING AV ARBETSFÖRDELNING I FAKTURA	37
6.1	INTRODUKTION	37
6.2	VAD KÄNNETECKNAR EN OSANN FAKTURA?	38
6.3	BEVISNING VID FÖREKOMST AV OSANN FAKTURA	40
6.4	ÅTERBETALNING	40
6.5	OMVÄND SKATTSKYLDIGHET	42
7.	FINNS DET FOG FÖR ÖKADE KRAV PÅ INNEHÅLLET I EN FAKTURA VID AVYTTRING AV DOTTERBOLAGSANDELAR?	44
7.1	INTRODUKTION	44
7.2	BÄDDAR DEN PRAKTISKA TILLÄMPNINGEN AV AVDRAGSRÄTT FÖR ETT KRINGGÅENDE AV SYSTEMET?	45
7.3	BEGRÄNSAR EU-RÄTTEN ÖKADE FAKTURERINGSKRAV I SVENSK RÄTT I SAMBAND MED AKTIEAVYTTRING?	49
7.4	KAN ÖKADE FAKTURERINGSKRAV MOTIVERAS PÅ ÖVRIGA GRUNDER ÄN ATT SÄKERSTÄLL AVDRAG FÖR INGÅENDE MOMS?	53
8	SAMMANFATTANDE KOMMENTAR	55
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	56

Förkortningar

Art.	Artikel.
BFL	Bokföringslag (1999:1078).
BFNAR	Bokföringsnämndens allmänna råd.
Ca	Cirka.
Direktivet	Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.
Dnr	Diarienummer.
EU	Europeiska unionen.
EUD	EU-domstolen.
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens Funktionssätt.
Faktureringsdirektivet	Rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller regler om fakturering.
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen.
Kap	Kapitel.
IL	Inkomstskattelag (1999:1229).
ML	Mervärdesskattelag (1994:200).
NI	Näringsidkare.
P.	Punkt.
Prop.	Proposition.
RÅ	Regeringsrätten.
RSV	Riksskatteverket.
RÅ	Regeringsrätten.
S.	Sida.
SAL	Socialavgiftslag (2000:980).
SEK	Svenska kronor.
SOU	Statens offentliga utredningar.
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244).
TL	Taxeringslag (1990:324).

1 Inledning

1.1 Introduktion

Förutsatt att ett förvärv införskaffas och används i mervärdesskattepliktig verksamhet föreligger avdragsrätt för ingående moms¹ som ett förvärv belastas med enligt 8 kap. 3 § 1 st. mervärdesskattelagen (1994:200), fortsättningsvis förkortad ML. Föreligger inte ett sådant samband går avdragsrätten förlorad, vilket resulterar i att utgiften belastar företaget i form av en kostnad.² Avdragsrätt för ingående moms är följaktligen viktig att beakta när ett förvärv införskaffas till en mervärdesskattepliktig verksamhet.

I samband med att ett moderbolag avyttrar³ dotterbolagsandelar förvärvas ofta rådgivningstjänster som säkerställer att överlåtelsen sker i enlighet med moderbolagets förväntan. Tjänsterna är mervärdesskattepliktiga för säljaren, det vill säga det företag som utfört tjänsten.⁴ Att säljaren är mervärdesskattepliktig för tjänsten innebär bland annat att säljaren är skyldig att utfärda en faktura till köparen.⁵ Fakturan utgör köparens underlag för avdragsrätt för den ingående moms som belöpt på rådgivningstjänsten.⁶ Med anledning av att en omstrukturering⁷ kan pågå under en lång period uppgår arvodet för den fakturerade rådgivningstjänsten till en ansevärd summa. Avdrag för ingående moms på den fakturerade rådgivningstjänsten blir onekligen av intresse att erhålla för ett moderbolag som avyttrar dotterbolagsandelar.

En omständighet som aktualiserar momsplikt är när en aktör bedriver ekonomisk verksamhet enligt 4 kap. 1 § 1 st. ML. Enligt rättspraxis från EU-domstolen, fortsättningsvis förkortad EUD,

¹ Vid en momspliktig transaktion debiterar säljaren av varan eller tjänsten utgående moms och köparen av varan eller tjänsten blir skyldig att redovisa ingående moms. Utgående moms är enligt 1 kap. 8 § 1 st. ML den moms som ska betalas till staten. Utgående moms minskar med den ingående moms som är avdragsgill i förvärvarens verksamhet. Se vidare om den praktiska tillämpningen av avdragsrätt för ingående moms i avsnitt 3.2.

² 268/83 *D.A. Rompelman and E.A* p. 23.

³ Med avyttring avses försäljning och överlåtelse av tillgångar enligt 44 kap. 3 § 1 st. inkomstskattelagen (1999:1229), fortsättningsvis förkortad IL. I uppsatsen avses avyttring av tillgångarna i form av aktier i dotterbolag. Se avsnitt 1.5 angående en grundläggande beskrivning av inkomstskatterättslig avyttring.

⁴ Alhager 2001, s. 420.

⁵ 11 kap. 1 § 1 st. ML.

⁶ 8 kap. 17 § 1 st. ML.

⁷ Med omstrukturering avses i uppsatsen omstrukturering inom en koncern genom avyttring av dotterbolagsandelar.

anses inte en ekonomisk verksamhet bedrivs om verksamheten innan avyttring bedrivits i form av ett *passivt* holdingbolag.⁸ Avyttring av dotterbolagsandelar i ett passivt holdingbolag utesluter en tillämpning av ML och tillika en moms skyldighet.⁹ Påvisar moderbolaget ett aktivt deltagande i dotterbolagets verksamhet, genom att tillhandahålla skattepliktiga tjänster åt dotterbolagen, anses istället ett *aktivt* holdingbolag föreligga. Till skillnad från ett passivt holdingbolag, anses ekonomisk verksamhet bedrivs i ett aktivt holdingbolag.¹⁰ Även om ett aktivt holdingbolag hamnar inom ML:s tillämpningsområde undgår avyttringen momsplikt, genom att transaktionen faller inom undantaget för värdepappershandel enligt 3 kap. 9 § 3 st. p. 1 ML.¹¹ När en rådgivningstjänst förvärvas till avyttring av dotterbolagsandelar är det därmed fråga om en skattepliktig tjänst som förvärvas till ett undantag från momsplikt eller till en verksamhet som inte ryms inom ML:s tillämpningsområde. Eftersom momsplikt inte föreligger vid avyttring bör följaktligen ingen avdragsrätt enligt 8 kap. 3 § 1 st. ML föreligga för förvärv som införskaffas till avyttringen.

Under senare år har mervärdesskatterätten bevitnat en rättsutveckling med stöd av rättspraxis som kompletterat avdragsrättsbestämmelsens ordalydelse och öppnat upp för avdragsmöjligheter. I samband med avyttring av dotterbolagsandelar har ingående moms på rådgivningstjänster blivit avdragsgill enligt rättspraxis.¹² En utvidgad avdragsrätt främjar givetvis ett dynamiskt näringsliv. Däremot kan det samtidigt ge incitament att utnyttja avdragsrätt för ingående moms som i annat fall skulle innebära en kostnad för ett företag. Ett sätt att utnyttja avdragsrätten är genom att använda en vilseledande faktura, eftersom faktura utgör underlag för att styrka avdragsrätt för ingående moms.¹³ Skatteverket, fortsättningsvis förkortad SKV, kan omöjliggen utöva kontroll över samtliga fakturors äkthet. Detta skapar utrymme att utfärda vilseledande fakturor i syfte att dra av moms och minimera kostnader.¹⁴ Osanna fakturor¹⁵ är ett vilseledande tillvägagångssätt i syfte att dra av ingående moms som är

⁸ Med passivt holdingbolag avses en verksamhet som uteslutande innehar av andelar i ett dotterbolag utan att delta i dotterbolagets förvaltning.

⁹ C-155/94 *Wellcome Trust* p. 36–37; C-108/14 och C-109/14 *Larentia + Minerva* p. 18–19.

¹⁰ C-108/14 och C-109/14 *Larentia + Minerva* p. 20–21.

¹¹ C-29/08 *SKF* p. 73. Se EUD:s resonemang i C-29/09 *SKF* avsnitt 3.4.

¹² HFD 2017 ref. 20.

¹³ 8 kap 17 § 1 st. ML; C-277/14 *PPUH Stehcamp* p. 29.

¹⁴ Avdrag för ingående moms minskar utgående moms. Utgående moms är enligt 1 kap. 8 § 1 st. moms som en mervärdesskatteskyldig ska betala till staten.

¹⁵ Med osanna fakturor avses i uppsatsen en faktura som innehåller felrubricering av arbetsbeskrivning eller arbetsfördelning i syfte att uppnå skattefördelar. Hur osanna fakturor artar sig skatterättsligt definierade HFD i HFD 2012 ref. 69 i–iii. Se kapitel sex angående felrubricerade fakturor.

extra vanligt förekommande i specifika branscher.¹⁶ I dagsläget är dock osanna fakturor inget uppmärksammat problem vid avyttring av dotterbolagsandelar. Eftersom undandragandet är svårt för SKV att upptäcka¹⁷ och koncerninterna omstruktureringar är kostsamma kan en osann faktura på en rådgivningstjänst vara ett smidigt sätt att minska kostnader i moderbolaget. En fråga som aktualiseras är om det finns fog för striktare faktureringskrav på innehållet i en faktura när en rådgivningstjänst förvärvas i samband med avyttring av dotterbolagsandelar?

1.2 Problembakgrund och syfte

I Högsta förvaltningsdomstolens, fortsättningsvis förkortat HFD, dom 2017 ref. 20, anförde HFD att avdragsrätt för ingående moms kan föreligga vid inköp av rådgivningstjänster ifall avyttring av dotterbolagsandelar genomförs i syfte att frigöra kapital.¹⁸ SKV tolkade HFD:s bedömning i ett ställningstagande¹⁹ som ersatte SKV:s tidigare ställningstagande. Efter domslutet i HFD 2017 ref. 20 och SKV:s ställningstagande kan det diskuteras om avdragsrätten har utvidgats ytterligare. I två senare domar har Kammarrätten bedömt avdragsrätten i strid med SKV:s senaste ställningstagande och till förmån för den ekonomiska aktören.²⁰

Som ovan nämnt, är ingående moms på rådgivningstjänster som förvärvas till aktieavyttring attraktiva belopp att dra av. Eftersom avdragsrätt som huvudregel inte föreligger på förvärv som hänförs till aktieavyttring, blir de avdrag som faktiskt kan göras extra attraktiva. Detta leder till ett behov av att kontrollera att avdrag för ingående moms på rådgivningstjänster har gjorts av rätt anledning, det vill säga att de rådgivningstjänster som enligt fakturan utförts de facto har utförts i verkligheten. För att avdragsrätt för ingående moms inte ska riskera att obefogat utnyttjas vid avyttring syftar uppsatsen till att utreda om det, i preventivt syfte, är möjligt att införa striktare krav på innehållet i en faktura när rådgivningstjänster faktureras i samband med avyttring av dotterbolagsandelar.

¹⁶ Prop. 2020 /21:20, s. 1.

¹⁷ Prop. 2020 /21:20, s. 19–20.

¹⁸ HFD 2017 ref. 20.

¹⁹ Skatteverkets ställningstagande dnr: 202 377722-17/111.

²⁰ Kammarrätten i Stockholm 2017-12-21 mål nr 5986-5987-15; Kammarrätten i Stockholm 2018-02-02 mål nr 6117-16 och 6118-16. Se avsnitt 4.4 angående den utvidgade avdragsrätten för ingående moms på rådgivningstjänster som förvärvas till aktieavyttring.

1.3 Metod och material

1.3.1 Rättsanalytisk metod

I uppsatsen genomförs en rättsvetenskaplig studie som genom systematisering av rättspraxis och lagstiftning kritiskt granskar två rättsområden. I syfte att utreda om striktare krav på fakturering av rådgivningstjänster vid avyttring av dotterbolagsandelar kan införas i svensk rätt, används i huvudsak den rättsanalytiska metoden. Den rättsanalytiska metoden beskrivs enligt Sandgren likt en form av rättsdogmatisk metod.²¹ Enligt Kleineman kännetecknar den rättsdogmatiska metoden att en rättsfråga besvaras genom att tolka gällande rätt med stöd av rättskällor.²² Peczenik delar in rättskällor i de som *bör* användas vid fastställande av gällande rätt, samt rättskällor som *ska* användas för att tolka gällande rätt. Peczenik delar på så sätt in rättskällor i en hierarkisk ordning.²³ Högst upp i hierarkin av rättskällor, som enligt Peczenik *ska* användas, står lagar och föreskrifter. Efter dessa hamnar bland annat rättspraxis, prejudikat, doktrin och myndigheters föreskrifter.²⁴ Kleineman hävdar att det vid granskning av rättskällorna inkluderar ett kritiskt förhållningssätt till gällande rätt.²⁵

Sandgren beskriver att den rättsanalytiska metoden karaktäriseras av att fastställa gällande rätt för att i ett senare skede problematisera gällande rätt.²⁶ Som framgår i avsnitt 1.3.3, utreder jag med stöd av främst rättspraxis och lagstiftning gällande rätt på två områden, avdragsrätt vid avyttring av dotterbolagsandelar respektive osanna fakturor. Således används verktyg ifrån den rättsdogmatiska metoden genom att fastställa gällande rätt med stöd av rättskällor som både ska och bör användas vid tolkning av gällande rätt enligt Peczenik.²⁷ Syftet är däremot att gå längre än att fastställa gällande rätt. Detta eftersom jag i uppsatsen hävdar att den utvidgade avdragsrätten vid aktieavyttring, i kombination med låga krav på innehållet i faktura, kan medföra obefogade momsavdrag genom osanna fakturor. Således sker en problematisering av gällande rätt i uppsatsen.

²¹ Sandgren 2015, s. 45–47.

²² Kleineman 2013, s. 21.

²³ Peczenik 1995, *Vad är rätt*, s. 222.

²⁴ Peczenik 1995, *Juridikens teori och metod*, s. 35.

²⁵ Kleineman 2013, s. 39.

²⁶ Sandgren 2015, s. 45–47.

²⁷ Peczenik 1995, *Juridikens teori och metod*, s. 35.

1.3.2 EU-rättslig metod

Eftersom svensk mervärdesskatt är ett rättsområde som styrs av EU-rätt är det ofrånkomligt att en EU-rättslig metod inte kommer till uttryck i uppsatsen,²⁸ utöver den i huvudsak dominerande rättsanalytiska metoden. EU-rätten präglas i många fall av en teleologisk tolkningsmetod. En teleologisk tolkningsmetod tolkar en rättsregel utifrån bestämmelsens ändamål, en så kallad EU-konform alternativt direktivkonform tolkning. Enligt Hettne använder sig EUD även ibland av en ordalydelsetolkning i syfte att inte ge en bestämmelse ett vidare innehåll.²⁹ Avdragsrätt för ingående moms i samband med aktieavyttring är ett område som utvecklats eftersom EUD använt en teleologisk tolkning av avdragsrätten.³⁰ En av anledningarna till att EUD har använt en teleologisk tolkning är på grund av att avdragsrättssystemet syftar till att en ekonomisk aktör inte ska belastas negativt till följd av den uppgift som verksamheten får av staten, det vill säga uppbära skatten.³¹

1.3.3 Material

Mervärdesskatterätten är ett rättsområde som i hög grad vilar på EU-rätt eftersom EU har delad lagstiftningsbefogenhet enligt art. 4 i Fördraget om Europeiska unionens Funktionssätt, fortsättningsvis förkortat FEUF. Området är enligt art. 113 FEUF harmoniserat³² inom EU vilket till stor del kommer till uttryck i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november om ett gemensamt system för mervärdesskatt, fortsättningsvis förkortat direktivet. Enligt art. 288 i FEUF är varje medlemsstat skyldig att implementera direktivet i nationell rätt. Det är enligt art. 288 FEUF upp till medlemsstaterna att avgöra hur implementeringen ska ske i nationell rätt givet att det resultat som en specifik bestämmelse i direktivet syftar till att uppnå, uppnås i nationell rätt. Bindande är således resultatet vid implementering av direktivets bestämmelser.³³ Harmonisering på mervärdesskatteområdet medför att nationell lagstiftning är skyldig att utforma nationell mervärdesskatterätt på ett sätt som säkerställer att direktivets ändamål efterlevs.³⁴ Grundläggande för svensk mervärdesskatt är därmed direktivet, vilket kommer till

²⁸ Se avsnitt 1.3.3 om hur svensk mervärdesskatt styrs av EU-rätt.

²⁹ Hettne 2011, s. 159.

³⁰ Se EUD:s resonemang i C-465/03 *Kretztechnik*; C-126714 *Sveda*; C-29/08 *SKF* i avsnitt 3.3 och 3.4.

³¹ C-126/14 *Sveda* p.16; C-465/03 *Kretztechnik* p. 33; C-29/08 *SKF* p. 56.

³² Harmonisering är en rättstillämpning som innebär att EUs medlemsstater aktivt ska närma sig direktivets bestämmelser genom att införliva en bestämmelse i nationell rätt. Införlivningen ska resultera i att det resultat som uppnås i EU-rätt av en specifik bestämmelse ska uppnås i nationell rätt.

³³ Art. 288 FEUF.

³⁴ 14/83 *Von Colson* p. 26.

uttryck i ML. I stort sett samtliga bestämmelser i ML har en motsvarighet i direktivet.³⁵ Både ML och direktivet är därmed av central betydelse i uppsatsen.

En omständighet i rättstillämpningen som upprätthåller det harmoniserade beskattningsområdet är den bindande vägledning som framgår i EUD:s förhandsavgöranden,³⁶ vilka utgör avgörande material i uppsatsen i syfte att utreda avdragsrättens utveckling. Inom EU-rätten kan en nationell domstol enligt art. 267 FEUF ansöka om praktisk vägledning om det råder osäkerhet i samband med tolkning av en specifik EU-rättslig bestämmelse. Den praktiska vägledning från EUD, som uttrycks i ett förhandsavgörande, är bindande för den nationella domstol som inhämtar vägledningen.³⁷

När vägledning inte kan fås av lagtext eller en lagtext är otydlig, kan vägledning vanligtvis erhållas av förarbeten i form av förordningar och propositioner. Förarbeten behandlas inte på samma sätt i EU-rätt och svenska propositioner och förordningar går tillbaka till direktivet. Direktivet är ofta detaljerat utformad.³⁸ Enligt Bernitz fyller dock förarbeten funktion genom att de i många fall återspeglar syfte med bestämmelser och lagar.³⁹ Detta innebär att förarbeten endast används i uppsatsen i syfte att fylla ut direktivet och svensk lagstiftning på mervärdesskatteområdet.

Direktivet tillhör sekundärrätten som tillmäts högt rättskällevärde inom mervärdesskatterätten, men vid den praktiska tillämpningen av mervärdesskatt är ofta rättspraxis och förhandsavgöranden avgörande.⁴⁰ Uppsatsen utreder avdragsrätten som regleras i 8 kap. 3 § 1 st. ML, motsvarande art. 168 i direktivet. Som tidigare nämnt har avdragsrätt legitimerats vid avyttring av dotterbolagsandelar trots att avdragsrättsbestämmelserna i sig inte varit direkt tillämpliga, vilket beror på att rättspraxis agerat som utfyllnad till lagstiftning. Förändringen på synen huruvida avdragsrätt föreligger för ingående moms vid avyttring av dotterbolagsandelar har uteslutande drivits av EU-rättspraxis.⁴¹ Vägledande EU-rättspraxis på området är i synnerhet C-29/08 *SKF*. I C-29/08 *SKF* betonade EUD att avdragsrätt för ingående moms på

³⁵ Henkow 2019, s. 15.

³⁶ Hettne 2011, s. 285.

³⁷ Ibid, s. 51.

³⁸ Kristoffersson & Melz 2015, s. 24.

³⁹ Bernitz 2020, s.120.

⁴⁰ Öberg, Kristoffersson & Kleerup 2020, s. 29.

⁴¹ C-4/94 *BLP* jfr. C-29/08 *SKF*. Se EU-rättens utveckling avseende avdragsrätt för ingående moms på rådgivningstjänster som förvärvas till avyttring av dotterbolagsandelar i avsnitt 3.3 och 3.4.

rådgivningstjänster vid aktieavyttring är oberoende av om avyttringen hamnar inom ML:s tillämpningsområde och utgör ett undantag från moms, eller om avyttringen hamnar utanför ML:s tillämpningsområde.⁴² EUD:s tolkning av avdragsrätten i C-29/08 *SKF* har sedan beaktats i svensk rätt.

I svensk rätt är HFD 2017 ref. 20 vägledande på området. Domslutet i HFD 2017 ref. 20 ändrade rättsläget för avdragsrätt för ingående moms på rådgivningstjänster som införskaffas till aktieavyttring. Detta eftersom HFD, likt EUD i C-29/08 *SKF*, fastslog att avdragsrätten inte förhåller sig olika beroende på hur avyttringen klassificeras mervärdesskatterättsligt. HFD:s bedömning i HFD 2017 ref. 20 tolkades av SKV vilket resulterade i ett nytt ställningstagande⁴³ på området. Vägledande för utvecklingen av avdragsrätt för ingående moms på rådgivningstjänster vid aktieavyttring är även två Kammarrättsdomar.⁴⁴ Kammarrättsdomarna är lämpliga att presentera eftersom avdragsrätt medgavs trots att omständigheterna inte var sådana som enligt gällande rätt ger avdragsrätt. Kammarrättsdomarna indikerar på en utvidgning för avdragsrätten för ingående moms på rådgivningstjänster som förvärvas till avyttring av dotterbolagsandelar. En utvidgad avdragsrätt innebär fler situationer där osanna fakturor på rådgivningstjänsterna kan utfärdas, vilket resulterar i fler situationer som obefogade momsavdrag kan göras.

Det finns inget lagstadgat i direktivet eller i ML som reglerar definitionen av en osann faktura, utan detta har fått utrymme att definieras i svensk rättspraxis. Det var i ett prejudikat, HFD 2012 ref. 69 i–iii, som HFD fastslog vad en osann faktura är. Prejudikatet är därmed en central utgångspunkt för att förstå hur rådgivningstjänster kan felrubriceras i syfte att göra ett obefogat avdrag på ingående moms. I HFD 2012 ref. 69 ii fastslog HFD att det är SKV som har bevisbördan för att fakturan inte är äkta. Bevisningen visade sig vara mycket svår för SKV.⁴⁵ Senare rättspraxis, som likaså ger uttryck för en svår bevisning av en felrubricerad arbetsbeskrivning i faktura är HFD 2019 ref. 6. HFD 2012 ref. 69 ii och HFD 2019 ref. 6 ger uttryck för att tjänster i fakturor enkelt kan felrubriceras för att komma åt ett momsavdrag. Det råder därmed inga tvivel om möjligheterna till att felrubricera fakturor på rådgivningstjänster vid aktieavyttring kan förebyggas om kraven på innehållet i fakturan blir striktare.

⁴² C-29/08 *SKF* p. 64–68.

⁴³ Skatteverkets ställningstagande dnr: 202 377722-17/111.

⁴⁴ Kammarrätten i Stockholm 2017-12-21 mål nr 5986-5987-15; Kammarrätten i Stockholm 2018-02-02 mål nr 6117-16 och 6118-16.

⁴⁵ Se avsnitt 6.2 angående HFDs bedömning i HFD 2012 ref. 69 ii.

Eftersom art. 288 FEUF anger att direktivet har bindande effekt för lagstiftande organ inom EU innebär det att SKV, i egenskap av myndighet, inte kan belägga någon med mervärdesskatt utan stöd i ML enligt 8 kap. 2,3 § § Regeringsformen (1974:152). Däremot råder en lojalitetsplikt för myndigheter som ska respekteras gentemot unionsrätten. Lojalitetsplikten innebär att nationella myndigheter ska följa unionsrättslig lagstiftning, rättspraxis och förhandsavgöranden från EU.⁴⁶ SKV ger uttryck för gällande rätt i form av ställningstaganden och rättsliga vägledningar vilka baseras på SKV:s tolkning av gällande rätt. SKV:s uttryck för gällande rätt är av betydelse för det svenska näringslivet och kan vara avgörande för näringsidkare i syfte att presumera en skatterättslig effekt.⁴⁷ Dessutom är SKV uteslutande den myndighet som har att avgöra en näringsidkares mervärdesskatt vid slutet av varje redovisningsperiod med stöd av näringsidkarens momsdeklaration.⁴⁸ Med hänvisning till att SKV dels är beslutande organ i Sverige i samband med taxeringsbeslut,⁴⁹ dels agerar som ansiktet utåt för gällande skatterätt, är SKV:s ställningstaganden och rättsliga vägledningar centrala källor i uppsatsen. I uppsatsen förekommer även övrig mervärdesskatterättslig doktrin.

1.4 Avgränsningar

Hur en verksamhet associationsrättsligt är strukturerad påverkar inte huruvida momsplikt aktualiseras.⁵⁰ Om en ekonomisk verksamhet föreligger enligt 4 kap. 1 § 2 st. ML kan momsplikt föreligga, givet att övriga rekvisit för momsplikt föreligger enligt 1 kap. 1 § 1 st. p.1 ML. Uppsatsen avgränsar till att utreda huruvida striktare faktureringskrav kan införas i svensk rätt uteslutande för aktiebolag.

Avyttring regleras i IL. I 44 kap. 3 § 1 st. IL anges att avyttring är synonymt med försäljning, byte eller överlåtelse av tillgångar. Avyttring av dotterbolagsandelar utgör enligt 25 kap. 3 § 2 st. IL avyttring av kapitaltillgångar. Avyttring av en kapitaltillgång föranleder en kapitalvinst eller en kapitalförlust. En kapitalvinst från avyttringen är skattefri enligt 25 a kap. 3, 5 § § IL, givet att andelarna i dotterbolaget motsvarar näringsbetingade andelar enligt 24 kap. 32, 33 § § IL. Betraktas inte andelarna i dotterbolaget som näringsbetingade andelar, resulterar en

⁴⁶ Öberg, Kristoffersson & Kleerup 2020, s. 29.

⁴⁷ Ibid, s. 28.

⁴⁸ 53 kap. 1 § 1 st. skatteförfarandelagen (2011:1244), fortsättningsvis förkortad SFL.

⁴⁹ 2 kap. 1,2 § § taxeringslagen (1990:324), fortsättningsvis förkortad TL.

⁵⁰ Skatteverket. *Ekonomisk Verksamhet*.

kapitalvinst från avyttring av dotterbolagsandelar i en skattepliktig intäkt. Skattepliktiga intäkter ska tas upp som en inkomst i bolagets inkomstdeklaration.⁵¹

En osann faktura på en rådgivningstjänst kan inte enbart innebära obefogade momsavdrag, utan även komma till uttryck som en oriktig uppgift⁵² i en inkomstdeklaration. Genom att inkludera oriktig uppgift i en inkomstdeklaration, kan ett obefogat avdrag för rådgivningstjänstens utgift göras inkomstsskatterättsligt. Detta innebär således att en osann faktura på en rådgivningstjänst vid avyttring kan orsaka obefogade avdrag i annat rättsområde än mervärdesskatt. Eftersom uppsatsen utreder gällande rätt för avyttring av dotterbolagsandelar från ett mervärdesskatterättsligt perspektiv kommer IL endast att beaktas såsom rättsområde där osann faktura kan orsaka obefogade avdrag.

Avyttring inkluderar vanligen flera parter. Ett moderbolag som vill avyttra dotterbolagsandelar letar efter en köpare av andelarna. När moderbolaget inte har resurser att leta efter en köpare på egen hand, kontaktar moderbolaget en rådgivare som kan sköta processen. Köpare kan även ha kontaktat en rådgivare för att hitta ett köpobjekt, även kallat målbolag, som motsvarar köparens förväntningar. Uppsatsen avgränsar endast till förhållandet mellan moderbolaget och det bolag som anlitas för att utföra rådgivningstjänst åt moderbolaget i samband med avyttring. Det bolag som anlitas för rådgivning är även det bolag som är skyldig att utfärda faktura åt moderbolaget som köper in tjänsten.⁵³ Rådgivningsföretaget är även den som möjliggör att moderbolaget kan utnyttja avdragsrätt genom att utfärda en osann faktura.⁵⁴

Eftersom avdrag för ingående moms på en rådgivningstjänst genomförs hos moderbolaget som förvärvat tjänsten, men förutsätter rådgivningsföretagets mervärdesskattepliktighet för tjänsten, avgränsas inte uppsatsen till en specifik part.⁵⁵ Ökade faktureringskrav vid avyttring skulle därmed påverka moderbolag, i egenskap av beställare av en rådgivningstjänst, samt det rådgivningsföretag som utfärdat fakturan och utfört tjänsten.

Det finns en bred palett av olika rådgivningstjänster som kan införskaffas i samband en avyttring. Rådgivningstjänster kan röra sig om en mängd olika konsulterade tjänster som

⁵¹ 15 kap. 1 § 1 st. IL.

⁵² Se avsnitt 5.3.2 angående oriktig uppgift inom inkomstsskatterätten.

⁵³ 11 kap. 1 § 1 st. ML.

⁵⁴ Se kapitel sex angående hur osanna fakturor möjliggör obefogade momsavdrag.

⁵⁵ 8 kap. 2, 3 § ML; 11 kap. 1 § 1 st. ML.

exempelvis finansiella, skatterättsliga eller avtalsrättsliga. Enligt EUD finns endast krav på att tjänstens typ ska anges i fakturan.⁵⁶ Vid fakturering av tjänster är det således inte nödvändigt att ge en utförliga beskrivningar av tjänsterna. Eftersom jag anser att det just är krav på innehållet i en faktura som förenklar möjligheten att utfärda osanna fakturor syftar inte uppsatsen till att avgränsa till specifika typer av rådgivningstjänster.

Obligatoriska krav på innehåll i faktura regleras i direktivet och ML.⁵⁷ Uppsatsen utreder inte samtliga de krav på innehåll i faktura som regleras i 11 kap. 8 § 1 st. ML, motsvarande art. 226 i ML.

1.5 Disposition

Uppsatsen är indelad i åtta kapitel. I kapitel två presenteras när mervärdesskatteplikt aktualiseras och ett par skyldigheter som mervärdesskatteplikt föranleder. Syftet med kapitel två är att ge en grundläggande uppfattning för mervärdesskattens tillämpning. I kapitel tre förklaras den praktiska tillämpningen av avdragsrätt för ingående moms. Med en grundläggande förståelse för när momsplikt aktualiseras och hur avdragsrätten fungerar, utreds i kapitel fyra det svenska rättsläget avseende avdragsrätt för ingående moms på rådgivningstjänster vid avyttring av dotterbolagsandelar. I kapitel fyra kommer dels svensk praxis,⁵⁸ dels SKV:s nuvarande ställningstagande⁵⁹ att presenteras. Efter att den materiella förutsättningen för avdragsrätt för ingående moms på rådgivningstjänster vid avyttring av dotterbolagsandelar har presenterats, beskrivs fakturor i kapitel fem. I det femte kapitlets inledande avsnitt presenteras fakturans betydelse på momsområdet i egenskap av styrkande underlag för avdragsrätt av ingående moms.⁶⁰ I kapitel fem utreds i senare avsnitt även fakturans betydelse för och i andra områden än mervärdesskatterätt. I kapitel sex presenteras med stöd av rättspraxis,⁶¹ hur osanna fakturor kan upprättas i syfte att bland annat dra av ingående moms. I kapitel sju utvärderas om specifika faktureringskrav på rådgivningstjänster kan krävas i samband med avyttring av dotterbolagsandelar. Avslutningsvis presenteras en sammanfattande kommentar i kapitel åtta.

⁵⁶ C-516/14 *Barlis 06* p. 26.

⁵⁷ 11 kap. 8 § 1 st. ML; Art. 226 i direktivet.

⁵⁸ HFD 2017 ref. 20; Kammarrätten i Stockholm 2017-12-21 mål nr 5986-5987-15; Kammarrätten i Stockholm 2018-02-02 mål nr 6117-16 och 6118-16.

⁵⁹ Skatteverkets ställningstagande dnr: 202 377722-17/111.

⁶⁰ 8 kap.17 § 1 st. ML.

⁶¹ HFD 2012 ref. 69 ii; HFD 2019 ref. 6.

2 Grundläggande mervärdesskatt

2.1 Introduktion

Mervärdesskatt är en av statens främsta inkomstkällor⁶² och karaktäriseras av att vara en indirekt form av beskattning på konsumtion.⁶³ Skattens indirekta karaktärsdrag kommer till uttryck genom att en slutlig konsument står för skatten medan näringsidkarna i varje produktionsled av varan eller tjänsten är skyldiga att redovisa skatten.⁶⁴ En momsskyldig ska redovisa utgående moms som debiteras den skattepliktiga transaktionen.⁶⁵ Nästa näringsidkare i produktionskedjan får dra av ingående moms som en vara eller tjänst belastas med.⁶⁶ Avdraget får som huvudregel göras mot de mervärdesskattepliktiga transaktioner som företas inom ramen för förvärvarens verksamhet.⁶⁷ På så sätt *ska* inte momsen vara en skatt som näringsidkaren i slutändan står för.⁶⁸

En av anledningarna till att mervärdesskatten är en av statens främsta inkomstkällor är att skatten, genom lagstiftade åtgärder, strävar efter att generera mer medel till staten än vad skatten praktiskt kostar att administrera. En förutsättning för att så ska ske är att momsen dels är enkel att kontrollera, dels enkel att administrera.⁶⁹ Ett annat syfte, som är av relevans för senare utvärdering, är att mervärdesskatten genom lagstiftade åtgärder strävar efter att motverka konkurrenssnedvridning.⁷⁰ Med konkurrenssnedvridning avses när aktörer behandlas olika trots liknande verksamheter.⁷¹ För att motverka orättvisor mellan aktörer strävar rättstillämparen i lagstiftningen efter att ha så få mervärdesskatteprocentsatser⁷² som möjligt samt så få undantag⁷³ från moms som möjligt.⁷⁴

⁶² Regeringens skrivelse 2019/20:101, s. 39.

⁶³ Henkow 2019, s. 13.

⁶⁴ 1 kap. 2 § 1 st. ML; Nilsson 2014, s.16.

⁶⁵ 13 kap. 6 § 1 st. ML. Se avsnitt 3.2 angående utgående moms.

⁶⁶ Art. 168 i direktivet; 8 kap. 3 § 1 st. ML. Se avsnitt 3.2 angående ingående moms.

⁶⁷ 8 kap. 3 § 1 st. ML. Se avsnitt 3.2 om praktisk tillämpning av avdragsrätt för ingående moms.

⁶⁸ Kristoffersson & Melz 2015, s. 13.

⁶⁹ SOU 1964:25, s. 55.

⁷⁰ Art. 113 FEUF.

⁷¹ SOU 2005:57, s. 492.

⁷² I Sverige tillämpas tre olika mervärdesskatteprocentsatser om 6%, 12% och 25 % enligt 7 kap. 1 § ML.

⁷³ Undantag från mervärdesskatteplikt regleras i 3 kap. ML.

⁷⁴ SOU 2005:57, s. 25–27.

I följande kapitel presenteras inledningsvis i avsnitt 2.2 när momsplikt aktualiseras. När en skattepliktig omsättning förekommer innebär det en skyldighet att utfärda faktura till köparen,⁷⁵ vilket gör följande kapitel grundläggande inför senare framställning i uppsatsen. I avsnitt 2.3 presenteras bland annat den administrativa tillämpningen av mervärdesskatt. Eftersom jag anser att den administrativa tillämpningen av avdragsrätt skapar ett utrymme för obefogade momsavdrag grundlägger avsnitt 2.3 förståelse för den utvärdering som genomförs i kapitel sju.

2.2 När aktualiseras mervärdesskatteplikt?

Mervärdesskatteplikt beskrivs ofta utifrån metaforen *moms kattens fyra ben*. Metaforen representerar fyra rekvisit som kan liknas med en katts fyra ben vilka måste föreligga för att momsplikt för en specifik transaktion ska föreligga.⁷⁶ Rekvisiten framgår av 1 kap 1 § 1 st. p.1 ML som motsvarar art. 2.1 a samt 2.1 c i direktivet. De rekvisit som krävs för att momsplikt ska föreligga enligt 1 kap 1 § 1 st. p.1 ML är att en (1) *skattepliktig* (2) *omsättning* genomförs (3) *inom landet* och är företagen av en (4) *beskattningsbar person*. Transaktioner som sker inom ramen för ML ska bedömas enskilt vilket kommer till uttryck i art. 2 i direktivet. Att transaktioner ska bedömas enskilt innebär att en verksamhet som är momspliktig i sin helhet kan utföra en transaktion som inte bidrar till momsplikt, exempelvis om en specifik transaktion är undantagen från moms enligt 3 kap. ML. Utöver uppställningen av rekvisiten i 1 kap. 1 § 1 st. p. 1 ML regleras varje enskilt rekvisit i separata kapitel i ML. Rekvisiten i 1 kap. 1 § 1 st. p. 1 ML är kumulativa, vilket innebär att samtliga rekvisit måste vara uppfyllda för att momsplikt ska aktualiseras i en given transaktion.

Rekvisitet omsättning regleras närmare i 2 kap. ML. En omsättning kan enligt 2 kap. 1 § ML ske av antingen en vara eller en tjänst. Alla omsättningar som inte är av materiella ting presumeras vara omsättning av tjänst.⁷⁷ Enligt 2 kap. 1 § 1 st. ML förekommer en omsättning av vara när en vara överlåts mot ersättning. Omsättning av tjänst regleras i 2 kap. 1 § 2 st. ML och karaktäriseras av att en tjänst sker mot ersättning, överlåts eller tillhandahålls på annat sätt. Endast omsättningar som har blivit erbjudna på en marknad och som sker mot ersättning kan vara föremål för mervärdesskatt, exempelvis utgör hemarbete därigenom ingen en omsättning.⁷⁸

⁷⁵ 11 kap. 1 § 1 st. ML

⁷⁶ Henkow 2019, s. 37.

⁷⁷ Ibid, s. 22.

⁷⁸ Ibid, s. 31.

Omsättningen behöver vara företagen av en beskattningsbar person, vilket regleras i 4 kap. ML, motsvarande art. 9.1 i direktivet. Enligt 4 kap. 1 § 2 st. ML är rekvisitet uppfyllt om en producent, handlare med flera bedriver *självständig* ekonomisk verksamhet. Att verksamheten ska bedrivas självständigt syftar till att särskilja ekonomisk verksamhet från verksamhet som bedrivs osjälvständigt, som exempelvis hobby.⁷⁹ Rekvisitet beskattningsbar person går enligt dels direktivet, dels EU-rättspraxis hand i hand med omsättning. Enligt art. 1 och 2 i direktivet samt 1 kap. 1 § 1 st. ML är en förutsättning för mervärdesskatterättens tillämpning att en beskattningsbar transaktion mervärdesskatterättsligt, alltså omsättning, har skett av en beskattningsbar person. Detta innebär att ett företag som utför skattepliktiga tjänster, men inte erhåller ersättning för tjänsterna, inte betecknas som en beskattningsbar person.⁸⁰ Av 4 kap. 1 § 1 st. ML framgår även att den verksamhet som bedrivs måste bedrivas stadigvarande, vilket i bestämmelsen kommer till uttryck genom att verksamheten ska ha ett syfte att fortlöpande vinna intäkter.

Enligt SKV ska en samlad bedömning göras för att avgöra huruvida arten av verksamheten är ekonomisk eller inte.⁸¹ Det finns flera omständigheter som tyder på att en ekonomisk verksamhet föreligger. Om verksamheten säljer varor eller tjänster, tillgångar anskaffas som bara kan nyttjas i verksamheten och det finns lokaler som är ämnade till ekonomisk verksamhet anser SKV att ekonomisk verksamhet bedrivs.⁸² Vad det är för typ av ekonomisk verksamhet som bedrivs påverkar inte om momsplikt föreligger eller inte. Aktörer som erbjuder samma typ av varor och tjänster ska inte behandlas olika mervärdesskatterättsligt.⁸³

Det finns specifika fall där det inte föreligger ekonomisk verksamhet. Av relevans för uppsatsen är ekonomisk verksamhet i samband med investeringsverksamhet. Av EU-rättspraxis framgår att holdingbolag som uteslutande säljer aktier inte kännetecknar ekonomisk verksamhet.⁸⁴ Dessutom har det i rättspraxis från EUD framgått att innehav eller förvärv av aktier inte heller karakteriserar ekonomisk verksamhet.⁸⁵

⁷⁹ Nilsson 2014, s. 23.

⁸⁰ 89/81 *Hong Kong Development Council* p. 13.

⁸¹ Skatteverket. *Ekonomisk Verksamhet*.

⁸² Ibid.

⁸³ C-216/97 *Gregg* p. 21.

⁸⁴ C-155/94 *Wellcome Trust* p. 36–37.

⁸⁵ C-60/90 *Polysar Investment* p. 13; C-80/95 *Harnas & Helm* p. 15; C-442/01 *KapHag* p. 38; C-435/05 *Inverstrand* p. 25.

Att omsättningen är skattepliktig förstås som att omsättningen är skattepliktig enligt *ML*. Inom mervärdesskatterätten presumeras varor och tjänster vara momspliktiga, vilket är ett uttryck för momsens generella karaktär.⁸⁶ Genom lagstiftning, syftar momsens till att innehålla så få undantag från den generella skatteplikten som möjligt.⁸⁷ Genom att lagstiftningen innehåller så få undantag som möjligt motverkar det att vissa branscher missgynnas, vilket Sonnerby betecknar som konkurrensneutralitet.⁸⁸ Trots att varor och tjänster presumeras vara skattepliktiga finns ett antal undantag från momsplikt i direktivet och i *ML*. Undantagen motiveras bland annat av politiska och tekniska skäl.⁸⁹ Ifall en omsättning omfattas av ett undantag i 3 kap. *ML*, föreligger ingen momsplikt enligt 1 kap. 1 § 1 st. p.1 *ML*.

I avsnitt 1.1 angavs att då ett passivt holdingbolag avyttras hamnar sådan avyttring utanför området för moms med hänvisning till att ekonomisk verksamhet inte föreligger.⁹⁰ När ett aktivt holdingbolag föreligger hamnar avyttringen inom tillämpningsområdet för moms, förutsatt att rekvisiten i 1 kap. 1 § 1 st. p.1 *ML* är uppfyllda. Däremot karaktäriseras avyttring av ett aktivt holdingbolags andelar att vara en omsättning av *värdepappershandel*, vilket utgör ett undantag från momsplikt enligt 3 kap. 9 § 3 st. p.1 *ML*, motsvarande art. 135.1 d) i direktivet.⁹¹ Bestämmelsens tillämplighet är oberoende av vilken typ av verksamhet som bedrivs. Det finns således ingen inskränkning till att undantaget för värdepappershandel endast lämpar sig till bank eller finansieringsinstitut, vars verksamhet i stor utsträckning består av värdepappershandel.⁹²

Omsättningen ska slutligen ha genomförts inom Sverige för att svensk mervärdesskatt ska utgå enligt 1 kap. 1 § 1 st. p. 1 *ML*. Huruvida Sverige anses vara omsättningsland regleras närmare i 5 kap. *ML*. Enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § *ML* ska en omsättning mervärdesbeskattas i förvärvarens land. Eftersom uppsatsen inte utreder omsättningar utanför landet är en vidare utveckling av rekvisitetet omsättningsland inte relevant.

⁸⁶ Alhager & Alhager 2002, s. 55.

⁸⁷ Prop. 1989/90:1 11, s. 86.

⁸⁸ Sonnerby, 2010, s.150–151

⁸⁹ Rendahl 2015, s. 74.

⁹⁰ C-55/94 *Wellcome Trust* p. 36–37.

⁹¹ C-29/08 *SKF* p. 73.

⁹² Forssén 1998, s. 178.

När samtliga rekvisit i 1 kap. 1 § 1 st. p. 1 ML föreligger i en transaktion föranleder det en rad skyldigheter. En skyldighet, som presenteras kapitel fem, är att säljaren vid en omsättning är skyldig att utfärda en faktura till förvärvaren.⁹³ Fakturan utgör underlag för förvärvarens avdragsrätt.⁹⁴ Förutom den faktureringskyldighet som följer vid en skattepliktig omsättning, finns det praktiska och bokföringsmässiga skyldigheter.

2.3 Bokföring och redovisning av mervärdesskatt

Den som är bokföringskyldig enligt 2 kap. 1, 2 §§ bokföringslagen (1999:1078), fortsättningsvis förkortad BFL, ska bokföra samtliga affärshändelser.⁹⁵ Skyldighet till bokföring av mervärdesskatt regleras utöver BFL även i ML. Bokföringsplikten för ingående mervärdesskatt regleras i 13 kap. 17 § 1 st. ML och bokföringsplikten för utgående mervärdesskatt regleras i 13 kap. 7 § 1 st. ML. Redovisning av utgående och ingående moms ska ske i en momsdeklaration som ska lämnas in för varje redovisningsperiod.⁹⁶ Förutom uppgifter om utgående och ingående moms ska försäljningen framgå i deklarationen.⁹⁷ Det finns inga krav på att faktura, såsom underlag för de avdrag för ingående moms som gjorts inom en viss redovisningsperiod, ska bifogas momsdeklarationen.⁹⁸ Detta skapar ett kryphål genom lagstiftningen som kan möjliggöra obefogade momsavdrag, vilket jag lämnar för tillfället och återkommer till i senare utvärdering i kapitel sju.

När deklarationen ska lämnas in till SKV beror på företagets momspliktiga omsättning. För företag med omsättning som överstiger 40 miljoner kronor per år ska en momsdeklaration lämnas in varje kalendermånad.⁹⁹ För mindre företag med omsättning mellan 1–40 miljoner kronor ska momsdeklarationen lämnas in kvartalsvis enligt 26 kap 11 § 1 st. SFL. För ännu mindre företag, vars skattepliktiga omsättning understiger 1 miljon kronor, ska en momsdeklaration lämnas in för varje beskattningsår.¹⁰⁰ Vid varje redovisningsperiod fattar SKV beslut om en verksamhets mervärdesskatt med stöd av deklarationen och andra eventuella handlingar enligt 53 kap. 1 § 1 st. SFL. Det är skillnaden mellan ingående och utgående moms

⁹³ 11 kap. 1 § 1 st. ML. Se avsnitt 5.2.1 angående säljarens faktureringskyldighet vid skattepliktig omsättning.

⁹⁴ 8 kap. 3 § 1 st. ML; 8 kap. 17 § 1 st. ML.

⁹⁵ 4 kap. 1,2 §§ BFL.

⁹⁶ Prop. 2010/11:165 s. 365; 26 kap. 5 § 2 st. SFL.

⁹⁷ 26 kap. 21 § 1 st. SFL.

⁹⁸ Se kapitel fem angående fakturans betydelse för att styrka avdragsrätt för ingående moms.

⁹⁹ 26 kap. 5, 34 § SFL.

¹⁰⁰ 26 kap. 11 § 1 st. SFL.

i deklarationen som avgör om företaget ska få tillbaka eller betala moms till staten vilket utförligare framgår i avsnitt 3.2.

Skattskyldigheten innebär inte nödvändigtvis att redovisningsskyldigheten trätt in eftersom redovisningsskyldigheten av ingående och utgående moms styrs av vilken redovisningsmetod som företaget använder sig av.¹⁰¹ Det finns två metoder för hur redovisningen av moms ska göras. De går under benämningarna *fakturametoden* och *bokslutsmetoden*.¹⁰² Det är SKV som anger vilken metod som ska användas vid redovisning av moms. Den metod som SKV anger ska tillämpas för såväl redovisning av ingående moms som för redovisning av utgående moms.¹⁰³

Bokslutsmetoden får användas för de bolag som har en omsättning under 3 miljoner kronor.¹⁰⁴ Metoden innebär att fakturor inte behöver bokföras innan betalning har erhållits alternativt företaget betalat för fakturor. Enligt 13 kap. 8 § 1 st. ML ska den utgående momsen redovisas för den redovisningsperiod som betalning erhålls. Ingående skatt ska dras av i den redovisningsperiod som betalning genomförs.¹⁰⁵ Till skillnad från bokslutsmetoden innebär fakturametoden att bokföringen ska ske löpande för dels betalda fakturor, dels obetalda fakturor.¹⁰⁶ Avseende moms ska den redovisas för och dras av i förhållande till den redovisningsperiod som fakturorna bör ha bokförts i.¹⁰⁷ Hur avdrag för ingående moms går till i praktiken, samt vad ingående och utgående moms innebär, utreds i nästa kapitel.

¹⁰¹ Rätt Moms 2021. Sandberg Nilsson & Westfahl. *Redovisning av moms*.

¹⁰² Ibid.

¹⁰³ Skatteverket. *Redovisningsskyldighet*.

¹⁰⁴ 13 kap. 8 § 1 st. ML.

¹⁰⁵ 13 kap. 18 § 1 st. ML.

¹⁰⁶ Rätt Moms 2021. Sandberg Nilsson & Westfahl. *Redovisning av moms*.

¹⁰⁷ 13 kap. 6 § 1 st. p. 1 ML.

3 Avdragsrätt, vad är det?

3.1 Introduktion

Konstruktionen för avdragsrättsystemet som översiktligt nämndes i avsnitt 2.1 är ett uttryck för en av mervärdesskatterättens grundläggande principer, *neutralitetsprincipen*. Enligt EUD ska den indirekta beskattningen inte belasta näringsidkarna till följd av att de uppbär skatten åt staten, vilket är ett återkommande i EUD:s domskäl i den EU-rättspraxis som presenteras i avsnitt 3.3. Avdragsrätt för ingående moms säkerställer neutralitet vad angår skattebördan och därigenom att näringsidkarna inte belastas till följd av att vara uppbördsman för skatten.¹⁰⁸ Sonnerby betecknar sådan neutralitet för belastningsneutralitet,¹⁰⁹ vilket är ett en syn på neutralitet som jag återkommer i senare utvärdering i kapitel sju . Även om neutralitetsprincipen ska respekteras får principen nedprioriteras om det kan motiveras av praktiska skäl samt inte avsevärt påverkar skatteutfallet.¹¹⁰ Ett exempel på hur neutralitetsprincipen inte får nedprioriteras är genom faktureringskrav. Enligt EUD får det inom nationell inte ställas krav i fakturor om det skulle äventyra neutralitetsprincipen,¹¹¹ vilket jag lämnar för tillfället och återkommer till i uppsatsens sjunde kapitel.

Avdragssystemet syftar dels till att en ekonomisk aktör inte ska belastas med extra kostnader, dels till att säkerställa att det är konsumenten som bär skatten.¹¹² Inom mervärdesskatterätten är ett belysande exempel på när systemet inte uppnår sitt syfte då en näringsidkare inte får avdrag för ingående moms. Avdrag för ingående moms minskar nämligen utgående moms. Utgående moms är den moms som ska betalas till staten.¹¹³ Effekten av icke-avdragsgill ingående moms blir således en kostnad som belastar företaget, vilket gör avdrag för ingående moms attraktivt.¹¹⁴

Avdragsrätten är avhängig formella krav och materiella krav.¹¹⁵ Materiella krav kan variera. Av relevans för uppsatsen är det materiella kravet som ger avdragsrätt för rådgivningstjänster

¹⁰⁸ 268/83 *D.A. Rompelman and E.A* p. 23.

¹⁰⁹ Sonnerby 2010, s. 150–151.

¹¹⁰ Prop.1968:100, s. 42.

¹¹¹ C-25/03 *HE* p. 80–82.

¹¹² Nilsson 2014, s. 46.

¹¹³ 1 kap. 8 § 1 st. ML.

¹¹⁴ C-438/09 *Dankowski* p. 24; C-324/11 *Tóth* p .25.

¹¹⁵ C-8/17 *Biosafe* p. 30.

förvärvade i samband med avyttring av dotterbolagsandelar. I samband med avyttring är det materiella kravet uppfyllt om det föreligger en *direkt och omedelbart* samband mellan kostnaden för ett förvärv och flera utgående transaktioner i verksamheten som bedrivs utanför avyttringen, vilket utförligare beskrivs i avsnitt 3.4. Ett formellt krav för avdragsrätt är att kostnaden som belastas med moms ska kunna styrkas med en faktura vilket presenteras i kapitel fem.¹¹⁶ Innan materiella och formella krav för avdragsrätt presenteras, krävs en förståelse för den praktiska tillämpningen av avdragsrätt. En förståelse för hur avdragsrätt tillämpas kräver i sin tur en förståelse för vad ingående och utgående moms innebär.

3.2 Ingående och utgående mervärdesskatt

Enligt 8 kap. 3 § 1 st. ML, motsvarande art. 168 i direktivet, erhåller en beskattningsbar person avdrag för ingående moms på förvärv som hänför sig till skattepliktiga transaktioner i den ekonomiska verksamheten. Ingående moms definieras i 8 kap. 2 § 1 st. ML som förtydligar att ingående moms är den skatt som utgår och läggs på ersättningen till säljaren, givet att varan eller tjänsten var skattepliktig för säljaren enligt ML. När avdragsrätt för ingående moms föreligger avser det som huvudregel avdrag för hela den ingående skatten som belastar ett förvärv.¹¹⁷ Den ingående moms som är avdragsgill ska som huvudregel styrkas med faktura eller liknande underlag enligt 8 kap. 17 § 1 st. ML. Huruvida den som gjort avdrag för ingående moms faktiskt har ett gjort det av giltig anledning och därmed enligt en sanningsenlig faktura kontrolleras dock endast om SKV anser att det finns anledning att ifrågasätta avdraget. Detta skapar utrymme för sådana felrubriceringar som utreds i kapitel sex.

Utgående moms är moms som en säljare debiterar en faktura vid en skattepliktig omsättning, som för förvärvaren utgör ingående moms.¹¹⁸ Utgående moms är den moms som ska betalas till staten och minskar med ingående moms, det vill säga minskar med de avdrag som kan göras i verksamheten.¹¹⁹ Skillnaden mellan utgående och ingående moms framgår i den momsdeklaration som presenterades i avsnitt 2.3. Som kommer framgå i uppsatsens senare kapitel, presumeras bokförd beskattning i en verksamhet att vara korrekt.¹²⁰ Detta innebär således att huruvida ett avdrag för en rådgivningstjänst minskat verksamhetens utgående moms

¹¹⁶ 8 kap. 17 § 1 st. ML.

¹¹⁷ 8 kap. 6 § 1 st. ML; Van Doesum, Van Kesteren & Van Norden 2016, s. 394.

¹¹⁸ Rätt moms 2021 Sandberg Nilsson & Westfahl, *Utgående moms*.

¹¹⁹ 1 kap. 8 § 1 st. ML; 8 kap. 3,6 § § ML.

¹²⁰ Se avsnitt 6.3 angående HFD:s presumtion om bokförd beskattning i HFD 2012 ref. 69 ii.

i en momsdeklaration, endast ifrågasätts om det finns anledning att ifrågasätta äktheten av avdraget.

För att förstå hur avdragsrätt tillämpas i praktiken illustreras ett praktiskt exempel. I en produktionskedja av en lampa som inte är färdigproducerad har endast lampfoten producerats av den första (1) näringsidkaren, fortsättningsvis förkortad NI. NI (1) säljer lampfoten till NI (2) som ska producera stommen av lampan. NI (1) debiterar moms på lampfoten på 25 % av beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 1 § 1 st. ML vilket kommer till uttryck i en faktura. NI (2) får fakturan och erlägger den moms som debiterats av säljaren, det vill säga till NI (1). Den moms som är debiterad på fakturan till NI (2) utgör *ingående moms* för NI (2) men *utgående moms* för NI (1).¹²¹ NI (1) är skyldig att betala in momsen som hen får av NI (2) in till staten. Fram tills att NI (1) har betalat in momsen utgör det en skuld på NI (1)s balansräkning. Således har ännu ingen kostnadspåverkan skett i NI (1)s verksamhet eftersom momsen endast betraktas som ett utlägg i verksamheten.¹²² I NI (1)s balansräkning kommer det fyllas på med utgående och ingående moms baserat på de övriga skattepliktiga varor och tjänster som säljs och förvärvas i NI (1)s verksamhet.

Momsen som har betalats av NI (2) till NI (1) är ingående moms för NI (2) enligt 8 kap. 2 § 1 st. ML. I nästa steg i produktionskedjan har NI (2) producerat stommen till lampan och levererar den vidare till NI (3). Eftersom ett mervärde har producerats på lampan är lampans ekonomiska värde högre än tidigare i produktionskedjan. NI (2) debiterar 25% utgående moms baserat på lampans nya värde på fakturan till NI (3). Eftersom NI (2) i föregående produktionsled betalade moms på lampfoten till NI (1) för statens räkning, får NI (2) använda tidigare erlagd moms att kvitta mot den utgående moms som ska betalas av NI (3) till NI (2).¹²³

På detta sätt fortsätter övervältringen¹²⁴ mellan näringsidkare i en produktionskedja tills det producerade når en konsument som slutligen står för den totala momsen. För respektive NI har de endast beskattats för sitt mervärde på lampan, förutsatt att avdragsrätt för ingående moms har förelegat. Exemplet har påvisat att mervärdesskatten inte blir en kostnad om den praktiskt

¹²¹ 1 kap. 8 § 1 st. ML; 8 kap. 2 § 1st. ML.

¹²² Henkow 2019, s. 28.

¹²³ Ibid.

¹²⁴ Övervältring av skatten innebär att skattebördan inte belastar näringsidkaren förutsatt att näringsidkaren har rätt till avdrag för den ingående skatten. Övervältring av skattebördan kan även garanteras genom rätt till återbetalning av ingående skatt från staten enligt 10 kap. ML. Rätt till återbetalning föreligger exempelvis vid omvänd skattskyldighet som presenteras i avsnitt 6.5.

fungerar som tänkt. Detta eftersom mervärdesskatten övervältras i transaktioner mellan näringsidkare som har avdragsrätt, vilket i exemplet ovan illustrerades som kvittning mellan utgående och ingående skatt. Metoden benämns som den indirekta subtraktionsmetoden och är den metod som i huvudsak används i syfte att garantera en övervältring av skattebördan.¹²⁵ Ett annat sätt att garantera att moms inte blir en kostnad är genom återbetalning av erlagd ingående moms vilket regleras i 10 kap. ML.¹²⁶

För att moms inte ska bli en kostnad för företagaren, utan vara en skatt på konsumtion, krävs som ovan nämnt att övervältringen av skattebördan fungerar som tänkt.¹²⁷ Även om momsen praktiskt är tänkt att övervältras genom antingen avdrag för ingående moms eller återbetalning av erlagd ingående moms har likviditetspåfrestningar för företagare påvisats i en momsrapport som presenterades av Svenskt Näringsliv 2015 samt av Riksrevisionen.¹²⁸ En av anledningarna som resulterat i extra kostnader är att momsen blir svårare och svårare att tillämpa, vilket sin tur beror på att regelverket blir mer och mer komplicerat att följa.¹²⁹

3.3 Utifrån vilka grunder bedöms avdragsrätt?

I art. 168 i direktivet framgår avdragsrätten enligt följande: *”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp ... ”*.¹³⁰

Som ovan nämnt motsvaras art. 168 i direktivet av 8 kap. 3 § 1 st. ML där avdragsrätten framgår enligt följande: *”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten ... ”*.¹³¹

Av lydelserna framgår att avdrag för ingående moms endast får göras av den som dels är skattskyldig enligt direktivet och ML, dels gör ett skattepliktigt förvärv som kan hänföras till den skattepliktiga verksamheten. Bestämmelserna ger uttryck för att ett materiellt samband

¹²⁵ Henkow 2019, s. 29.

¹²⁶ Rendahl 2015, s. 32.

¹²⁷ Ibid, s. 41.

¹²⁸ Rendahl 2015, s. 91–95; Riksrevisionen, rapport 2012:6, s. 69.

¹²⁹ Rendahl 2015, s. 83; Riksrevisionen, rapport 2012:6, s. 69.

¹³⁰ Art. 168 i direktivet.

¹³¹ 8 kap. 3 § 1 st. ML.

krävs för avdragsrätt, vilket följande avsnitt och avsnitt 3.4 utreder. Utöver ett materiellt samband, ska den som yrkar avdrag för ingående moms kunna styrka avdragsrätten med stöd av en faktura vilket presenteras i kapitel fem.

En av avdragsrättens begränsningar är om ett förvärv hänförs till en verksamhet som inte är momspliktig.¹³² Som ovan nämnt föreligger inte momsplikt vid avyttring av dotterbolagsaktier oavsett om avyttringen hamnar inom eller utanför ML:s tillämpningsområde.¹³³ Ingående moms på inköp av en rådgivningstjänst kan som huvudregel inte dras av eftersom det inte finns några mervärdesskattepliktiga transaktioner som matchar förvärvet.¹³⁴ Inköpet har som huvudregel en tydlig koppling till avyttringen som enligt 3 kap. 9 § 3 st. p. 1 ML är undantagen från momsplikt alternativt inte karakteriseras som sådan ekonomisk verksamhet som avses i 4 kap. 1 § 2 st. ML.

C-4/94 *BLP* var ett av EUD:s första avgörande om avdragsrätt förelåg för rådgivningstjänster vid avyttring av dotterbolagsandelar. Moderbolaget BLP avyttrade 95% av andelarna i sitt dotterbolag Berg Mantelprofilwerk GmbH åt vilket BLP tillhandahöll skattepliktiga tjänster. Moderbolaget hade skulder att betala och genom att avyttra dotterbolagsandelarna avsåg BLP att använda kapitalet från avyttringen till att betala skulderna i BLP.¹³⁵ EUD ansåg att avdragsrätt inte förelåg när tjänster köps in för en skattefri transaktion eftersom ett direkt och omedelbart samband måste föreligga mellan skattepliktiga transaktioner och ett förvärv för att avdragsrätt ska föreligga. BLP:s syfte med avyttringen, som var att frigöra kapital för att betala skulder i moderbolaget, var inte ett tillräckligt motiv. Istället poängterade EUD att transaktionens objektiva omständigheter måste styrka avdragsrätten.¹³⁶

I C-4/94 *BLP* tog EUD fasta på rättssäkerhetsprincipen. EUD menade om en skatteskyldig får avdragsrätt för förvärv som saknar direkt samband med skattepliktiga transaktioner upprätthålls inte rättssäkerhet i samhället.¹³⁷ Utöver rättssäkerhetsprincipen tog EUD även fasta på neutralitetsprincipen och betonade att en ekonomisk verksamhet inte ska belastas på grund av att verksamheten uppbär mervärdesskatt åt staten. EUD betonade att neutralitetsprincipen

¹³² Öberg, Kristoffersson, & Kleerup 2020, s. 63.

¹³³ C-29/08 *SKF* p. 73; C-155/94 *Wellcome Trust* p. 36–37; C-108/14 och C-109/14 *Larentia + Minerva* p. 18–19.

¹³⁴ C-4/94 *BLP* p. 23–24.

¹³⁵ *Ibid* p. 17.

¹³⁶ *Ibid* p. 23–24.

¹³⁷ *Ibid* p. 24, 28.

endast gäller för skattepliktiga verksamheter och att moms som är hänförlig till en skattefri transaktion inte kan anses avdragsgill med stöd av neutralitetsprincipen.¹³⁸

Efter C-4/94 *BLP* har avdragsrätt medgivits för förvärv till en transaktion trots att transaktionen i sig inte varit skattepliktig. Avdragsrätt har medgivits när det funnits ett *direkt och omedelbart* samband mellan förvärvet och den samlade ekonomiska verksamheten vilket avsnitt 3.4 presenterar.¹³⁹ Den EU-rättspraxis som presenteras inledningsvis i avsnitt 3.4 har inte direkt koppling till avdragsrätt för ingående moms vid avyttring av dotterbolagsandelar. Detta eftersom det har handlat om skattepliktiga förvärv till skattefria transaktioner som inte specifikt varit avyttring. Däremot har samtlig EU-rättspraxis betydelse för den generella tillämpningen av avdragsrätt för ingående moms i samband med icke-momspliktiga transaktioner.

3.4 Avdragsrätt givet direkt och omedelbart samband enligt rättspraxis

Vid icke-momspliktiga transaktioner har avdragsrätt medgivits för skattepliktigt förvärv till transaktionen. Avdraget har medgivits under förutsättning att det förelegat ett direkt och omedelbart samband mellan förvärvet och flera utgående skattepliktiga transaktioner från den ekonomiska verksamhet som bedrivs vid sidan om den undantagna transaktionen. Om sambandet förelegat har kostnaden för förvärvet till en icke-momspliktiga transaktionen ansetts utgöra en *allmän omkostnad* i den ekonomiska verksamheten. Bedömningen av om kostnaden utgör en allmän omkostnad har tagit avstamp i huruvida kostnaden för förvärvet kan anses ingå som en *kostnadskomponent* i moderbolagets utgående transaktioner. En kostnadskomponent kan komma till uttryck genom att exempelvis ingå i priset på de varor eller tjänster som moderbolaget tillhandahåller till konsument.¹⁴⁰

Efter C-4/94 *BLP* uttryckte EUD sin tolkning i ett liknande fall, C-465/03 *Kretztechnik*. C-465/03 *Kretztechnik* var från början ett förhandsavgörande på begäran av Österrike. Bolaget Kretztechnik skulle genomföra en aktieemission och förvärvade rådgivningstjänster. Kapitalet från emissionen skulle användas i den kvarvarande verksamheten. Aktieemissionen omfattades inte av momsplikt.¹⁴¹ EUD började med att betona att avdragsrätten är en oskiljaktig del av mervärdesskatterätten som i princip inte får inskränkas.¹⁴² Domstolen betonade ändamålet med

¹³⁸ C-4/94 *BLP* p. 49–51.

¹³⁹ C-465/03 *Kretztechnik*; C-126/14 *Sveda*; C-29/08 *SKF*.

¹⁴⁰ C-29/08 *SKF* p. 72–73.

¹⁴¹ C-465/03 *Kretztechnik* p. 27–28.

¹⁴² C-465/03 *Kretztechnik* p. 33.

avdragsrätten, det vill säga garantera att momsens inte blir en kostnad.¹⁴³ Vidare framförde EUD att en förutsättning för att Kretztechnik skulle få avdrag var att kostnaderna skulle påvisas ingå som kostnadskomponenter i utgående transaktioner från Kretztechnik, givet att dessa utgående transaktioner var skattepliktiga.¹⁴⁴ Eftersom Kretztechniks avsikt med avyttringen var att lyfta moderbolagets verksamhet ansåg EUD att kostnaderna kunde anses vara kostnadskomponenter i den kvarvarande verksamheten och därav vara allmänna omkostnader i moderbolaget Kretztechnik. EUD ansåg att avdragsrätt för rådgivningstjänsterna förelåg.¹⁴⁵

I ett annat fall, C-126/14 *Sveda*, gjorde EUD en bedömning som liknar EUD:s bedömning i C-465/03 *Kretztechnik*. C-126/14 *Sveda* var från början ett förhandsavgörande som EUD försåg Litauen med år 2015. Omständigheterna var att företaget Sveda som bedrev ekonomisk verksamhet i Litauen skulle bygga en naturstig. Stigen skulle nyttjas gratis av allmänheten. Sveda förvärvade investeringsvaror till uppförandet av stigen och drog av ingående moms på investeringsvarorna. Investeringsvarorna skulle uteslutande nyttjas för uppförandet av stigen. Byggnationen av stigen i sig omfattades inte av momsplikt. Däremot fanns en avsikt att stigen efter uppförandet skulle locka besökare till Sveda:s skattepliktiga verksamhet. Sveda:s skattepliktiga verksamhet bestod av att anordna olika sammankomster samt bedriva restaurang och logiverksamhet.¹⁴⁶

EUD uttalade, likt EUD gjorde i C-465/03 *Kretztechnik*, att avdragsrätten som huvudregel inte får inskränkas.¹⁴⁷ Eftersom Sveda, i egenskap av ekonomisk aktör, inte skulle belastas negativt till följd av sin verksamhet riktade EUD sin bedömning på huruvida det fanns ett samband mellan kostnaderna för investeringsvarorna och den ekonomiska verksamhet som naturstigen ledde fram till. EUD konstaterade att kostnaderna för investeringsvarorna ämnade till att Sveda i slutändan skulle kunna bedriva sin verksamhet.¹⁴⁸ EUD ansåg att det fanns ett indirekt syfte med stigen som gick ut på att locka besökare som därmed kunde resultera i intäkter i en momspliktig verksamhet. Det indirekta syftet ansågs vara objektiva omständigheter som underbyggde ett direkt och omedelbart samband mellan Sveda:s förvärv till stigen och Sveda:s

¹⁴³ Ibid p. 34.

¹⁴⁴ Ibid p. 35–37.

¹⁴⁵ Ibid p. 38.

¹⁴⁶ C-126/14 *Sveda* p. 8.

¹⁴⁷ Ibid p. 16.

¹⁴⁸ Ibid p. 22.

samlade ekonomiska verksamhet. EUD ansåg att avdragsrätt för ingående moms på förvärven till stigen förelåg.¹⁴⁹

I samband med avdragsrätt för ingående moms på just rådgivningstjänster vid aktieavyttring är förhandsavgörandet C-29/08 *SKF* vägledande. Parterna i C-29/08 *SKF* var SKV och SKF. SKF var ett moderbolag som tillhandahöll momspliktiga tjänster åt två dotterbolag, ett av SKF helägt dotterbolag och ett av SKF tidigare helägt dotterbolag. Moderbolaget avsåg att genomföra två avyttringar i syfte att gynna den kvarvarande verksamheten i moderbolaget. Rådgivningstjänster anskaffades av SKF i syfte att säkerställa att avyttringarna skulle resultera i moderbolagets förväntan.¹⁵⁰ Inledningsvis konstaterade EUD att en avyttring av dotterbolagsandelar från ett aktivt holdingbolag hamnar inom momsområdet men faller inom undantaget för värdepappershandel som framgår i art 135.1 d) i direktivet, motsvarande 3 kap. 9 § 3 st. p.1 ML.¹⁵¹ Domstolen gick vidare till att utreda den juridiska knäckfrågan; kan avdragsrätt föreligga för ett förvärv till en transaktion inom ML:s tillämpningsområde, men undantagen sådan?

EUD kom fram till avdragsrätten för ingående moms på rådgivningstjänster är oberoende av om aktieavyttringen faller inom ML:s tillämpningsområde, men är undantagen enligt 3 kap. 9 § 3 st. p. 1 ML eller om aktieavyttringen faller utanför området för moms med hänvisning till att ekonomisk verksamhet inte föreligger.¹⁵² Även om avdragsrätten inte påverkades av huruvida transaktionen hamnar inom eller utanför ML:s tillämpningsområde framhöll EUD att avdragsrätten ska bedömas på olika grunder. I det fall avyttringen hamnade utanför området för moms skulle det *endast* prövas om rådgivningstjänsterna kunde definieras som allmänna omkostnader i verksamheten. Om transaktionen däremot hamnade inom momsområdet men undantagen enligt 3 kap. 9 § 3 st. p.1 ML skulle det dels utredas om kostnaden var en allmän omkostnad, dels utredas om kostnaden kunde anses påverka priset på de aktierna som avyttrades. EUD konstaterade att om förvärvet påverkade priset på aktierna förelåg ett omedelbart och direkt samband med aktieavyttringen vilket utesluter avdragsrätt.¹⁵³ Om ett samband mellan rådgivningskostnaden och den ekonomiska verksamheten föreligger, genom

¹⁴⁹ C-126/14 *Sveda* p. 37.

¹⁵⁰ C-29/08 *SKF* p. 20–21.

¹⁵¹ *Ibid* p. 34, 41, 51–53.

¹⁵² *Ibid* p. 64–68.

¹⁵³ *Ibid* p. 57–62.

att kostnaden utgör en kostnadskomponent i de momspliktiga varor eller de tjänster som moderbolaget erbjuder till konsumenter, fastslog EUD att avdragsrätt ska föreligga.¹⁵⁴

I C-29/08 *SKF* tillmätte EUD underlagen för rådgivningstjänsterna, det vill säga fakturorna, ingen större vikt vid bedömningen av avdragsrätten. Detta eftersom det genomfördes en utredning om det materiella sambandet förelåg, vilket inkluderar en gedigen utredning som inkluderar fakturornas äkthet. Däremot aktualiseras inte en granskning av innehållet i en faktura om det inte finns anledning att genomföra en sådan, vilket framgår i kapitel sex. Av angiven anledning finns det ett behov av högre krav på innehållet i fakturan eftersom, som kommer framgå i kapitel fem, faktura är ett uttryck för en materiell grund.¹⁵⁵ Innan fakturans betydelse presenteras i kapitel fem och hur fakturor kan felrubriceras i syfte att göra obefogade avdrag krävs fastställande av den svenska rättsutveckling som föranletts av ovan EU-rättspraxis.

¹⁵⁴ C-29/08 *SKF* p. 73.

¹⁵⁵ C-516/14 *Barlis 06* p. 27

4 Avdragsrätt för ingående moms på rådgivningstjänster vid avyttring av dotterbolagsandelar i svensk rätt

4.1 Introduktion

Ovan presenterad EU-rättspraxis ligger till grund för den svenska rättsutvecklingen på området. Avdrag för ingående moms på rådgivningstjänster vid avyttring av dotterbolagsandelar har, likt ovan den rättsutveckling som presenterades i kapitel tre, successivt utvecklats från en icke-avdragsgill kostnad till en avdragsgill kostnad. Kostnaden blir mycket eftertraktad att dra av i ett moderbolag som avyttrar dotterbolagsaktier. Detta eftersom tidigare angivet, avdragsrätt som huvudregel inte föreligger vid aktieavyttring. I syfte utnyttja avdragsrätten kan rådgivande bolag felrubricera rådgivningstjänster som möjliggör ett obefogat avdrag, vilket problematiseras i kapitel sju.

I följande kapitel avses inledningsvis att presentera svensk rätt för avdragsrätt för ingående moms på rådgivningstjänster vid avyttring av dotterbolagsandelar. Kapitlets senare avsnitt avser att spegla ytterligare en utvidgning av avdragsrätten baserad på Kammarrättens tolkning av avdragsrätt för ingående moms på rådgivningstjänster vid aktieavyttring.

4.2 HFD 2017 ref. 20

HFD 2017 ref. 20 utgör den senaste brytpunkten för avdragsrätt vid avyttring av dotterbolagsandelar inom svensk rätt. Detta eftersom HFD i sina domskäl, likt EUD i C-29/08 *SKF*, betonade att avdragsrätten vid avyttring av dotterbolagsandelar inte är beroende av hur avyttringen mervärdesskatterättsligt klassificeras.¹⁵⁶

Moderbolaget Sveaskog var delägare av två dotterbolag där inga mervärdesskattepliktiga tjänster tillhandahölls av moderbolaget gentemot dotterbolagen. I moderbolaget bedrevs skogsförvaltning och i dotterbolagen var verksamheterna fokuserade på försäkring och tillverkning. Moderbolaget avyttrade båda dotterbolagen i syfte att investera kapitalet från

¹⁵⁶ HFD 2017 ref. 20.

avyttringarna i moderbolaget. I samband med avyttringen förvärvades rådgivningstjänster. HFD anförde, likt EUD i C-29/08 *SKF*, att i den mån kostnaderna kunde hänföras till den samlade ekonomiska verksamheten är den ingående momsen på rådgivningstjänsterna avdragsgill. HFD specificerade detta, likt EUD i C-29/08 *SKF*, genom att kostnaderna var tvungna att ingå och påverka det pris som Sveaskog satte på de varor som Sveaskog erbjöd till konsumenter. Med andra ord anförde HFD att kostnaderna inte fick påverka aktiepriset, vilket HFD kom fram till var uteslutet i fallet. HFD medgav avdragsrätt för den ingående momsen på rådgivningskostnaderna med hänvisning dels till Sveaskogs syfte med avyttringen, dels till att kostnaderna inte hade någon prispåverkan på aktierna. HFD:s bedömning föranledde ett nytt ställningstagande från SKV, som fortsättningsvis redogörs för.

4.3 SKV:s ställningstagande

SKV tolkade HFD:s bedömning i HFD 2017 ref. 20 i ett ställningstagande¹⁵⁷ som ersatte SKV:s tidigare ställningstagande på området för avdragsrätt vid avyttring av dotterbolagsandelar. SKV presumerar att en rådgivningstjänst som köps in i samband med avyttring av dotterbolagsandelar antas ha ett samband med den icke-momspliktiga avyttringen. Om däremot kostnaderna är hänförliga till den ekonomiska verksamheten föreligger avdragsrätt. SKV poängterar att avdragsrätt för ingående moms på tjänsterna förutsätter att moderbolaget avser att effektivisera verksamheten som bedrivs utanför dotterbolaget. I ställningstagandet framgår att holdingbolag som inte bedriver en verksamhet utanför den som bedrivs i dotterbolaget inte kan erhålla avdragsrätt, eftersom det inte finns någon verksamhet att investera det frigjorda kapitalet i. Dessutom anser inte SKV att det är ett tillräckligt motiv att få avdragsrätt om det frigjorda kapitalet avser att användas i ett *annat dotterbolag* efter omstruktureringen.¹⁵⁸ Trots ställningstagandet, har Kammarrätten i nedan domar bedömt avdragsrätten i strid med den gällande rätt som SKV givit uttryck för i sitt ställningstagande.

4.4 Ytterligare utvidgning av avdragsrätten

I Kammarrätten i Stockholm 2017-12-21 mål nr 5986-5987-15 avyttrade moderbolaget Leg 11 Swedish Holdings, fortsättningsvis förkortad Leg 11, andelarna i ett av sina dotterbolag som Leg 11 tillhandahöll skattepliktiga tjänster åt. Avyttringen syftade till att frigöra kapital för att fokusera på ett av moderbolagets andra dotterbolag. Enligt SKV skulle avdragsrätt endast ha

¹⁵⁷ Skatteverkets ställningstagande dnr: 202 377722-17/111.

¹⁵⁸ Ibid.

förelegat om det frigjorda kapitalet skulle ha använts i den kvarvarande verksamheten som bedrevs utanför dotterbolagen. Kammarrätten var däremot av en annan uppfattning som var till fördel för moderbolaget. Kammarrätten ansåg att det fanns ett direkt och omedelbart samband mellan de inköpta rådgivningstjänsterna och den samlade ekonomiska verksamheten i Leg 11. Av den anledningen skulle kostnaderna anses vara allmänna omkostnader i Leg 11, vilket Kammarrätten ansåg legitimera avdragsrätt för tjänsterna.¹⁵⁹

En annan bedömning av Kammarrätten som pekar mot en utvidgad avdragsrätt är Kammarrätten i Stockholm 2018-02-02 mål nr 6117-16 och 6118-16. Omständigheterna var att moderbolaget Hexagon avyttrade sina två dotterbolag eftersom den verksamhet som bedrevs i dotterbolagen inte längre skulle ingå i koncernens kärnverksamhet. Inför avyttringen införskaffades rådgivningstjänster. Moderbolaget bedrev ingen verksamhet utöver deltagandet och ägandet i dotterbolagen. Syftet var, likt ovan presenterad dom från Kammarrätten, att frigöra kapital. Det frigjorda kapitalet skulle senare investeras i en Schweizisk koncern, men inte i moderbolaget. Kammarrätten fann att kostnaderna inte kunde anses ingå i priset på aktierna, utan istället ingå som priskomponent i moderbolagets tjänster som de erbjöd. Kostnaderna definierades av den anledningen som allmänna omkostnader och därmed medgavs Hexagon avdragsrätt för den ingående moms som rådgivningstjänsterna belastades med. Kammarrätten betonade, likt EUD i ovan EU-rättspraxis, att den ekonomiska aktören inte ska belastas av sådan moms som aktören är skyldig att betala staten eller har betalat till staten.¹⁶⁰

Ovan presenterade Kammarrättsdomar ger uttryck för att avdragsrätten utvidgats, dock utan respons från SKV i form av ett ställningstagande. Likt EUD i C-29/08 *SKF*, lade varken HFD i HFD 2017 ref. 20 eller Kammarrätten i ovan domar, vikt vid det formella underlaget rådgivningstjänsterna. Detta eftersom det gjordes en utredning vilket visade på att fakturerade rådgivningstjänster faktiskt utförts enligt de underlag som moderbolagen hade på rådgivningstjänsterna. Således kan det konstateras att rättstillämparen inte tillmäter de formella kraven lika mycket tyngd som den materiella kraven, vilket uppsatsens fortsatta framställning kommer påvisa blir problematiskt.

¹⁵⁹ Kammarrätten i Stockholm 2017-12-21 mål nr 5986-5987-15.

¹⁶⁰ Kammarrätten i Stockholm 2018-02-02 mål nr 6117-16 och 6118-16.

5 Fakturans betydelse i olika rättsområden

5.1 Introduktion

Ovan har de materiella kraven för avdragsrätt för ingående moms på rådgivningstjänster vid avyttring av dotterbolagsandelar presenterats, men avdragsrätten är även beroende av formella krav. De formella kraven består av att den skattskyldige i första hand måste lämna in en momsdeklaration.¹⁶¹ I deklarationen finns, som nämnt i avsnitt 2.3, inga krav på att underlag för respektive avdrag för ingående moms ska bifogas.¹⁶² Om SKV företar en närmre granskning av en ekonomisk aktör, kan underlag för avdragsrätten efterfrågas från den skattskyldige. Den som yrkar avdrag för ingående moms har vid SKV:s granskning bevisbördan för kostnaden som är belastad moms. Avdragsrätt ska vid SKV:s granskning i första hand styrkas med faktura, men om särskilda skäl föreligger med en liknande handling.¹⁶³ Fakturan kan således ha en avgörande betydelse för avdragsrätt i samband med SKV:s granskning.¹⁶⁴

Enligt EUD finns två syften med en faktura.¹⁶⁵ Till att börja med ska en skattemyndighet kunna säkerställa att de materiella kraven föreligger för att avgöra om säljaren vid omsättning av en vara eller tjänst är skattskyldig. Dessutom ska en skattemyndighet kunna säkerställa att de materiella kraven föreligger för köparens avdragsrätt av ingående moms.¹⁶⁶

I följande kapitelns inledande avsnitt presenteras fakturans betydelse inom mervärdesskatterätten, i egenskap av underlag för avdragsrätt för ingående moms. Även om reglerna för faktura regleras inom mervärdesskatterätten fyller fakturan funktion i en mängd andra rättsområden. Eftersom förståelsen för fakturans betydelse i andra sammanhang än mervärdesskatt är central inför den slutliga utvärdering jag genomför i kapitel sju och åtta, vidgas fakturans betydelse i andra rättsområden än mervärdesskatt i avsnitt 5.3.

¹⁶¹ 26 kap. 5 § 1 st. SFL. Se avsnitt 2.3 angående innehåll i en momsdeklaration.

¹⁶² 26 kap. 21 § 1 st. SFL.

¹⁶³ 8 kap. 17 § 1 st ML.

¹⁶⁴ Prop. 2011/12:94 s. 24.

¹⁶⁵ C-516/14 *Barlis 06* p. 27.

¹⁶⁶ *Ibid.*

5.2 Fakturans betydelse inom mervärdesskatteområdet

5.2.1 Fakturans innehåll och utformning

År 2004 trädde nya faktureringsregler i kraft genom en ändring av direktivet men då efterlevnaden av EU:s medlemsstater inte blev som tänkt, föranleddes ändringen av ett faktureringsdirektiv¹⁶⁷ år 2010. Den svenska införlivningen av det nya faktureringsdirektivet trädde i kraft 1 juli 2012. Införlivningen syftade till att bland annat förtydliga och förenkla regleringen avseende fakturans innehåll.¹⁶⁸

Som ovan angivet föreligger en skattepliktig omsättning när samtliga rekvisit i 11 kap. 1 § 1 st. p. 1 ML uppfylls. Vid en skattepliktig omsättning är säljaren skyldig att utfärda faktura i säljarens namn enligt 11 kap. 1 § 1 st. ML, motsvarande art. 220 i direktivet. Om avtal träffats i förväg får köparen utfärda faktura enligt 11 kap. 4 § p. 1 ML. Som huvudregel är det således rådgivande bolag som fakturerar moderbolaget när en rådgivningstjänst förvärvas i samband med avyttring av dotterbolagsandelar. Fakturan utgör ett underlag för avdragsrätt för rådgivningstjänsten, men som fortsättningsvis framgår, är krav på innehållet i fakturan inte särskilt höga.¹⁶⁹

Det finns ett flertal obligatoriska krav på en fullständig faktura som framgår i 11 kap. 8 § 1 st. ML, motsvarande art. 226 i direktivet. Av relevans i denna uppsats är kravet på omsättningens *art*. Det obligatoriska kravet på omsättningens art framgår i 11 kap. 8 § 1 st. p. 6 ML, motsvarande art. 226 i direktivet. Enligt EUD är det obligatoriskt att ange tjänstens art men fakturautställaren är inte skyldig att på fakturan ge någon utförlig beskrivning av tjänsterna.¹⁷⁰ Även SKV har uttryckt sig om rekvisitet art på en faktura. SKV gör skillnad beroende på om det är en vara eller tjänst som faktureras. Enligt SKV ska en vara *beskrivas* och *individualiseras*. När det är en omsättning av tjänst ska en notering om tjänstens *typ* framgå i fakturan.¹⁷¹ Eftersom det inte finns någon skyldighet för säljaren att ge en utförlig beskrivning av tjänsterna, förenklar det att felrubricera tjänster i faktura, vilket beskrivs utförligare i kapitel sex. Felrubricering i faktura möjliggör i sin tur olika skattefördelar, varav en är avdrag för ingående

¹⁶⁷ Rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller regler om fakturering.

¹⁶⁸ Prop. 2011/12:94, s. 1.

¹⁶⁹ 8 kap. 17 § 1 st. ML.

¹⁷⁰ C-516/14 *Barlis 06* p. 26.

¹⁷¹ Skatteverket. *Innehållet i en faktura*.

moms. Det råder således enligt min mening inga tvivel om att obefogade avdrag på rådgivningstjänster kan förebyggas om möjligheterna till felrubricering begränsas. En begränsning kan ske genom högre krav på innehållet i fakturan. I samband med förvärv av rådgivningstjänster vid aktieavyttring finns det således ett behov av krav i faktura som säkerställer att fakturans innehåll speglar verkliga förhållanden, eftersom innehållet enligt EUD ger uttryck för en skattepliktig omsättning.¹⁷²

I C-280/10 *Polski Trawertyn* och C-516/14 *Barlis 06* betonade EUD att fakturan har betydelse för skattemyndighetens kontroll av ett giltigt avdrag. Däremot uttalade EUD att det finns situationer där uppgifter kan kontrolleras på andra sätt än faktura.¹⁷³ SKV har, likt EUD, i ett ställningstagande¹⁷⁴ uttryckt att det inte är det fysiska dokumentet i sig som utgör en faktura utan avgörande är innehållet i en samling av handlingar eller dokument. Om olika handlingar påvisar ett tydligt samband och handlingarna tillsammans uppnår kraven på faktura enligt 11 kap. 8 § 1 st. ML kan en faktura obehindrat bestå av flera handlingar.¹⁷⁵ Handlingarna kan exempelvis bestå av avtal och följesedlar förutsatt att ett tydligt samband föreligger mellan dokumenten. För att flera handlingar tillsammans ska kunna bilda en faktura krävs det att både säljare och köpare har tillgång till de handlingar som tillsammans skapar fakturan.¹⁷⁶

Rådgivningstjänster kan vara av olika art men vanligt förekommande vid avyttring av dotterbolagsandelar är juridiska tjänster. Juridiska tjänster kan i sin tur röra sig om en mängd olika tjänster som exempelvis avtalsskrivning eller skatterätt. Ett rättsfall på EU-nivå som påvisar de låga kraven för omsättningens art är C-516/14 *Barlis 06*. I C-516/14 *Barlis 06* angav EUD att benämningen juridiska tjänster, i kombination med brist på perioden när tjänsterna erhållits, inte gav en tillräcklig beskrivning av vad som hade tillhandahållits. Fakturorna innehöll endast information om att juridiska tjänster hade tillhandahållits från och med ett datum till och med ett datum utan närmare beskrivning. EUD kom fram till att fakturorna inte levde upp till kraven på omfattning och art som framgår av art. 226 i direktivet, motsvarande 11 kap. 8 § ML.¹⁷⁷ Trots det hävdade EUD att det inte får ställas ytterligare krav på fakturans innehåll som villkor för avdragsrätt, om kraven inte framgår av 11 kap. 8 § ML, motsvarande

¹⁷² C-516/14 *Barlis 06* p. 26.

¹⁷³ C-280/10 *Polski Trawertyn* p. 48; C-516/14 *Barlis 06* p. 47–48.

¹⁷⁴ Skatteverkets ställningstagande dnr: 202 503957–18/111; Prop. 2003/04:26, s. 69.

¹⁷⁵ Prop. 2003/04:26, s. 69.

¹⁷⁶ Skatteverkets ställningstagande dnr: 202 503957-18/111.

¹⁷⁷ C-516/14 *Barlis 06* p. 35.

art. 226 i direktivet. EUD poängterade i domen att nationella skattemyndigheter aldrig får neka avdragsrätt på grund av att formella villkor inte uppfylls förutsatt att myndigheten har haft möjlighet att kontrollera materiella villkor genom andra informationskällor.¹⁷⁸ Att skattemyndigheter inte får neka avdragsrätt för ingående moms på grund att formella krav inte föreligger framgår av omfattande EU-rättspraxis vilket utreds ytterligare i avsnitt 5.2.2.

5.2.2 Föreligger avdragsrätt trots formella brister i fakturans innehåll?

I ett flertal tillfällen har EUD anfört att ingående moms ska vara avdragsgill när de materiella villkoren föreligger även om vissa formella krav underlåts av den skattskyldige.¹⁷⁹ Enligt EUD:s bedömning i C-398/09 *Pannon Gép Centrum* och C-271/12 *Petroma Transports* ska det ges tillfälle att korrigera en faktura innan ett slutligt beslut för avdragsrätt har fattats. Skattemyndigheten får inte neka rätt till avdrag på grund av att en faktura inte uppfyller de formella krav som krävs för att kontrollera de materiella villkoren.¹⁸⁰

Avdragsrätt vid brist i faktura poängterades även i C-518/14 *Senatex*. Omständigheterna var att en faktura saknade uppgift om mottagarens momsregistreringsnummer, vilket är ett av flera obligatoriska krav på faktura.¹⁸¹ Fakturan kompletterades med den saknade uppgiften. EUD diskuterade om avdragsrätten inträder vid fakturornas tillkomst alternativt vid rättelsen av fakturorna.¹⁸² Likt tidigare rättspraxis betonade EUD att ingående moms blir avdragsgill fullt ut i samband med att de materiella kraven för avdragsrätt föreligger trots att samtliga formella krav inte är uppfyllda.¹⁸³

I likhet med presenterad EU-rättspraxis har SKV i ett ställningstagande¹⁸⁴ bekräftat att avdragsrätt för ingående moms inte alltid går förlorad vid brist. Ifall den bristfälliga uppgiften kan läkas med ett bevis i annat dokument som sammanfogas med fakturan tillåts det i syfte att styrka avdragsrätten. Enligt SKV är säljaren skyldig att rätta en bristfällig faktura genom kompletterande uppgift eller handling dels åt köparen, dels åt SKV. Uppfylls de formella kraven efter rättelsen men inte de materiella föreligger däremot ingen avdragsrätt för köparen.¹⁸⁵

¹⁷⁸ C-516/14 *Barlis 06* p. 43–44, 49.

¹⁷⁹ C-95/07 *Ecotrade SpA* p. 63; C-280/10 *PolSKI Trawertyn* p. 43; C-398/09 *Pannon Gép Centrum* p. 43–45; C-271/12 *Petroma Transports* p. 34; C-518/14 *Senatex* p. 38.

¹⁸⁰ C-398/09 *Pannon Gép Centrum* p. 43–45; C-271/12 *Petroma Transports* p. 34.

¹⁸¹ C-518/14 *Senatex* p. 18; 11 kap. 8 § p.3 ML; art. 226 I direktivet.

¹⁸² C-518/14 *Senatex* p. 28.

¹⁸³ *Ibid*, p. 38.

¹⁸⁴ Skatteverkets ställningstagande dnr: 202 503957-18/111.

¹⁸⁵ *Ibid*.

Enligt SKV kan nästintill alla brister på uppgifter läkas genom en komplettering förutom då en för låg momsprocentsats angivits eller som tidigare framgått, den materiella grunden inte föreligger.¹⁸⁶ Att en faktura ska läkas inträffar dock endast då SKV uppmärksammar en brist i faktura vilket problematiseras i kapitel sju.

Det kan av ovan presenterad EU-rättspraxis och SKVs ställningstagande¹⁸⁷ konstateras att det är den materiella grunden för avdragsrätt som väger tyngst. Den materiella grunden i en given situation anser EUD kan bedömas utifrån en faktura.¹⁸⁸ I samband aktieavyttring blir en inköpt rådgivningstjänst avdragsgill så fort ett sådant omedelbart och direkt samband föreligger som presenterades i avsnitt 3.4. Däremot blir det inte tillfälle att *bedöma* det omedelbara och direkta sambandet om det inte finns anledning att ifrågasätta innehållet i en faktura.¹⁸⁹ Därmed blir det heller inte fråga om att ifrågasätta bokförda avdrag, eftersom dessa görs med anledning av ett innehåll i faktura, vilket framgår i kapitel sex.

Även om reglerna för faktura finns i ML och således styrs av EU-rätt, kommer fakturan till uttryck i en mängd rättsområden. I kapitel sju granskas att det i andra rättsområden finns ett behov av att innehållet i en faktura speglar det som utförts i verkligheten. Av den anledningen finns det ett behov att klargöra fakturans betydelse i och för andra rättsområden, eftersom andra rättsområden kan gynnas av att de mervärdesskatterättsliga reglerna för fakturans innehåll justeras..

5.3 Fakturans betydelse i andra områden än mervärdesskatterätt

5.3.1 Bokföring och redovisning

I avsnitt 2.3 angavs att den som är bokföringsskyldig enligt BFL är skyldig att bokföra redovisning av samtliga affärshändelser i verksamheten,¹⁹⁰ där inbegripet ingående och utgående moms. För samtliga transaktioner av ekonomisk art i en verksamhet ska underlag finnas som bevisar att affärshändelsen har inträffat enligt 5 kap. 6 § 1 st. BFL. Underlaget betecknas i BFL som en *verifikation*.¹⁹¹ En verifikation ska normalt bestå av ett skriftligt

¹⁸⁶ Skatteverkets ställningstagande dnr: 202 503957-18/111.

¹⁸⁷ Ibid.

¹⁸⁸ C-516/14 *Barlis 06* p. 27.

¹⁸⁹ Se avsnitt 6.3 angående bokförd beskattning med anledning av en faktura.

¹⁹⁰ 2 kap. 1,2 § § BFL; 4 kap. 1 § BFL

¹⁹¹ 1 kap. 2 § p.8 BFL; 5 kap. 6 § 1 st. BFL.

underlag och motsvaras inte sällan av en faktura eller kvitto.¹⁹² En verifikation kan både upprättas inom ett företag och mottas av annat företag.¹⁹³

Samtliga verifikationer ska enligt 5 kap. 7 § 1 st. BFL innehålla obligatoriska uppgifter som verifierar affärshändelsen. Enligt 5 kap. 7 § BFL ska en verifikation bland annat innehålla uppgift om vad affärshändelsen avser. Uppgiften på vad affärshändelsen avser ska vara så pass tydlig att det är möjligt att förstå affärshändelsens innebörd.¹⁹⁴ Likt kravet på omsättningens art i faktura, ska det i en verifikation tydligt anges om det är en vara eller tjänst som ligger till grund för verifikationen samt vilken typ av vara eller tjänst som verifikationen verifierar.¹⁹⁵ När en verifikation inte innehåller de krav som den ska, behöver verifikationen rättas. Enligt 5 kap. 9 § 1 st. BFL ska det tydligt framgå av vem rättelsen gjordes samt när rättelsen gjordes. Rättelse kan även ske genom att verifikationen ersätts med en ny.¹⁹⁶

När en rådgivningstjänst förvärvas vid avyttring ska det således inte enbart utfärdas en faktura enligt ML:s faktureringsregler, utan även upprättas en verifikation i redovisningen. Eftersom det innebär affärshändelser i båda verksamheter ska det upprättas en verifikation dels i det moderbolag förvärvar en rådgivningstjänst, dels i det rådgivande bolag som ställt ut fakturan. Den faktura som rådgivande företag ställer ut till moderbolaget kan således utgöra ett verifierande underlag i moderbolagets redovisning, som även utgör moderbolagets styrkande underlag för avdragsrätt för ingående moms på en rådgivningstjänst.¹⁹⁷ Fakturan utgör inte enbart underlag för avdragsrätt inom mervärdesskatterätten och underlag för en affärshändelses uppkomst i redovisningen. Fakturan utgör även ett underlag för avdragsgilla utgifter i inkomstskatterätten vilket försättningsvis presenteras.

5.3.2 Inkomstskatt

Inkomster kan inom inkomstbeskattningen hänföras till tre olika inkomstslag vilka benämns tjänst, kapital och näringsverksamhet. Anledningen till att inkomster ska delas in i olika inkomstslag beror på att inkomstbeskattningen skiljer sig i olika inkomstslag.¹⁹⁸ En juridisk

¹⁹² Skatteverket. *Bokföring–Vad kräver lagen?*

¹⁹³ Skatteverket. *Underlag för bokföring av affärshändelser.*

¹⁹⁴ BFAR 2013:2 p. 5.5.

¹⁹⁵ Ibid.

¹⁹⁶ BFAR 2013:2 p. 5.16.

¹⁹⁷ 8 kap. 17 § 1 st. ML.

¹⁹⁸ Skatteverket. *Inkomst av näringsverksamhet.*

person¹⁹⁹ beskattas enbart i inkomstslaget näringsverksamhet. I 13 kap. 1 § 1 st. IL framgår att till inkomstslaget näringsverksamhet ska inkomster och utgifter ingå om de uppkommit på grund av verksamhet som bedrivs självständigt och yrkesmässigt. För juridiska personer ingår i inkomstslaget näringsverksamhet även inkomster som grundas på en kapitaltillgång eller utgifter som uppkommit till följd av en kapitalförlust.²⁰⁰ En obegränsat juridisk person²⁰¹ ska lämna in en inkomstdeklaration till SKV som bland annat innehåller de skattepliktiga inkomster och avdragsgilla utgifter verksamheten haft.²⁰² Deklarationstidpunkterna för när inkomstdeklaration ska lämnas in regleras i 32 kap. 2 § SFL.

Inom inkomstskatterätten råder avdragsrätt för utgifter som behövs för att bibehålla inkomster i verksamheten enligt 16 kap. 1 § 1 st. IL. För att erhålla avdrag ska utgiften vara avdragsgill enligt 16 kap. 1 § 1 st. IL. Det finns inga uttryckta krav på att underlag som exempelvis fakturor ska bifogas vid inlämning av deklarationen som stöd för de utgifter eller inkomster verksamheten haft.²⁰³ Däremot ansvarar näringsidkaren för att samtliga uppgifter som ligger till grund för deklarationen är sanningsenliga enligt 49 kap. 4 § 1 st. p. 1–2 SFL. Om SKV anser en uppgift i inkomstdeklarationen inte vara sanningsenlig, utan vara *oriktig*, kan det medföra ett skattetillägg²⁰⁴ för näringsidkaren enligt 49 kap. 4 § SFL. Definitionen av en oriktig uppgift regleras i 49 kap. 5 § 1 st. p. 1–2 SFL. SKV har i samband med en oriktig uppgift en utredningsskyldighet som framgår av 3 kap. 1 § 1 st. TL. Utredningsskyldigheten innebär att SKV ska utreda den oriktiga uppgiften i inkomstdeklarationen så långt som möjligt innan det blir ett ärende för domstol. Trots SKV:s ansvar att driva en materiell utredning har den skattskyldige i den ordinarie skatteprocessen bevisbördan för att uppgiften i deklarationen är riktig enligt RÅ 1983 Aa 39. Faktura kan således spela en avgörande roll i form av bevis på den avdragsgilla utgiften i samband med SKV:s utredning av oriktig uppgift.²⁰⁵

Det kan av ovan konstateras att ett underlag som inte stämmer överens med verkligheten får konsekvenser inom inkomstskatteområdet och redovisningsområdet, eftersom ett icke-

¹⁹⁹ Med juridisk person avses ett rättssubjekt som har samma rättigheter och skyldigheter som en fysisk person. En typ av juridisk person är *aktiebolag*.

²⁰⁰ 13 kap. 2 § 1 st. IL.

²⁰¹ Med obegränsat juridisk person avses enligt 6 kap. 3,4 § § IL en ekonomisk aktör som till följd av registrering i Sverige av är skattskyldig för samtliga inkomster i Sverige.

²⁰² 6 kap. 3 § IL; 31 kap. 2 § 2 st. p. 2–3 SFL; 32 kap. 3 § SFL.

²⁰³ 31 kap. 2 § SFL; 31 kap. 7–15 a § SFL.

²⁰⁴ Skattetillägg är en avgift som enligt 49 kap. 4 § p.1 SFL kan begäras om en oriktig uppgift lämnas i en skattedeklaration. Avgiften kan enligt 49 kap. 5 § krävas om en felaktig uppgift i lämnas alternativt om en uppgift utelämnas. Ett exempel på en oriktig uppgift är sådan utgift som dras av som inte är avdragsgill.

²⁰⁵ RÅ 1983 Aa 39.

sanningsenligt underlag kan komma till uttryck i en falsk verifikation i redovisningen samt oriktig uppgift inom inkomstskatterätten. Striktare mervärdesskatterättsliga krav på innehåll i faktura kan därigenom dels förebygga användningen av oriktiga uppgifter i inkomstbeskattningen, dels falska verifikationer i redovisningen avseende förvärvade rådgivningstjänster vid aktieavyttring. Dessutom kan det försvåra möjligheten att göra momsavdrag med stöd av felrubricerade fakturor, vilka fortsättningsvis ska beskrivas.

6 Felrubricering av arbetsfördelning i faktura

6.1 Introduktion

Som ovan nämnt föreligger det enligt avdragsrättsbestämmelserna²⁰⁶ inte avdragsrätt för ingående moms på förvärv som hänförs till en obeskattad avyttring.²⁰⁷ De kostnader som faktiskt kan dras vid aktieavyttring, såsom rådgivningstjänster, blir extra attraktiva eftersom det ger moderbolaget en möjlighet att minska den skatt som moderbolaget ska betala in till staten.²⁰⁸ Ett sätt att obefogat dra av den avdragsgilla kostnaden för rådgivningstjänster är genom osanna fakturor vilket följande kapitel behandlar.

Enligt EUD kan avdragsrätten endast nyttjas ifall ingående moms kan hänföras med en momspliktig transaktion.²⁰⁹ SKV har bekräftat EUD:s tolkning i ett ställningstagande i vilket SKV menar att avdragsrätten begränsas till att avse skattepliktig omsättning.²¹⁰ Huruvida en skattepliktig omsättning förekommit uppenbaras däremot endast om SKV företar en granskning av ett företag. Situationer då SKV företar en revision av ett bolag kan vara i samband med att SKV kontrollerar om en ekonomisk verksamhet bedrivs alternativt när SKV befarar att en köpare och säljare har ett upplägg som går ut på att tillhandahålla varandra falska fakturor.²¹¹ SKV beräknade att skattebortfallet kommer att uppgå till 3.3 miljarder kronor under perioden 2018–2020 inom branscher där osanna fakturor är vanligt förekommande. SKV uttryckte även att skattebortfallen kan omfatta större förluster med hänvisning till att undandragandet är svårt att upptäcka.²¹²

Genom att höja kraven på innehållet i en faktura anser jag den typ av fakturor som presenteras i följande kapitel kan förebyggas, eftersom högre krav kan försvåra möjligheten att ge vilseledande innehåll i en faktura.²¹³ I följande kapitel utreds inledningsvis vad som kännetecknar en osann faktura. I dagsläget finns en praktisk lösning för att bekämpa vilseledande fakturering vilket är genom omvänd skattskyldighet. Omvänd skattskyldighet

²⁰⁶ 8 kap. 3 § 1 st. ML; art. 168 i direktivet.

²⁰⁷ Se avsnitt 3.3 angående avdragsrättens begränsning.

²⁰⁸ Se bland annat avsnitt 3.2 hur utgående moms minskas med avdrag för ingående moms.

²⁰⁹ C-342/87 *Genius holding BV* p. 13 ;C-454/98 *Schmeink & Cofreth* p. 53.

²¹⁰ Skatteverkets ställningstagande dnr:131 382472-08/111.

²¹¹ SOU 2015:77 s. 284–285.

²¹² Prop.2020 /21:20. s. 19–20.

²¹³ Se avsnitt 5.2 angående krav på omsättnings art i faktura.

tillämpas endast vid fakturering av tjänster som kännetecknas av osanna fakturor, vilket rådgivningstjänster i dagsläget inte kännetecknar. Det är följaktligen inte aktuellt att införa den typ av reglering för rådgivningstjänster som förvärvas i samband med aktieavyttring. Av den anledningen presenteras omvänd skattskyldighet endast översiktligt i avsnitt 6.5.

6.2 Vad kännetecknar en osann faktura?

Det finns ingen lagreglerad definition av vad en osann faktura är. En vanlig föreställning av en falsk faktura är att den upprättas utan att en vara eller tjänst tillhandahållits i verkligheten. En annan är att fakturan upprättas mellan en köpare och säljare där säljaren inte intäktsför intäkten som skattepliktig, samt inte redovisar någon utgående moms.²¹⁴ Beskrivna föreställningar skiljer sig mot vad som kännetecknar en *osann faktura*. Definitionen av en osann faktura fick HFD tillfälle att uttrycka sig om i prejudikatet HFD 2012 ref. 69 i–iii. I HFD 2012 ref. 69 i–iii prövades förekomsten av osanna fakturor i tre olika företag och HFD karakteriserade en osann faktura enligt följande: *“En faktura som ger sken av att avtal ingåtts mellan två parter om köp av varor och tjänster men där avtalet i själva verket avser köp av själva fakturan”*.²¹⁵

I HFD 2012 ref. 69 ii rörde det sig om dels ordinarie beskattning, dels efterbeskattning²¹⁶. I HFD 2012 ref. 69 ii preciserade HFD hur en osann faktura artas skatterättsligt. Det typiska händelseförloppet, som HFD menade kommer uttryck i en osann faktura, börjar med att säljaren utfärdar en faktura som anger att arbete utförts. I verkligheten kan arbetet ha utförts men däremot är rollerna av säljare och köpare omkastade vid faktureringen, vilket resulterar i att olika skattefördelar kan uppnås om en granskning av SKV inte förekommer. Köparen betalar fakturan som säljaren utfärdat med den felrubricerade arbetsbeskrivningen. Säljaren tar ut köparens erlagda medel kontant och återbetalar dem till köparen. Köparen använder sedan säljarens återbetalda medel till att betala oredovisade löner i köparens bolag. Köparen gör även avdrag för ingående moms som belöpt på tjänsterna enligt fakturan.²¹⁷

²¹⁴ Hållén. & Andersson Skattenytt 2018, s. 34.

²¹⁵ HFD 2012 ref. 69 ii.

²¹⁶ Efterbeskattning aktualiseras då SKV anser det finns fog för att ompröva ett skattebeslut efter den slutliga skatten har beslutats. En omständighet som kan föranleda efterbeskattning är exempelvis då en oriktig uppgift lämnas i en inkomstdeklaration. Se avsnitt 5.3.2 angående oriktig uppgift; Skatteverket. *På grund av oriktig uppgift*; 66 kap. 21 § 1 st. SFL.

²¹⁷ HFD 2012 ref. 69 ii.

Enligt den osanna fakturan har säljaren F-skattsedel och har ansvarat för arbetskraften och påförs därmed enligt den osanna fakturan med arbetsgivaravgifter²¹⁸. Utan ett godkännande av F-skatt är det svårt att bedriva näringsverksamhet och för att SKV ska godkänna en ansökan om F-skatt krävs att näringsverksamhet bedrivs alternativt avses bedrivas.²¹⁹ I verkligheten är det dock köparen som ansvarat för arbetskraften och därmed skyldig att erlägga arbetsgivaravgifter.²²⁰

I HFD 2012 ref. 69 ii hade AB Oskar Jansson Plåt & Smide bokfört fakturor från Erix AB inklusive moms på snöröjningstjänster. Plåt & Smide gjorde avdrag för ingående skatt enligt fakturorna. På underlagen för fakturorna fanns bland annat namn på de personer som utfört arbetet samt när och var arbetet utfördes. Vid en revision av AB Oskar Jansson Plåt & Smide nekade SKV avdragen eftersom SKV menade att arbetet inte utförts av Erix AB utan av personal anställd på Plåt & Smide. Av den anledningen ansåg SKV att fakturorna var osanna. Mer än hälften av insatta medlen ansåg SKV hade tagits ut i samband med insättningarna. Det fanns enligt SKV inga tecken på att säljarens återbetalade medel hade använts för att betala driftskostnader i Erix AB. Plåt & Smide menade att de hade kontrollerat Erix AB F-skattsedel och att undersökningsplikten därigenom var uppfylld. Enligt i RÅ 2007 ref 61 ii kan en köpare göra avdrag för ingående moms givet att säljaren kan uppvisa en F-skattsedel och att köparen är i god tro om säljarens verksamhet. Undersökningsplikten kan dock utökas till att omfatta fler kontroller i specifika branscher som ofta kännetecknas för att vara inblandade i undandragande.²²¹

HFD ansåg att tillräckliga skäl inte förelåg för att fakturorna skulle betraktas som osanna. HFD menade att det är oklart vilket subjekt som tillhandahållit arbetskraften och att SKV hade all anledning att misstänka att fakturorna var osanna. Däremot påpekade HFD att Plåt & Smide hade samma rutiner och upplägg med ett flertal entreprenörer men det var endast fakturorna från Erix AB som betraktades osanna i samband med den revision som SKV gjorde. Även om

²¹⁸ Arbetsgivaravgifter är avgifter som arbetsgivare är skyldiga att betala till staten för samtliga anställda som erhåller ersättning. Hur hög avgiften är beror på den totala ersättningen som betalas ut i form av lön till anställda eftersom arbetsgivaravgifter beräknas procentuellt baserat på den totala lönesumman för anställda. Avgiftsplikten regleras i 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980), fortsättningsvis förkortad SAL.

²¹⁹ SOU 2015:77, s. 284–285.

²²⁰ 2 kap. 1,4 § § SAL.

²²¹ Rosenkvist Sjögren Skattenytt 2018, s. 659.

HFD ansåg att avtalsunderlaget för fakturorna var bristfälligt, ansåg HFD ändå att avtalen pekade på att arbetet hade utförts av Erix AB och inte av Plåt & Smides egen personal.²²²

6.3 Bevisning vid förekomst av osann faktura

HFD betonade i HFD 2012 ref. 69 ii att fakturor som är betalda och som har blivit bokförda i en verksamhet saknar anledning att betraktas som osanna vad angår beskattningen. Om det mot förmodan finns fog att ifrågasätta fakturans äkthet, kan det innebära att den som yrkar avdrag måste bevisa att det som enligt fakturan har tillhandahållits även har tillhandahållits i verkligheten. Det är enbart då det finns omständigheter som tyder på att fakturor kan vara osanna som det ska påvisas att det som står i fakturan stämmer överens med verkligheten.²²³ HFD:s uttalande, i kombination med de låga kraven på omsättningens art som presenterades i avsnitt 5.2.1, är en tydlig indikation på att kraven bör vara högre när rådgivningstjänster faktureras vid aktieavyttring. Detta eftersom HFD 2012 ref. 69 ii och den rättspraxis som presenteras i avsnitt 6.4 ger uttryck för en bevisningsproblematik.

Vid den ordinarie beskattningen är det, som nämnt i avsnitt 5.3.2, den skattskyldige som ska bevisa att denne haft avdragsgilla kostnader och beviskravet är sannolikt.²²⁴ I HFD 2012 ref. 69 ii betonades att när det kommer till skattetillägg eller efterbeskattning, som vid upptäckt blir följden av obefogade momsavdrag, är det alltid SKV som har bevisbördan för att ett obefogat avdrag gjorts.²²⁵ Beviskravet är, till skillnad från den ordinarie beskattningsprocessen, högre ställt eftersom felrubricering ska styrkas av SKV.²²⁶ Detta innebär att det krävs omfattande resurser för SKV att föra en bevisning om en felrubricering. Beviskravet innebär att SKV, som nämnt i avsnitt 6.2, måste bevisa att säljaren återbetalar köparens erlagda medel. Återbetalning är en omständighet som enligt nedan presenterad rättspraxis varit svår SKV att bevisa.

6.4 Återbetalning

HFD betonade i HFD 2012 ref. 69 ii att ett viktigt karaktärsdrag hos osanna fakturor är att det sker en återbetalning av de medel som köparen betalat säljaren med. HFD betonade i HFD 2012 ref 69 ii att återbetalningen har *avgörande* betydelse för huruvida en faktura är osann eller inte.

²²² HFD 2012 ref. 69 ii.

²²³ Ibid.

²²⁴ RÅ 1983 Aa 39..

²²⁵ RÅ 2000 not. 132.

²²⁶ HFD 2012 ref. 69 ii.

En av anledningarna till att osanna fakturor inte ansågs föreligga i ett annat fall menade HFD var på grund av bevisning om återbetalning inte kunde styrkas av SKV. Det ovan beskrivna fakturaupplägget,²²⁷ förelåg även i HFD 2019 ref. 6.

Omständigheterna i HFD 2019 ref. 6 var att Måleri AB L.Å. bokfört närmre 90 fakturor från Tektra Konsult AB. Tektra Konsult AB var en underentreprenör till Måleri AB L.Å. Fakturorna avsåg måleritjänster som Tektra fakturerade till Måleri AB L.Å. SKV genomförde en begränsad granskning av bolaget i form av att kontrollera de fakturor som Tektra ställt ut. Det var ostridigt att tjänsterna hade utförts, men SKV menade att arbetskraften inte hade tillhandahållits av Tektra utan var anställda på Måleri AB L.Å, vilket var anledningen till att SKV påstod att fakturorna vara osanna. SKV påförde bolaget arbetsgivaravgifter och skattetillägg, vilket bolaget sedermera överklagade.

Underinstanserna ansåg att fakturorna var osanna eftersom verksamheten uteslutande gick ut på att utfärda osanna fakturor. De medel som sattes in på Tektra ansågs inte ha använts till att betala exempelvis driftkostnader i Tektra, utan i anslutning till insättning hade medlen tagits ut. Dessutom ansåg underinstanserna att medlen hade förts vidare till utlandet. Underinstanserna ansåg att avtalen mellan Tektra och Måleri A.B. var bristfälliga, eftersom inga uppdragsavtal eller liknande dokument fanns som underlag för tjänsterna. Fakturorna ansågs även bristfälliga eftersom de saknade exempelvis uppgift om vilka arbeten som hade utförts, det vill säga uppgift om omsättningens art.²²⁸ Måleri AB kunde dessutom inte ange fullständiga namn på de som bolaget påstått utfört tjänsterna.

HFD var av en annan uppfattning till skillnad från underinstans. HFD var enig avseende den bristfälliga dokumentationen och de bristfälliga fakturorna. Däremot ansåg inte HFD att den bristfälliga dokumentationen och de bristfälliga fakturorna innebära att fakturorna var osanna i den mening att den verkliga arbetskraften inte tillhandahållits av Tektra. HFD ansåg dessutom att någon återbetalning av erlagda medel inte inträffat från Tektra till Måleri AB L.Å. Enligt högsta instans fanns alla anställda utom en på lönelistor från bolaget. HFD ansåg slutligen att det saknade betydelse för fakturornas äkthet om pengarna förts vidare till utlandet.²²⁹

²²⁷ Se avsnitt 6.2 om hur en osann faktura artar sig i skatterättsligt hänseende.

²²⁸ Se avsnitt 5.2.1 angående krav på omsättningens art i faktura.

²²⁹ HFD 2019 ref. 6.

Av domsluten i HFD 2012 ref. 69 ii och HFD 2019 ref. 6 kan det utan tvekan konstateras att bevisning om fakturors äkthet inte är en enkel uppgift för SKV, eftersom felrubriceringarna som SKV påstod ha förekommit inte helt övertygade HFD. Som tidigare nämnt ska tjänstens typ anges på fakturan men tydligare beskrivning av tjänsten finns det inga krav på enligt EUD. Rådgivningstjänster kan innefatta en mängd olika konsulterade tjänster vilket jag anser innebära att kraven på just rådgivningstjänster vid aktieavyttring bör vara högre ställda. Eftersom moderbolaget, likt det rådgivande bolag som ställer ut en faktura, kan utföra tjänster är det av central betydelse att det finns krav på att den tjänst som faktiskt utförs i verkligheten är den som rådgivande bolag fakturerar för och som ett moderbolag gör avdrag för. Därmed är det av central betydelse att det avdrag för ingående moms som moderbolaget gör faktiskt är ett avdrag på en rådgivningstjänst som förvärvats i samband med aktieavyttringen. Ett sätt att bekämpa vilseledande fakturering, och därigenom förebygga obefogade momsavdrag, är genom omvänd skattskyldighet.

6.5 Omvänd skattskyldighet

Ett effektivt sätt att bekämpa obefogade momsavdrag är genom omvänd skattskyldighet.²³⁰ Normalt är det säljaren av en vara eller tjänst som är skyldig att utfärda faktura i samband med en skattepliktig omsättning.²³¹ Vid omvänd skattskyldighet är det tvärtom. Förvärvaren blir dels redovisningsskyldig, dels betalningsskyldig för den utgående skatt som ska betalas till följd av omsättningen.²³² Praktiskt innebär omvänd skattskyldighet att förvärvarens faktura från säljaren inte inkluderar utgående moms, som enligt 8 kap. 2 § 1 st. ML skulle motsvara förvärvarens ingående moms. Istället ska förvärvaren, å sina vägnar, beräkna utgående skatt som ska redovisas på förvärvarens momsdeklaration. Omvänd skattskyldighet innebär däremot inte att förvärvaren saknar avdragsrätt, utan kan ansöka om återbetalning av erlagd ingående moms enligt 10 kap. 1 § 2 st. ML.²³³ Avdraget får inte göras genom sådan kvittning som illustrerades i avsnitt 3.2, utan såväl utgående som ingående moms måste redovisas i en momsdeklaration.²³⁴

Under senare delen av 1990-talet valde Riksskatteverket, fortsättningsvis förkortad RSV, att kontrollera vissa projekt inom byggbranschen som påvisade att skatteundandragande och

²³⁰ Prop. 2020 /21:20, s. 16.

²³¹ 8 kap. 6 § 1 st. ML; 11 kap. 1 § 1 st. ML.

²³² Prop. 2020 /21:20, s. 16; Skatteverket. *Omvänd skattskyldighet*.

²³³ Renström Skattennytt 2007, s. 117.

²³⁴ Skatteverket. *Omvänd skattskyldighet*.

oredovisade löner inte var ovanligt. RSV upptäckte att de obeskattade lönerna motsvarade 2,5–3 miljarder SEK, varav bortfall av moms för staten motsvarade 500–600 miljoner per år.²³⁵ De beräknade skattebortfallen hänfördes uteslutande till installationsarbeten inom byggsektorn. Olika utredningar resulterade till slut i att det lades fram förslag på omvänd skattskyldighet vid omsättning av byggtjänster.²³⁶ Förslaget resulterade i regler avseende omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, vilket kommer till uttryck i 1 kap 2 § 4 d) 6 ML. Införandet av omvänd skattskyldighet för byggsektorn resulterade i ökade administrativa kostnader för företagen eftersom den annorlunda praktiska tillämpningen av avdragsrätten innebar en omställning för företagen som omfattades av ändringen.²³⁷ Inom byggsektorn uppskattades de ökade kostnaderna som föranleddes av omvänd skattskyldighet att omfatta ca. 454 miljoner kronor.²³⁸

²³⁵ Riksskatteverket, rapport 2001:9, Riksskatteverket, rapport 2002:6.; Prop.2005/06:130 s. 18–19.

²³⁶ Prop. 2005/06:130. s. 30.

²³⁷ Prop. 2020 /21:20, s. 41.

²³⁸ Riksrevisionen, rapport 2012:6:, s. 74.

7 Finns det fog för ökade krav på innehållet i en faktura när rådgivningstjänster faktureras i samband med avyttring av dotterbolagsandelar?

7.1 Introduktion

Genom att felrubricera en tjänst i en faktura har det i uppsatsen påvisats att moms obefogat kan dras av. Obefogade avdrag av ingående moms uppmärksammas endast om det finns anledning att ifrågasätta äktheten av redan bokförd beskattning, där inbegripet bokförda avdrag för ingående moms.²³⁹ När det har funnits anledning att ifrågasätta äktheten av bokförd beskattning har SKVs bevisning inte övertygad HFD i presenterad rättspraxis, trots omfattande utredningar.²⁴⁰

I samband med att rådgivningstjänster förvärvas vid aktieavyttring kan moderbolaget, i egenskap av beställare av en rådgivningstjänst, komma överens med fakturautställande rådgivningsföretaget att innehållet i fakturan ska felrubriceras. Med hänvisning till att parterna kan ha samarbetat under en längre period kan rådgivande bolag gynnas av att hjälpa moderbolaget, i syfte att samarbete ska fortlöpa i framtiden. Eftersom avdragsrätt för ingående moms på förvärv vid aktieavyttring enligt huvudregel inte föreligger, blir den avdragsrätt på rådgivningstjänster som blivit avdragsgill enligt rättspraxis²⁴¹ extra eftertraktad för moderbolag som avyttrar dotterbolagsandelar. Av givna anledningar finns det ett behov av striktare krav på innehållet i en faktura när rådgivningstjänster förvärvas i samband med aktieavyttring. Kvarstår gör däremot en utvärdering om sådana krav är möjliga i svensk rätt, eftersom kraven för faktura regleras i ML men styrs av EU-rätt.

Inledningsvis avser utvärderingen i avsnitt 7.2 att problematisera gällande rätt för att uppmärksamma praktiska svagheter som kan ge upphov till obefogade momsavdrag. Successivt

²³⁹ Se avsnitt 6.2 angående HFDs bedömning i HFD 2012 ref. 69 ii och avsnitt 6.4 angående HFDs bedömning i HFD 2019 ref. 6.

²⁴⁰ Se avsnitt 6.2 angående HFD 2012 ref. 69 ii och avsnitt 6.4 angående HFD 2019 ref. 6.

²⁴¹ Se avsnitt 3.3, 3.4 och kapitel fyra angående materiell utveckling för avdragsrätt på rådgivningstjänster vid aktieavyttring.

utvärderas i avsnitt 7.3 och avsnitt 7.4 om det finns stöd för striktare krav på innehållet i faktura när rådgivningstjänster faktureras i samband med avyttring av dotterbolagsandelar.

7.2 Bäddar den praktiska tillämpningen av avdragsrätt för ett kringgående av systemet?

Det kan inledningsvis konstateras att det utan tvekan finns svagheter i den praktiska tillämpningen av avdragsrätt som istället för att förebygga, möjliggör obefogade avdrag för ingående moms. Därmed finns det svagheter i den generella tillämpningen som möjliggör ett obefogat avdrag på rådgivningstjänster förvärvade i samband med aktieavyttring. De svagheter som kan skildras i gällande rätt är ett flertal, varav ett urval presenteras i följande avsnitt.

Till att börja med finns inga krav på att fakturor ska bifogas vid inlämning av momsdeklaration.²⁴² Även om näringsidkaren tar en risk kan ingående moms ha dragits av i momsdeklarationen utan en materiellt korrekt faktura som grund för ett specifikt avdrag. Ett av de främsta motiven till systematiken för avdragsrätten är att det ska vara smidigt att administrera och kontrollera momsen. En enkel administration motiveras av att den uppgift som ekonomiska aktörer har, det vill säga uppbära skatten åt staten, inte ska försvåra aktörens verksamhet.²⁴³ Detta, i kombination med det omöjliga utredande arbete som SKV skulle behöva göra genom att begära att fakturorna bifogas momsdeklarationen vid varje redovisningsperiod, innebär att mervärdesskattesystemet inte skulle fungera i enlighet med dess syfte. Administrationen skulle anses försvårad dels för SKV, dels för aktören om *samtliga* fakturor skulle bifogas *samtliga* momsdeklarationer. En förutsättning för avdragsrättssystemets funktion är därmed att arbetsbördan varken belastar SKV *eller* aktören i alltför stor utsträckning.

Avdrag för ingående moms får göras när den materiella grunden föreligger enligt EUD.²⁴⁴ I samband med förvärv av rådgivningstjänster vid aktieavyttring, föreligger en materiell grund då ett direkt och omedelbart samband föreligger mellan kostnaden för tjänsten och den ekonomiska verksamhet som bedrivs i moderbolaget. En sådan materiell grund uppstår dels innan fakturering, dels innan inlämning av momsdeklarationen. Detta innebär att ett annorlunda

²⁴² Se avsnitt 2.3 angående innehållet i en momsdeklaration.

²⁴³ Se avsnitt 2.1 angående att mervärdesskatten ska vara enkel att administrera.

²⁴⁴ Se avsnitt 5.2.2 angående när avdragsrätt för ingående moms inträder.

praktiskt tillvägagångssätt för avdragsrätten än det som råder idag är svårt att motivera. Det skulle mer eller mindre krävas en ändrad *generell* uppfattning av EUD om när avdragsrätten träder in.

Däremot, bör det inte vid en så specifik situation som avyttring av dotterbolagsandelar vara en omöjlig administration för SKV att granska om en rådgivningstjänst som förvärvats de facto har genomförts enligt fakturans innehåll. Detta för att säkerställa att det avdrag som görs enligt fakturan är ett avdrag av en giltig anledning. Åtgärden kan dock anses som icke-försvarlig. Detta eftersom det skulle särbehandla aktiebolag som omstrukturerar genom avyttring av dotterbolagsandelar, men inte näringsformer som strukturerar om sin verksamhet på andra sätt. En sådan särbehandling kan även inträffa vid specifika faktureringskrav för specifika näringsformer, vilket jag lämnar för tillfället och återkommer till i avsnitt 7.3.

En annan omständighet som kan möjliggöra ett kringgående av systemet är fakturautställarens rätt och möjlighet till att läka brister i faktura. EUD har i omfattande rättspraxis uttryckt att utställaren av en bristfällig faktura ska få tillfälle att korrigera fakturan innan ett slutligt beslut fattas om innehavarens rätt till avdrag.²⁴⁵ Möjligheten både innebär och möjliggör att fakturainnehavaren och fakturautställaren i samråd kan komma överens om att i ett första steg medvetet inte uppfylla de krav som ställs på faktura för att testa om SKV överhuvudtaget uppmärksammar bristen. Det innebär således att fakturautställarens läkning av brist endast aktualiseras *om* och *när* bristen upptäcks. Eftersom bristen kan läkas med andra dokument än faktura skapar det en möjlighet att i ett andra steg falsifiera supporterande dokument som exempelvis falska avtal på att en rådgivningstjänst har utförts. Att inte tillåta läkning av brist i faktura, utan anse avdraget som icke-befogat vid brist, kan däremot anses som ett markant hot för avdragsrättsystemet. I omfattande EU-rättspraxis har det framgått att avdragsrätten i princip inte får inskränkas.²⁴⁶ Eftersom orsaken till formell brist i faktura kan vara av misstag, omedvetenhet eller utan syfte att komma runt systemet kan läkning av brist anses vara en generell förutsättning för att systemet i sin helhet ska fungera på ett betryggande sätt.

Möjligheten att läka brister i faktura bidrar även till att neutralitet garanteras, och belastningsneutralitet motverkas.²⁴⁷ Om en näringsidkare inte tillåts att läka en brist i faktura,

²⁴⁵ Se avsnitt 5.2.2 angående fakturautställarens rätt att läka brister i faktura.

²⁴⁶ Se avsnitt 3.3 angående EUD:s bedömning i däri angiven EU-rättspraxis.

²⁴⁷ Se avsnitt 3.1 och avsnitt 3.2 angående hur neutralitet uppstår vid skattepliktiga omsättningar genom avdragsrätt för ingående moms.

skulle en sådan åtgärd riskera att uppfattas som en inskränkning av garanti till neutralitet i verksamheten. Inskränkningen skulle kunna innebära att avdragsrätten försvåras. När avdragsrätten försvåras kan det resultera i att fakturering blir en betungande börda, exempelvis om extra mycket resurser tillägnas fakturering, i syfte att försäkra sig att någon brist i fakturan förekommer. Blir fakturering en betungande börda istället för en process som sker smidigt indikerar det att avdragsrättsystemet inte fungerar som tänkt.

Om läkning av brist i faktura inte tillåts kan det således anses bidra till att övervältringen²⁴⁸ av skattebördan försvåras så pass mycket att skattebördan istället för att komma till uttryck på konsumentens kvitto, kommer till uttryck i företaget i form av en kostnad. När övervältringen försvårats så pass mycket att det blir en kostnad i bolaget kan det ge upphov till att skatten inte uppfattas som den bör, det vill säga en indirekt skatt på konsumtion. Betraktas momsens snarare som en kostnad än konsumtionsskatt är det en tydlig indikation på systemet inte fungerar enligt skattens ändamål, det vill säga en indirekt skatt på konsumtion.²⁴⁹

Till skillnad från brist i faktura som kan ske av misstag, speglar felrubricering av en arbetsbeskrivning i faktura en tjänst som inte utförts enligt fakturans beskrivning,²⁵⁰ vilket är en medveten handling. Felrubriceringen kan däremot vid aktieavyttring, av fakturautställande rådgivningsföretag, hävdas att vara en *formell brist*. Detta eftersom företaget kan hävda att felrubriceringen var ett misstag, exempelvis för att faktureringen gick fort till. Det här kan skapa gränsdragningsproblem. Är det en felrubricering som medvetet syftar till att dra av ingående moms eller är det en formell brist på grund av ett omedvetet misstag vid en slarvig fakturering? Eftersom rådgivningstjänster inte kännetecknas av att felrubriceras vid aktieavyttring löper det stor risk att felrubriceringen uppfattas som en formell brist, om bristen överhuvudtaget uppmärksammas. Därmed är det sannolikt att SKV, vid en eventuell upptäckt av en felrubricerad faktura på rådgivningstjänst, gör bedömningen att det är fråga om en formell brist. Detta innebär att en utredning om innehållet i fakturan, som ett avdrag obefogat kan ha grundats på, inte aktualiseras. Avdragsrätten har i ett sådant fall obefogat nyttjats.

²⁴⁸ Se avsnitt 3.2 angående definition av övervältring.

²⁴⁹ Se avsnitt 2.1 och 3.2 angående hur mervärdesskatten kommer till uttryck som indirekt skatt på konsumtion.

²⁵⁰ Se kapitel sex angående felrubricerade arbetsbeskrivningar i faktura.

Enligt EUD ska avdragsrätten föreligga när den materiella grunden föreligger, trots att samtliga formella kraven inte föreligger.²⁵¹ EUD ger därmed uttryck för att det är den materiella förutsättningen som väger tyngst vid avdragsrätt. Det får av ovan presenterade domar från EUD:s tolkas som att den materiella grunden är *suverän* vid bedömningen av avdragsrätten i förhållande till de formella kraven för avdragsrätt.²⁵² Att EUD anser den materiella grunden som primär i förhållande till den formella grunden för avdragsrätt framgick indirekt i C-516/14 *Barlis 06*. I C-516/14 *Barlis 06* uttalade EUD att faktura tjänar till skattemyndigheternas möjlighet att bedöma fakturautställarens *skatteplikt* och fakturainnehavarens *avdragsrätt*, det vill säga materiella grunder. Det faktum att den materiella grunden är *suverän* i förhållande till de formella grunderna för avdragsrätten är självklar. Det omvända skulle resultera i ännu fler obefogade avdrag än de som förekommer idag. Däremot öppnar EUD:s uttryck för den materiella grundens suveränitet, i kombination med myndigheternas *praktiska* bedömning av avdragsrätt, upp för en brist på tillit. Eftersom skattemyndigheten tittar på formalia *i första hand* och materiella grunden *i andra hand* vid en revision av ett bolag är det de facto en motsatt praktisk bedömning än den som EUD uttalade i C-516/14 *Barlis 06*.

Det kan knappast anses rimligt att SKV med stöd av faktura kan bedöma en materiell grund. Detta eftersom SKV inte tar del av fakturor innan en brist uppmärksammas eller som HFD angav i HFD 2012 ref. 69 ii, om det mot förmodan finns fog för att ifrågasätta bokförd beskattning med anledning av en faktura.²⁵³ Fakturan ger naturligtvis *uttryck* för en materiell grund. Med så pass låga krav på uppgifter, exempelvis att endast tjänstens typ utan en utförlig beskrivning av tjänsten behöver anges på en faktura,²⁵⁴ är det dock enligt min mening inte möjligt att bedöma en materiell grund. Genom att begära in fakturorna vid momsdeklarationen och att avdrag endast får göras *efter* skattemyndighetens kontroll skulle det innebära att den materiella grunden *primärt* bedöms. Det presenterade förfarandet skulle innebära att bedömningen av avdragsrätten de facto skulle ske enligt EUD:s uttryck för den praktiska bedömningen i C-516/14 *Barlis 06*. Som tidigare nämnt, kan en sådan praktisk tillämpning endast ske vid ett fåtal situationer med tanke på den resursförbrukning som krävs vid en den typen av bedömning av avdragsrätt.

²⁵¹ Se avsnitt 5.2.1 och 5.2.2 angående EUD:s bedömning i däri angiven EU-rättspraxis.

²⁵² Se avsnitt 5.2.1 och 5.2.2 angående EUD:s bedömning i däri angiven EU-rättspraxis.

²⁵³ Se avsnitt 6.3 angående att det krävs anledning att ifrågasätta bokförd beskattning.

²⁵⁴ Se avsnitt 5.2.1 angående krav på innehåll i faktura.

I presenterat avsnitt har det påpekats att en praktisk lösning för att bekämpa obefogade avdrag kan vara om SKV skulle ta del av fakturor som hänför sig till en momsdeklaration innan avdrag görs. Åtgärden kan endast bli möjlig vid ett fåtal situationer på grund av SKV:s begränsade resurser. Den presenterade åtgärden är en form av *skatteförfarande* vid tillämpning av mervärdesskatt. Huruvida den praktiska tillämpningen av mervärdesskatt ska ske är till stor del upp till nationell rätt att avgöra, givet att direktivets materiella bestämmelser respekteras. Åtgärden skulle således kunna rymmas inom svensk rätt med hänvisning till att det är en praktisk tillämpning av materiella bestämmelser. Uppsatsens huvudsakliga syfte är däremot att utreda om det på och i innehållet i fakturan kan ställas högre krav när rådgivningstjänster faktureras i samband med aktieavyttring. Kraven skulle kunna försvåra möjligheten utställa en faktura vars innehåll inte motsvarar vad som förekommit i verkligheten. Eftersom högre krav på en fakturas innehåll inte är ett praktiskt förfarande, utan betraktas som materiella krav, är det en diskussion som kräver skarp respekt till EU-rätten.

7.3 Begränsar EU-rätten ökade faktureringskrav i svensk rätt i samband med aktieavyttring?

Praktiskt innebär det EU-harmoniserade beskattningsområdet att direktivet är bindande för svensk rätt i bemärkelsen att ändamålet med direktivets bestämmelser ska uppnås. Detta ger ett visst utrymme för att svensk rätt inte exakt behöver stämma överens med direktivets bestämmelser så länge samma resultat och ändamål uppnås i svensk rätt.²⁵⁵ Om ändamålet med ökade krav på innehållet i faktura är att säkerställa att fakturan är äkta i bemärkelsen att det arbete som utförts faktiskt utförts, bör det inte vara motiverande grunder nog? Om ökade krav dessutom skulle försvåra möjligheten att utfärda osanna fakturor på rådgivningstjänster vid aktieavyttring, är det inte tillräckligt motiv för ökade krav i nationell rätt? Eftersom EUD uttryckt att ingående moms endast är avdragsgill om en omsättning varit skattepliktig,²⁵⁶ det vill säga inte är felrubricerad, bör krav som syftar till att förebygga felrubriceringar inte vara omöjliga att införa i nationell rätt. Trots att ändamålet för ökade faktureringskrav är att säkerställa ett befogat användande av avdragsrätten, finns det omständigheter från ett mervärdesskatterättsligt perspektiv som försvårar införandet av högre krav.

²⁵⁵ Se avsnitt 1.3.3 angående harmonisering på mervärdesskatteområdet.

²⁵⁶ Se avsnitt 6.1 angående avdragsrättens förutsättning av en skattepliktig omsättning.

Neutralitetsprincipen är djupt rotad i mervärdesskatterätten och är en princip som mervärdesskatten förlitar sig på för att avdragsrätt ska kunna fungera på ett smidigt och rättvist sätt.²⁵⁷ Principen fungerar i samband med avdragsrätt för ingående moms likt en garanti för näringsidkare eftersom den garanterar att skattebördan övervältras. Därmed garanteras även att den ekonomiska aktören inte drabbas av extra kostnader. Genom att utforma specifika faktureringskrav för vissa specifika situationer kan det uppfattas som ett åsidosättande av principen. Detta eftersom det skulle innebära att avdrag bedöms olika betungande att erhålla beroende på transaktionens objektiva omständigheter. Neutralitet kan av den anledningen anses belastad i den verksamhet som genomför en aktieavyttring samt i det bolag som utför en rådgivningstjänst, om det skulle föreligga höga krav vid fakturering av rådgivningstjänsterna. Vid aktieavyttring skulle neutraliteten i verksamheterna dock inte anses påverkad i sin *helhet*. Neutraliteten skulle anses extra betungande för viss specifik fakturering under en begränsad tid, vilket skulle vara i den period då rådgivningstjänsten faktureras.²⁵⁸ Eftersom det inte skulle påverka moderbolaget eller rådgivande bolag i sin helhet anser jag inte att kraven skulle innebära en sådan inskränkning av avdragsrätt som diskuterades ovan i avsnitt 7.2.

EUD har explicit uttryckt att neutralitetsprincipen inte får äventyras genom faktureringskrav. I C-25/03 *HE* betonade EUD att kraven på faktura inte får äventyras på så sätt att neutralitetsprincipen åsidosätts. Det kan diskuteras om neutralitetsprincipen åsidosätts genom krav som syftar till att säkerställa att ett specifikt avdrag för ingående moms är befogat. Som ovan nämnt skulle ökade krav tillämpas i en viss tidsperiod och inte i sin helhet, vilket jag menar inte åsidosätter neutralitetsprincipen. Detta eftersom avdrag för ingående moms inte är utesluten vid ökade krav. Den smidighet som vanligen råder vid den praktiska tillämpningen av avdragsrätt blir med ökade krav inte densamma, men smidigheten för aktören kan i vissa fall behöva ta ett steg tillbaka för att upprätthålla rättssäkerhet.

EUD angav i C-4/94 *BLP* att neutralitetsprincipen inte kan anses tillämplig på transaktioner som inte beskattas enligt direktivet eller ML.²⁵⁹ Uttalandet kan anses motivera högre krav på innehållet i faktura vid aktieavyttring eftersom neutralitetsprincipen, enligt ovan, utgör ett hinder för ökade faktureringskrav. Däremot speglar EUD:s domskäl i C-4/94 *BLP* ett äldre rättsläge då en mer restriktiv syn på avdragsrätten förelåg och därmed även då mer restriktiv

²⁵⁷ Se avsnitt 3.1 och avsnitt 3.2 angående neutralitetsprincipen.

²⁵⁸ Se avsnitt 2.3 angående när mervärdesskatt ska redovisas.

²⁵⁹ Se avsnitt 3.3 angående EUD:s bedömning i C-4/94 *BLP*.

syn på neutralitetsprincipen förelåg. EUD har efter C-4/94 *BLP* riktat ett mer ändamålsinriktat synsätt på avdragsrätten som varit till förmån för ekonomiska aktörer.²⁶⁰ Att specifika faktureringskrav vid avyttring av dotterbolagsandelar skulle bli tillämpligt med motiveringen att neutralitetsprincipen inte kan tillämpas på en obeskattad avyttring blir därmed svårt att motivera. Argumentet är de facto inte i linje med gällande rätt.

Om neutralitetsprincipen anses åsidosatt genom högre krav på innehåll i faktura, kan omvärd skattskyldighet likaså innebära ett åsidosättande av neutralitetsprincipen. Detta eftersom avdragsrätten tillämpas på annat sätt inom områden med omvärd skattskyldighet än vid vanlig fakturering.²⁶¹ Omställningen till omvärd skattskyldighet inom byggsektorn har påvisat enorma administrativa kostnader för aktörer inom byggsektorn, enligt den granskning om regelefterlevnad som Riksrevisionen gjorde 2012. Det är mycket svårt att förutse om ökade faktureringskrav skulle resultera i en liknande effekt. Eftersom ökade krav innebär att regelverket blir svårare att följa är den effekt som omvärd skattskyldighet påvisat inte orimlig vid ökade faktureringskrav. Däremot går det inte att förena omvärd skattskyldighet och ökade faktureringskrav på fakturerade rådgivningstjänster vid aktieavyttring. Omvärd skattskyldighet gäller för *samtlig* fakturering av byggtjänster, varpå de krav som enligt mig behövs vid aktieavyttring endast omfattar specifik fakturering för specifika tjänster under en specifik tidsperiod. Av angiven anledning har jag svårt att tro att en liknande likviditetseffekt som omvärd skattskyldighet påvisat skulle inträffa för bolag som fakturerar samt bolag som drar av moms för rådgivningstjänster förvärvade i samband med aktieavyttring.

Eftersom samtliga aktörer som fakturerar inom exempelvis byggsektorn omfattas av omvärd skattskyldighet kan det däremot anses vara i linje med neutralitetsprincipen, med motiveringen att samtliga aktörer omfattas av lika praktisk tillämpning vid avdragsrätt. Ökade faktureringskrav vid aktieavyttring bör kunna ses på samma sätt, det vill säga en praktisk ändring av förutsättningar till avdrag för ingående moms i en specifik situation. Av betydelse vid en sådan åtgärd är givetvis att aktörer, oavsett hur aktören valt att bedriva sin verksamhet, inte omfattas av andra regler på grund av verksamhetens näringsform. Inom den omvända skattskyldigheten bedöms aktörer på lika grund oberoende i vilken form verksamheten bedrivs. Det föreligger således inte en orättvis behandling av aktörer som är beroende på aktörens näringsform. Att tillämpa specifika krav på fakturering för specifika näringsformer vid omstrukturering blir

²⁶⁰ Se avsnitt 3.4 angående EUD:s bedömning i däri angiven EU-rättspraxis.

²⁶¹ Se avsnitt 6.5 angående omvärd skattskyldighet.

därmed svårt att motivera eftersom det utgör en särbehandling, likt den särbehandling som diskuterades i avsnitt 7.2.

Ett av momsens främsta syften är att motverka konkurrensnedvridning.²⁶² De åtgärder som tillämpas idag för att motverka konkurrensnedvridning på mervärdesskatteområdet består av bland annat av att minimera undantag från moms och sträva efter så få mervärdesskatteprocentsatser som möjligt.²⁶³ Ökade krav på innehållet i faktura är således inga krav som förenas med de åtgärder som tillämpas idag för att motverka konkurrensnedvridning. Däremot, kan ökade krav vid aktieavyttring innebära en orättvis behandling för aktörer som strukturerar om en verksamhet vilket fortsättningsvis redogörs för.

Aktörer som bedriver likartade verksamheter ska behandlas lika.²⁶⁴ Ökade faktureringskrav för en näringsform vid omstrukturering skulle, likt deklarationsåtgärden som nämndes i avsnitt 7.2, innebära att en annan associationsform *indirekt* premieras. Faktureringskrav som uteslutande gäller för aktiebolag skulle, vad angår mervärdesbeskattningen, behandla aktörer olika som strukturerar om en verksamhet. Detta eftersom den praktiska tillämpningen av avdragsrätt skulle vara extra betungande för aktiebolag som förvärvar rådgivningstjänster och drar av moms på tjänsten. En långdragen effekt när betungande krav föreligger för en näringsform, är att kraven kan påverka på hur ekonomiska aktörer väljer att bedriva sin verksamhet. Eftersom en ekonomisk aktör i starten av sin verksamhet förmodligen väljer en näringsform som är till fördel i framtiden, kan en försvårad framtida avdragsrätt vid aktieavyttring påverka val av associationsform. Om en aktör har i åtanke vid uppstart av verksamheten att framtida anskaffningar av kapital ska kunna ske smidigt, kan ökade faktureringskrav vid aktieavyttring inverka på val av näringsform. Om aktören på förhand är medveten om att en omstrukturering i form av aktieavyttring kan bli betungande på grund av höga faktureringskrav kan det således innebära att en annan näringsform väljs. Enligt min mening skulle *merjobbet* vid extra krav inte vara särskilt betungande eftersom kraven dels skulle vara tillfälliga, dels specifika. Om kraven däremot skulle tillämpas för samtlig fakturering i samband med en avyttring råder det ingen tvekan om att den presenterade effekten skulle påverka näringslivets dynamik.

²⁶² Se avsnitt 2.1 och avsnitt 2.2 angående hur konkurrensnedvridning motverkas genom praktiska åtgärder.

²⁶³ Se avsnitt 2.1 och avsnitt 2.2 angående generell skatteplikt.

²⁶⁴ Se avsnitt 2.2 angående generell skatteplikt och avsnitt 2.1 angående mervärdesskatterättens strävan efter en likabehandling av ekonomiska aktörer.

I C-516/14 *Barlis 06* och i C-368/09 *Pannon Gép Centrum* fastslog EUD att det endast är de uppgifter som framgår av art. 220 i direktivet, motsvarande 11 kap. 8 § ML, som ska anges på en fullständig faktura.²⁶⁵ EUD förtydligade att det i nationell rätt inte får ställas krav på fakturans innehåll som villkor för att utöva avdragsrätten om villkoren inte framgår av direktivet. EUD:s uttalande i domarna kan anses vara ett tydligt hinder för ökade faktureringskrav vid avyttring av dotterbolagsandelar, eftersom kraven skulle ämna att just kontrollera ett befogat avdrag på rådgivningstjänster. Uttalandet är dock begränsat till ett mervärdesskatterättsligt perspektiv på ökade faktureringskrav. Att fakturans innehåll är äkta är dock angeläget i andra rättsområden än mervärdesskatten. När andra rättsområden kan gynnas av högre faktureringskrav på rådgivningstjänster vid avyttring skulle ökade krav *indirekt*, även om det inte är uttalat, säkerställa ett befogat nyttjande av avdrag för ingående moms. Innan jag författar en sammanfattande kommentar om fog finns för ökade krav på innehåll i en faktura när rådgivningstjänster faktureras i samband aktieavyttring, krävs således en utvärdering av hur andra rättsområden kan gynnas ökade krav på innehåll i faktura vid aktieavyttring.

7.4 Kan ökade faktureringskrav motiveras på övriga grunder än att säkerställa avdrag för ingående moms?

Fakturan fyller inte enbart funktion i mervärdesskatterätten på grund av att bestämmelser för faktura i regleras i ML. Det finns en bred palett av intressenter där fakturan har ett betydande inflytande, varav endast ett fåtal presenterades i avsnitt 5.3. Med tanke på att fakturan fyller fler funktioner än att berättiga avdrag för ingående moms, kan således ökade krav inom mervärdesskatteområdet vid aktieavyttring gynna andra områden. Detta aktualiserar frågan om mervärdesskatterätten, på den grund att kraven för faktura regleras däri, *äger* krav på innehåll i faktura?

Med välgrundade behov från andra rättsområden kan det motivera att de mervärdesskatterättsliga faktureringskraven bör justeras i samband med fakturering av rådgivningstjänster vid avyttring av dotterbolagsandelar. Eftersom det innebär en nedprioritering av neutralitetsprincipen under den tidsperiod som fakturering sker,²⁶⁶ anser jag att det krävs i huvudsak tre omständigheter. Till att börja med ska de ökade kraven vara motiverade utifrån objektiva grunder i ett annat område än mervärdesskatterätten. För det andra

²⁶⁵ Se avsnitt 5.2.1 angående innehåll i faktura.

²⁶⁶ Se avsnitt 7.3 angående fakturakravens påverkan under en viss tidsperiod.

kan kraven inte försvåra neutraliteten avsevärt i en momspliktig verksamhet. En mindre störning i neutraliteten i form av en försvårad administration bör kunna tillåtas eftersom den skulle vara tillfällig. För det tredje kan inte kraven riskera att påverka val av näringsform i alltför stor utsträckning.²⁶⁷ I avsnitt 5.3 framgick fakturans betydelse inom redovisningsrätten och inkomstskatterätten. Jag är av uppfattningen att högre krav på innehållet i en faktura, när rådgivningstjänster faktureras vid aktieavyttring, kan gynna redovisningsområdet och inkomstskatteområdet.

I händelse av att en kapitalvinst skulle omfattas av skatteplikt enligt IL,²⁶⁸ genom att det brister i rekvisiten för näringsbetingade andelar enligt 24 kap. 14 § IL, skulle en inköpt rådgivningstjänst innebära en avdragsgill utgift i moderbolaget vad angår inkomstbeskattningen. Eftersom en skattepliktig vinst ska tas upp som inkomst enligt 15 kap. 1 § 1 st. IL får det anses ge utrymme för att en utgift som är kopplad till inkomstens förvärvande likaså är avdragsgill enligt 16 kap. 1 § 1 st. IL. Avdrag för utgiften kan därmed rymmas i bolagets inkomstdeklaration och näringsidkaren ansvarar för att utgiften för rådgivningstjänsten har ett sanningsenligt underlag. Underlaget motsvaras inte sällan av en *faktura*. Fakturan som utgiften för rådgivningstjänsten baseras på motsvaras i sin tur av en verifikation i moderbolagets redovisning. Verifikationen som kommer till uttryck i en faktura, styrker dels den avdragsrätt för ingående moms som regleras i 8 kap. 3 § 1 st. ML, dels den inkomstskatterättsliga avdragsrätten som regleras i 16 kap. 1 § 1 st. IL. Detta innebär att en osann faktura på en rådgivningstjänst kan användas inom inkomstskatterätten i form av en oriktig uppgift. Dessutom kan en osann faktura i redovisningen komma till uttryck genom en falsk verifikation. Detta eftersom den osanna fakturan kan utnyttjas till mer än obefogade momsavdrag.

Därmed skulle ökade faktureringskrav, vilka regleras i ML, gynna redovisningsområdet och inkomstbeskattningsområdet. De mervärdesskatterättsliga faktureringskraven skulle kunna minska förekomsten av oriktiga uppgifter inom inkomstbeskattningen och samtidigt försvåra möjligheten att upprätta en verifikation i redovisningen som inte är korrekt. Till skillnad från inkomstskatterätten, skulle det försvåra möjligheten till falska verifikationer både i moderbolagets redovisning samt i rådgivande bolags redovisning. Detta eftersom verifikationer ska upprättas i båda bolag vid fakturering. Försvåras möjligheten att använda oriktiga uppgifter inom inkomstbeskattningen skulle det dessutom avlasta SKV:s utredningsskyldighet

²⁶⁷ Se avsnitt 7.3 angående hur krav på innehåll i faktura kan påverka val av associationsform.

²⁶⁸ Se avsnitt 1.5 när kapitalvinst vid avyttring blir skattepliktig inkomstskatterättsligt.

vid oriktiga uppgifter eftersom förekomsten av oriktiga uppgifter förmodligen skulle minska. Enligt presenterad utvärdering, skulle avdragsrätt för ingående moms på rådgivningstjänster vid aktieavyttring få en starkare kontroll, utan att det är den uttalade avsikten med kraven.

8 Sammanfattande kommentar

I uppsatsen har syftet varit att utreda om det finns fog för striktare krav på innehåll i faktura vid fakturering av rådgivningstjänster i samband med avyttring av dotterbolagsandelar. Under uppsatsen har jag påpekat tre omständigheter som indikerar att behov finns avseende ökade faktureringskrav på rådgivningstjänster som förvärvas till aktieavyttring. Till att börja med föreligger det som huvudregel inte avdrag för ingående moms vid aktieavyttring. Detta innebär att den avdragsgilla rådgivningskostnaden, vilken belastas med hög moms, blir extra attraktiv att dra av. För det andra kännetecknas inte rådgivningstjänster vid aktieavyttring av osanna fakturor i samma utsträckning som exempelvis byggtjänster gör, vilket bidrar till att äktheten av bokförd beskattning av rådgivningstjänster vid aktieavyttring vanligtvis inte ifrågasätts. Det medför att det inte utgör ett område som involverar SKV:s granskningsresurser av verksamheter i onödan. För det tredje är den avdragsgilla kostnaden som uppsatsen behandlat tjänster vilka dels inte omfattas av särskilt höga faktureringskrav, dels kan bli felrubricerade. Av givna anledningar kan det anses vara relativt enkelt att komma undan med en osann faktura på en rådgivningstjänst och därigenom göra ett obefogat momsavdrag vid avyttring av dotterbolagsandelar. Behov av högre krav på innehållet i en faktura föreligger därmed, men är det rättsligt möjligt?

Enligt min mening är det inte uteslutet att införa ökade faktureringskrav vid avyttring eftersom en sanningsenlig faktura kan motiveras från ett inkomstskatterättsligt och ett redovisningsrättsligt perspektiv. Dessutom anser jag det finnas fog från ett mervärdesskatterättsligt perspektiv, där ju fakturakraven regleras. Jag har svårt att tro att högre krav skulle påverka val av näringsform. Detta eftersom merjobbet vid fakturering av rådgivningstjänster inte skulle vara påtagligt betungande, eftersom det skulle vara tillfälliga krav och inte faktureringskrav som skulle råda generellt i verksamheten. Således är det otänkbart att kraven är av sådan art att det skulle påverka val av näringsform, och därigenom påverka dynamiken i det svenska näringslivet. Med hänvisning till att kraven skulle tillämpas i en viss tidsperiod, anser jag inte heller att kraven

skulle resultera i att regelverket skulle bli märkbart komplicerat att följa. Därmed ser jag inte heller att kraven skulle föranleda ökade administrativa kostnader på den nivå som exempelvis omvänd skattskyldighet gör. Avslutningsvis skulle ökade krav vid fakturering av rådgivningstjänster enligt min mening varken riskera att hämma en utav samhällets främsta drivkrafter, svenska näringslivet, eller föranleda så omfattande kostnader för företagare att det skulle ifrågasätta momsens huvudsakliga syfte, en indirekt konsumtionsskatt.

Käll- och litteraturförteckning

EU-rätt

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

Rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller regler om fakturering.

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1968:100 *Kungl. Maj:ts proposition med förslag till förordning om mervärdesskatt m.m*

Prop. 2005/06:130 *Omvänd skattskyldighet för mervärdesskatt inom byggsektorn.*

Prop. 2010/11:165 *Skatteförfarandet.*

Prop. 2011/12:94 *Nya faktureringsregler för mervärdesskatt m.m.*

Prop. 2020 /21:20 *Omvänd skattskyldighet vid vissa varor.*

Statens offentliga utredningar

SOU 1964:25. *Nytt skattesystem: förslag.*

SOU 2005:57. *Enhetlig eller differentierad mervärdesskatt?*

SOU 2015:77. *Fakturabedrägerier.*

Övrigt offentligt tryck

Riksskatteverket, rapport 2001:9, *Riksprojektet – kontroll av svart arbetskraft inom byggbranschen*, publicerad 2001-06-30.

Riksskatteverket, rapport 2002:6. *Svart arbetskraft inom byggbranschen – utredning avseende skyldighet att göra skatteavdrag för underentreprenörer*, publicerad 2002-02-28.

Skatteverkets ställningstagande den 12 juni 2008 *Betydelsen av god tro för avdragsrätten för ingående skatt när säljarens omsättning inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt*. diarienummer: 131 382472-08/111.

Riksrevisionen, rapport 2012:6, *Regelförenkling för företag – regeringen är fortfarande långt ifrån målet*, diarienummer, publicerad 2012-03-12.

Skatteverkets ställningstagande den 19 december 2017, *Avdragsrätt för mervärdesskatt på förvärv i samband med försäljning av aktier i en ekonomisk verksamhet*, diarienummer: 131780946-10/11.

Regeringens skrivelse 2019/20:101, *Årsredovisning för staten 2019*, publicerad 2020-04-15.

Litteratur

Alhager, Eleonor, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Iustus förlag, Uppsala 2001.

Alhager, Eleonor & Alhager, Magnus, *Omstruktureringar och moms*, upplaga 1, Norstedts Juridik, Stockholm 2002.

Bernitz, Ulf, *Finna rätt: juristens källmaterial och arbetsmetoder*, upplaga 15, Norstedts Juridik, Stockholm 2020. (citeras Bernitz)

Forssén, Björn, *Momshandboken; enligt 1998 års regler*, upplaga 1, Norstedts Juridik, Stockholm 1998.

Henkow, Oskar, *Mervärdesskatt i teori och tillämpning*, upplaga 5, Gleerups Utbildning, Malmö 2019.

Hettne, Jörgen, *EU-rättslig metod. Teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, upplaga 2, Norstedts Juridik, Stockholm 2011. (citeras Hettne).

Hållén, Johanna & Andersson, Mats, *Osanna fakturor – Hur står sig HFDs vägledande praxis?* Skattenytt 2018 s. 34.

Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*. I Korling, Fredric & Zamboni, Mauro (red.): *Juridisk Metodlära*, upplaga 1, Studentlitteratur AB, Lund, 2013. (citeras Kleineman)

Melz, Peter & Kristoffersson, Eleonor, *Mervärdesskatt*, upplaga 18, Iustus förlag, Uppsala 2015.

Nilsson, Ulf, *Moms för bank och finans*, upplaga 1, Norstedts Juridik, Stockholm 2014.

Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, upplaga 1, Fritze förlag, Stockholm 1995. (citeras Peczenik)

- Peczenik, Aleksander, *Juridikens teori och metod*, upplaga 1, Fritze förlag, Göteborg 1995.
(citeras Peczenik)
- Rendahl, Pernilla, *Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller företagsskatt? En rättsvetenskaplig studie av Mervärdesskattelagens ändamålsenlighet*, Svenskt Näringsliv, Stockholm 2015.
- Renström, Staffan, *Mervärdesskatt – omvänd skattskyldighet mellan byggföretag*, Skattenytt 2007 s. 117.
- Rosenqvist Sjögren, Ylva, *Mellanled, mervärdesskattebedrägeri och ond tro*, Skattenytt 2018 s. 659.
- Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, upplaga 3, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2015. (citeras Sandgren)
- Sonnerby, Mikaela, *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*, upplaga 1, Norstedts Juridik, Stockholm 2010. (citeras Sonnerby)
- Van Doesum, Ad, Van Kesteren, Herman & Van Norden, Gert-Jan, *Fundamentals of EU VAT LAW*, Wolters Kluwer, The Netherlands, 2016.
- Öberg, Jesper, Kristoffersson, Eleonor & Kleerup, Jan, *Mervärdesskatterätt i teori och praktik*, upplaga 7, Norstedts Juridik, Stockholm 2020.

Elektroniska källor

- FAR Online Redovisa Rätt, Törning. Eva, *Faktura*, 2020, https://www.faronline-se.e.bibl.liu.se/dokument/rattserien/redovisa-ratt/f/rr_faktura/ , hämtad 2020-12-12.
- FAR Online, Rätt Moms 2021, Sandberg Nilsson, Anna & Westfahl, Lena, *Utgående moms*, 2021, https://www.faronline-se.e.bibl.liu.se/dokument/rattserien/ratt-moms/u/rm_utgaendemoms/?q=utgaende%20moms , hämtad 2021-01-15.
- FAR Online Rätt Moms, Sandberg Nilsson, Anna & Westfahl, Lena, *Redovisning av moms*, 2020, https://www.faronline-se.e.bibl.liu.se/dokument/rattserien/ratt-moms/r/rm_redovisningavmoms/?q=redovisning%20av%20moms, hämtad 2020-12-12.
- Skatteverket- Rättslig vägledning, *Ekonomisk Verksamhet*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/321542.html> , hämtad 2020-11-08.
- Skatteverket- Rättslig vägledning, *Innehållet i en faktura*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/321574.html#h-Beskattningsunderlag>, hämtad 2020-11-29.

Skatteverket-Rättslig vägledning. *Underlag för bokföring av affärshändelser.*

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.15/324684.html?q=Unde+rlag+för+bokföring+av+affärshändelser>, hämtad 2021-01-27.

Skatteverket – Rättslig vägledning. *På grund av oriktig*

uppgift. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2021.5/340434.html>, hämtad 2021-03-12.

Skatteverket, *Omvänd skattskyldighet.*

<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/moms/sarskildamomsregler/omvandskattskyldighet.4.47eb30f51122b1aaad28000258292.html> , hämtad 2021-03-13.

Bokföringsnämnden

BFNAR 2013:2. *Bokföringsnämndens allmänna råd om bokföring.*

Rättsfall

EU-domstolen

26/62 NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen, EU:C:1963:1.

268/83 D.A. Rompelman och E.A. Rompelman-Van Deelen mot Minister van Financiën, EU:C:1985:74.

C-108/14 Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG och Finanzamt Hamburg-Mitte mot Finanzamt Nordenham och Marenave Schiffahrts AG, EU:C:2015:496.

C-29/08 Skatteverket mot AB SKF, EU:C:2009:665. (citeras C-29/08 *SKF*)

C-155/94 Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise.

Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise, EU:C:1996:243.

C-516/14 Investimentos Imobiliários e Turísticos SA mot Autoridade Tributária e Aduaneira, EU:C:2016:690. (citeras C-516/14 *Barlis 06*)

C-95/07 och C-96/07 Ecotrade SpA mot Agenzia delle Entrate — Ufficio di Genova 3, EU:C:2008:267

C-342/87 Genius Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën, EU:C:1989:635.

C-438/09 Bogusław Juliusz Dankowski mot Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, EU:C:2010:818.

C-324/11 Gábor Tóth mot Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága, EU:C:2012:549.

C-25/03 Finanzamt Bergisch Gladbach mot HE, EU:C:2005:241.(citeras C-25/03 *HE*)

C-8/17 Biosafe – Indústria de Reciclagens SA mot Flexipiso – Pavimentos SA,EU:C:2018:249.

C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise, EU:C:1995:107. (citeras C-4/94 *BLP*)

C-216/97, Jennifer Gregg och Mervyn Gregg mot Commissioners of Customs and Excise, EU:C:1999:390.

C-89/81 Staatssecretaris van Financiën mot Hong-Kong Trade Development Council, EU:C:1982:121.

- C-454/98 Schmeink & Cofreth AG & Co. KG mot Finanzamt Borken och Manfred Strobel mot Finanzamt Esslingen , EU:C:2000:469.
- C-277/14 PPUH Stehcemp sp. j Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek mot Dyrektor Izby Skarbowej w Łodz , EU:C:2015:719.
- C-465/03 Kretztechnik AG mot Finanzamt Linz, EU:C:2005:320. (citeras C-465/03 *Kretztechnik*)
- C-126/14 UAB "Sveda" mot Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos , EU:C:2005:320. (citeras C-126/14 *Sveda*)
- C-398/09 Pannon Gép Centrum Kft mot APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály, EU:C:2010:441. (citeras C-398/09 *Pannon Gép Centrum*)
- C-271/12 Petroma Transports SA m.fl. mot État belge, EU:C:2013:297. (citeras C-271/12 *Petroma Transports*)
- C-280/10 Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna mot Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, EU:C:2012:107. (citeras C-280/10 *Polski Trawertyn*)
- C-518/14 Senatex GmbH mot Finanzamt Hannover-Nord, EU:C:2016:691.(citeras C-518/14 *Senatex*)
- C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, EU:C:1991:315.
- C-80/95 Harnas & Helm CV mot Staatssecretaris van Financiën, EU:C:1997:56
- C-442/01 KapHag Renditefonds 35 Sprecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR mot Finanzamt Charlottenburg, EU:C:2003:381.
- C-435/05 Investrand BV mot Staatssecretaris van Financiën, EU:C:2007:87.

Högsta instans

RÅ 1983 Aa 39

RÅ 2007 ref. 61 ii.

HFD 2012 ref. 69 i-iii.

HFD 2017 ref. 20.

HFD 2019 ref. 6.

Kammarrätten

Kammarrätten i Stockholm mål nr 5986-5987-15. Dom avkunnad 2017-12-21.

Kammarrätten i Stockholm mål nr 6117-16 och 6118-16. Dom avkunnad 2018-02-02.