

**Not 41**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 9 juli 2024 följande dom (mål nr 5464-22 och 5465-22).

**Bakgrund**

1. Den som bedriver en mervärdesskattepliktig verksamhet har rätt att dra av ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som används i verksamheten. Ingående skatt som hänför sig till förvärv som används i verksamhet som är undantagen från skatteplikt får däremot inte dras av.

2. Om en beskattningsbar person bedriver både skattepliktig och undantagen verksamhet (s.k. blandad verksamhet) och förvärvar varor och tjänster som används gemensamt i båda dessa verksamheter medges avdrag endast för den del av den ingående skatten som hänför sig till den skattepliktiga verksamheten. Om denna del inte kan fastställas får enligt de svenska bestämmelserna avdragsbeloppet bestämmas genom uppdelning efter skälig grund. Enligt artikel 174 i mervärdesskatte-direktivet (2006/112/EG) ska den avdragsgilla delen beräknas utifrån hur stor del av den beskattningsbara personens omsättning som kan hänföras till transaktioner som medför rätt till avdrag.

3. BMW Financial Services Scandinavia AB bedriver blandad verksamhet i form av dels skattepliktig försäljnings- och leasingverksamhet avseende fordon, dels från skatteplikt undantagen finansieringsverksamhet. Under 2015 och 2016 tillämpade bolaget en omsättningsbaserad metod för att fördela den ingående skatten mellan verksamheterna, men den metoden godtogs inte av Skatteverket som reducerade avdragen på visst sätt samt påförde skattetillägg.

4. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Stockholm och vidare till Kammarrätten i Stockholm som avslog överklagandena. Domstolarna avslog även bolagets yrkanden om ersättning för kostnader.

**Yrkanden m.m.**

5. *BMW Financial Services Scandinavia AB* yrkar att den ingående mervärdesskatten ska fördelas med tillämpning av artikel 174 i mervärdesskattedirektivet och att bolaget ska beviljas ersättning för sina kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten. Bolaget yrkar vidare ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 150 050 kr.

**Skälen för avgörandet***Rättslig reglering m.m.*

6. För att Högsta förvaltningsdomstolen ska pröva ett överklagande i mål av detta slag krävs prövningstillstånd. Prövningstillstånd får begränsas till att gälla en viss del av målet. Om prövningstillstånd meddelas i ett av två eller flera likartade mål, får prövningstillstånd meddelas även i övriga mål (s.k. följd-pt). Dessa bestämmelser om prövningstillstånd finns i 36 och 36 a §§ förvaltningsprocesslagen (1971:291).

7. Högsta förvaltningsdomstolen har i rättsfallet HFD 2023 ref. 45 slagit fast att artikel 174 i mervärdesskattedirektivet har direkt effekt och att en beskattningsbar person inte kan vägras att använda en sådan omsättnings-

baserad beräkningsmetod som anges där för att bestämma andelen avdragsgill ingående mervärdesskatt avseende gemensamma kostnader vid blandad verksamhet.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

##### Beskattningsfrågan

8. Frågan i målen är om bolaget har rätt att tillämpa den omsättningsbaserade metod som anges i artikel 174 i mervärdesskattedirektivet för att fördela ingående mervärdesskatt mellan skattepliktig verksamhet och från skatteplikt undantagen verksamhet. Bolagets överklagande kom in till Högsta förvaltningsdomstolen i september 2022 och således innan Högsta förvaltningsdomstolen meddelade det avgörande som refereras i HFD 2023 ref. 45.

9. Högsta förvaltningsdomstolen finner att det finns skäl att meddela prövningstillstånd i de delar av målen som avser mervärdesskatt och skattetillägg och företar målen till omedelbart avgörande i de delarna.

10. Av HFD 2023 ref. 45 följer att bolaget har rätt att tillämpa direktivets omsättningsmetod vid beräkningen av avdrag för ingående skatt. Den fråga som återstår att bedöma gäller avdragets storlek. Högsta förvaltningsdomstolen bör av instansordningsskäl inte ta ställning i den frågan. Underinstansernas avgöranden ska därför upphävas i de delar som avser mervärdesskatt samt skattetillägg och målen visas åter till Skatteverket för fortsatt prövning.

##### Ersättning för kostnader

11. Högsta förvaltningsdomstolen finner inte skäl att meddela prövningstillstånd i den del av målen som avser ersättning för kostnader i underinstanserna.

12. Bolaget har fått bifall till sitt överklagande i beskattningsfrågan och har därmed rätt till skälig ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

13. Bolagets ersättningsyrkande uppgår till 150 050 kr och avser 50,7 timmars arbete som har utförts av ombudet och två andra rådgivare till en genomsnittlig timkostnad om 2 960 kr. Mot bakgrund av dessa personers kvalifikationer samt målens karaktär och svårighetsgrad får timkostnaden bedömas som skälig i sig. När det gäller skäligheten i den uppgivna tidsåtgången kan följande konstateras. En stor del av ersättningsyrkandet avser analys av rättspraxis. Parterna har dock redan i underinstanserna argumenterat utförligt kring tidigare rättspraxis. Bolagets överklagande innehåller också en del upprepningar av vad som tidigare har anförts. Ersättningsyrkandet omfattar vidare genomgång av kammarrättens dom vilket inte ersätts i Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2009 ref. 27 I). Högsta förvaltningsdomstolen anser mot denna bakgrund att skälig tidsåtgång kan uppskattas till 25 timmar. Bolaget ska således beviljas ersättning för processen i Högsta förvaltningsdomstolen med 74 000 kr.

#### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelar prövningstillstånd i de delar av målen som avser mervärdesskatt och skattetillägg, upphäver underinstansernas avgöranden i de delarna och visar målen åter till Skatteverket för fortsatt prövning i enlighet med vad som anges i punkt 10.

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

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar BMW Financial Services Scandinavia AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 74 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Knutsson, Ståhl, Askersjö, Anderson* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Lena Åberg.

---

***Förvaltningsrätten i Stockholm (2021-06-23, ordförande Sjögren):***

***Mervärdesskatt***

**Bakgrund och rättsliga utgångspunkter**

Bolagets verksamhet består i att tillhandahålla fordonsfinansiering av olika slag. Något förenklat ingår bolaget två typer av avtal med kunder: avbetalnings- och leasingavtal. Den ränta som kunderna betalar med anledning av avbetalningsavtalen är undantagen från mervärdesskatt. Övriga intäkter, i form av kunders amortering vid avbetalningsköp, leasingavgifter och försäljningsintäkter vid försäljning av leasingfordon m.m., är mervärdesskattepliktiga. Bolaget bedriver därmed både mervärdesskattepliktig verksamhet i form av leasing och försäljning av fordon och från mervärdesskatt undantagen bank- och finansieringsverksamhet.

I blandad verksamhet av det här slaget får avdrag endast göras för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till den verksamhet som medför skattskyldighet. Om denna inte kan fastställas får, enligt 8 kap. 13 § mervärdesskattelagen (1994:200) avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund. Högsta förvaltningsdomstolen har konstaterat att skälig grund för att bestämma ett sådant avdrag kan vara t.ex. omsättningen men att en annan fördelningsgrund ska användas om den ger ett mer exakt resultat. Uppdelningen ska så långt som möjligt motsvara resursförbrukningen i de olika verksamhetsgrenarna (HFD 2014 ref. 18 I).

Bolaget har under de aktuella redovisningsperioderna haft kostnader avseende den blandade verksamheten där det inte går att fastställa hur stor del av förvärven som har gjorts för den skattepliktiga respektive den undantagna delen av verksamheten. Det gäller exempelvis IT- och lokal-kostnader, kostnader för marknadsföring och konsulter samt övriga administrativa kostnader. Frågan i målen är hur den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatten på dessa gemensamma kostnader ska bestämmas.

Mervärdesskatteområdet är harmoniserat inom EU. Det innebär att bestämmelsen om skälig fördelningsgrund i mervärdesskattelagen så långt som möjligt ska tolkas i överensstämmelse med mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis på området.

Enligt artikel 173.1 i mervärdesskattedirektivet ska en avdragsgill andel fastställas för gemensamma förvärv i den blandade verksamheten. För att fastställa en sådan avdragsgill andel används som huvudregel den s.k. omsättningsmetoden som beskrivs i artikel 174.1. Den avdragsgilla andelen ska enligt omsättningsmetoden vara resultatet av ett bråk bestående av det sammanlagda beloppet av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ger rätt till avdrag i täljaren och sådan omsättning adderad med det sammanlagda beloppet av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som inte medför rätt till avdrag i nämnaren. En sådan beräkning leder till att den avdragsgilla andelen speglar den andel av bolagets bruttoomsättning som är hänförlig till mervärdesskattepliktig verksamhet.

Mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna rätt att använda en annan fördelningsgrund än bruttoomsättningen under förutsättning att denna metod garanterar att den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt med dess hjälp kan fastställas mer exakt än med omsättningsmetoden. Metoden för att beräkna avdragsrätten måste då på ett objektivet sätt avspegla i vilken utsträckning de gemensamma kostnaderna faktiskt hänför sig till transaktioner som ger rätt till avdrag (se bl.a. C-511/10 BLC Baumarkt, C-183/13 Banco Mais och C-153/17 Volkswagen Financial Services Ltd).

Den valda metoden behöver inte nödvändigtvis vara den allra mest exakta metod som överhuvudtaget är möjlig, men den måste kunna garantera ett resultat som är mer exakt än det som skulle följa av huvudregeln (C-332/14 Rey).

#### Bevisbörda

Bolaget har i första hand yrkat att den omsättningsmetod som beskrivs i artikel 174.1 mervärdesskattedirektivet ska användas för att bestämma den avdragsgilla andelen mervärdesskatt avseende gemensamma kostnader. Den innebär att avdragsrätten beräknas med utgångspunkt i bruttoomsättningen. Skatteverket anser att avdragsrätten istället ska beräknas enligt en justerad omsättningsmetod baserad på nettoomsättning. I beräkningen beaktas då inte de intäkter som motsvarar inköp av leasing- och avbetalningsfordon. Även bolagets andra- och tredjehandsyrkanden har beräknats utifrån olika former av justerade omsättningsmetoder, där viss omsättning inte beaktas.

I det ordinarie förfarandet är det som utgångspunkt den skattskyldige som har bevisbördan för sin rätt till avdrag. I detta fall, när den skattskyldige yrkat avdrag i enlighet med den fördelningsgrund som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet och som i allmänhet får bedömas medföra en skälig fördelning, får det emellertid anses åligga Skatteverket att göra sannolikt att en annan metod ger ett mer exakt resultat (jfr t.ex. Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 mars 2021 i mål nr 1786-20).

Detta innebär att det ankommer på Skatteverket att påvisa sådana omständigheter som gör att det finns skäl att frångå mervärdesskattedirektivets huvudregel om bruttoomsättning som fördelningsgrund. Avgörande för bedömningen är om Skatteverkets beräkningsmodell speglar den mervärdesskattepliktiga verksamhetens förbrukning av

gemensamma resurser på ett bättre sätt. Om Skatteverket visat detta ligger det på bolaget att visa att någon av de alternativa beräkningsmetoder som utgör bolagets andra- och tredjehandsyrkanden ger ett mer exakt resultat än den metod som Skatteverket förespråkar.

Utgör bruttoomsättningen skäligen fördelningsgrund?

En beräkning med utgångspunkt i bruttoomsättningen bygger på antagandet att den andel av omsättningen som en verksamhet genererar står i proportion till den verksamhetens andel av förbrukningen av gemensamma resurser i bolaget. Det implicerar i bolagets fall att den mervärdesskattepliktiga försäljningen av leasing- och avbetalningsfordon, som genererar hög bruttoomsättning, förbrukar en motsvarande stor andel av de gemensamma resurserna. Samtidigt kan konstateras att fordonsförsäljningen endast leder till en begränsad vinst eftersom fordonen huvudsakligen säljs för ett pris som motsvarar bolagets inköpskostnad. Bolagets vinst och mervärde uppkommer istället framförallt genom tillhandahållande av leasing och kreditgivning. Trots att leasing och kreditgivning alltså utgör bolagets huvudsakliga verksamhet står de endast för en mindre andel av bruttoomsättningen. Att denna huvudsakliga verksamhet skulle ta i anspråk en så förhållandevis liten del av de gemensamma resurserna som följer av bruttoomsättningsmetoden framstår som osannolikt (jfr Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 mars 2021 i mål nr 1786-20). Sett i relation till de gemensamma resurser som torde förbrukas i samband med fordonsförsäljning resp. leasing och kreditgivning, får försäljning av fordon därmed en oproportionerligt stor påverkan på avdragsrätten, om denna avdragsrätt baseras på bruttoomsättningen. Det förhållandet att leasingverksamheten enligt bolaget genererar högre gemensamma kostnader än avbetalningsköpsverksamheten betyder inte att dessa kostnader uppstår p.g.a. försäljning av leasingfordon och föranleder inte annan bedömning.

I ljuset av detta anser förvaltningsrätten att det i bolagets fall saknas grund för det underliggande antagandet att bruttoomsättningen står i proportion till resursförbrukningen. En beräkning med grund i bruttoomsättningen leder därför till ett missvisande resultat. Av allt att döma är det finansiering och förvaltning av avtal med kunder som förbrukar mest gemensamma resurser, snarare än fordonsförsäljningen (jfr C-183/13 Banco Mais SA (Banco Mais), som redogörs för nedan).

I fall som dessa kan det i stället vara nödvändigt att vid beräkning av avdragsrätten utesluta i och för sig skattepliktiga omsättningar på det sätt som Skatteverket gjort i sin beräkning. Detta framgår av praxis från EU-domstolen, se Banco Mais. Även det fallet rörde ett bolag som bl.a. bedrev leasingverksamhet. I avgörandet angav EU-domstolen, något förenklat, att om bolagets gemensamma resurser framförallt används för finansiering och förvaltning av avtal, och inte för försäljning av fordon, kan en avdragsgill andel mer exakt beräknas genom att i omsättningsberäkningen utesluta de intäkter som motsvarar bolagets inköpskostnader för fordonen.

Bolaget har inväntat att Skatteverkets beräkning strider mot EU-domstolens avgörande i mål C-153/17, Volkswagen Financial Services Ltd (Volkswagen-målet). I Volkswagen-målet slog domstolen fast att när

metoderna för att beräkna avdragsrätten inte beaktar den omständigheten att de allmänna omkostnaderna faktiskt och inte i negligierbar utsträckning används för transaktioner som ger rätt till avdrag, kan det inte anses att dessa metoder på ett objektivt sätt avspeglar i vilken utsträckning de kostnader som uppkommit med anledning av förvärv av varor och tjänster med blandad användning hänför sig till dessa transaktioner (p. 57).

Omständigheterna i Volkswagen-målet var speciella på så sätt att konsekvensen av att i omsättningsberäkningen inte beakta de inkomster som härrörde från fordonsförsäljningen var att bolaget över huvud taget inte medgavs avdrag för mervärdesskatt för gemensamma kostnader; detta trots att det stod klart att bolaget hade faktiska och ej försumbara kostnader hänförliga till mervärdesskattepliktig verksamhet. Avgörandet måste ses i belysning av Banco Mais-avgörandet, som en modifiering av de uttalanden som EU-domstolen gjorde där. EU-domstolens uttalanden i Volkswagen-målet kan därför inte tas till intäkt för att det finns ett ovillkorligt krav på att bolagets försäljning av fordon ska beaktas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen, såsom bolaget gjort gällande (jfr Kammarrätten i Göteborgs dom den 19 mars 2021 i mål nr 1786-20).

I aktuellt fall utgörs den omsättning som kvarstår efter Skatteverkets avräkningar av både mervärdesskattepliktig och från mervärdesskatt undantagen omsättning. Det finns således ingen risk att beräkningsmetoden inte alls beaktar att bolaget haft mervärdesskattepliktiga kostnader i den blandade verksamheten. Utgången i Volkswagen-målet utgör därför inte hinder för att tillämpa Skatteverkets nettoomsättningsberäkning.

Med anledning av det ovan anförda bedömer förvaltningsrätten att Skatteverkets beräkningsmodell ger ett mer exakt resultat än en beräkning baserad på bruttoomsättningen. Skatteverket har därmed uppfyllt sin bevisbörda och visat att det finns skäl att frångå huvudregeln i direktivet till förmån för en alternativ beräkning. Bolagets förstahandsyrkande ska därför avslås.

Ger bolagets andra- och tredjehandsyrkanden ett mer exakt resultat än Skatteverkets justerade omsättningsberäkning?

Förvaltningsrätten har härefter att ta ställning till om de alternativa beräkningar som beskrivs i bolagets andra- och tredjehandsyrkanden ger ett mer exakt resultat än Skatteverkets beräkning.

Andrahandsyrkandet är den beräkningsmetod som bolaget tillämpat i sina deklARATIONER och som finns beskriven i Skatteverkets beslut. Kortfattat innebär den att omsättning som motsvarar amorteringar från avbetalnings- och leasingkunder räknas av från den sammanlagda omsättningen. Beräkningen skiljer sig från Skatteverkets på så sätt att intäkter från slutlig försäljning av leasingobjekt, som sker efter att leasingavtalet löpt ut, tas upp i sin helhet. Det innebär att bolaget endast delvis räknat av de intäkter som motsvaras av bolagets inköpskostnader för fordon.

Bolaget har i tredje hand yrkat att den avdragsgilla andelen ska fastställas genom att i beräkningen helt bortse från all fordonsförsäljning. Istället beaktas enbart bruttointäkterna från de mervärdesskattepliktiga

leasingavgifterna och nettointäkterna från de mervärdesskattefria räntebetalningarna.

Till stöd för att en avdragsgill andel om ca 90 % speglar förbrukningen av gemensamma resurser har bolaget anfört bl.a. att den mervärdesskattepliktiga leasingen förbrukar mer resurser än hanteringen av avbetalningsavtal. Exempelvis har bolaget gjort gällande att leasing, till skillnad från avbetalning, förutsätter ägande av fordon och att det genererar betydande kostnader, samt att leasingavtal är förknippade med fler och mer långtgående åtaganden från bolagets sida.

Inledningsvis ifrågasätter förvaltningsrätten inte att leasingavtal är mer resurskrävande än avbetalningsavtal. Detta avspeglas även i Skatteverkets beräkningsmodell som leder till en viss övervikt för den mervärdesskattepliktiga leasingen vad gäller ianspråktagande av gemensamma resurser.

Det som bolaget anfört till stöd för att leasingverksamheten, inklusive försäljning av leasingobjekt, förbrukar så mycket som ca 90 % av de gemensamma resurserna är huvudsakligen generella påståenden och beskrivningar av verksamheten. Detsamma gäller de uppgifter som kom fram under vittnesförhöret med bolagets redovisningschef. Därtill framstår många av de återopade merkostnaderna framförallt som kopplade till den operationella leasingen. Det gäller exempelvis uppgifterna om omfattande uppföljning och förvaltning av avtalen och system för att beräkna en marknadsmässig prissättning inför slutförsäljning. Operationell leasing utgör dock färre än hälften av leasingavtalen och kan inte anses vara representativa för leasingverksamheten generellt. Dessutom kan, som Skatteverket anfört, antas att en stor del av de merkostnader som leasingverksamheten genererar kan hänföras direkt till den mervärdesskattepliktiga verksamheten. Sådana direkta kostnader är avdragsgilla i sin helhet och saknar relevans för bedömningen. Förvaltningsrätten anser mot denna bakgrund att bolaget inte gjort sannolikt att den mervärdesskattepliktiga verksamheten förbrukar så stor andel av de gemensamma resurserna som andrahandsyrkandet förutsätter.

Bolaget har även anfört att det endast är genom att ta upp bruttointäkten för försäljningen av leasingfordon som den försäljningens förbrukning av gemensamma resurser beaktas. Förvaltningsrätten anser dock att försäljningen av leasingobjekt efter leasingavtalets slut måste ses i ljuset av att den utgör en del av bolagets leasingverksamhet i stort. Eftersom fordonen huvudsakligen säljs utan påslag som täcker försäljningskostnaderna finns det anledning att utgå ifrån att bolaget kompenserar sig för dessa kostnader på andra sätt, exempelvis genom leasingavgifterna. Det saknas därför skäl att anta att de gemensamma resurser som förbrukas i samband med försäljningarna inte, på grund av att fordonens inköpsvärden räknas av från omsättningen, beaktas i tillräcklig utsträckning.

Slutligen anser förvaltningsrätten att det är en allvarlig brist i bolagets andrahandsyrkande att bolaget inte på något sätt förklarat på vilket sätt försäljningsintäkter för leasingfordon korrelerar med förbrukningen av gemensamma resurser. Att använda bruttointäkten vid försäljningen, och därmed låta den avdragsgilla andelen påverkas kraftigt av fordonens värde, framstår därför som godtyckligt och missvisande.

När det gäller tredjehandsyrkandet kan konstateras att bolaget inte fört fram någonting till stöd för att den beräkningsmetoden avspeglar den faktiska resursförbrukningen i verksamheten. Även den framstår som högst godtycklig.

Förvaltningsrätten anser sammanfattningsvis att bolaget inte visat att en beräkning enligt andra- eller tredjehandsyrkandet speglar förbrukningen av gemensamma resurser på ett bättre sätt än Skatteverkets beräkningsmetod. Således anser förvaltningsrätten att sistnämnda metod ger den mest rättvisande fördelningen mellan sådana kostnader som, med utgångspunkt i den faktiska resursförbrukningen, kan hänföras till mervärdesskattepliktig respektive från mervärdesskatt undantagen verksamhet. Den utgör därmed skälig fördelningsgrund.

Därmed ska förvaltningsrätten avslå även bolagets andra- och tredjehandsyrkanden. Överklagandet ska således avslås helt avseende avdrag för ingående mervärdesskatt för redovisningsperioderna december 2015 och december 2016.

#### *Skattetillägg*

[text här utelämnad]

#### *Ersättning för kostnader*

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i målen hos förvaltningsrätten.

#### ***Kammarrätten i Stockholm*** (2022-06-20, *Silfverhjelm, Ringvall och Åsbrink*):

##### *Bakgrund*

Bolagets verksamhet består av fordonsfinansiering kopplad till leasing- respektive avbetalningsavtal. Det är därför fråga om s.k. blandad verksamhet. Parterna är överens om att bolaget haft vissa kostnader som varit gemensamma i den blandade verksamheten som t.ex. kostnader för IT-system och kontorsmaterial. Frågan är hur beräkningen ska göras av hur stor del av mervärdesskatten som får dras av för dessa kostnader.

##### *Rättsliga utgångspunkter*

Bestämmelser om avdrag för ingående mervärdesskatt vid gemensamma förvärv finns i 8 kap. 13 § mervärdesskattelagen (1994:200). Bl.a. gäller att i de fall den ingående mervärdesskatten avser förvärv som görs gemensamt för flera verksamheter, av vilka någon inte medför skattskyldighet får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen eller inköpspriset som hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet. Om denna inte kan fastställas, får avdragsbeloppet i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund. Det anges inte genom exemplifieringar eller på annat sätt, vad som i olika situationer kan utgöra skälig grund.

Bestämmelserna om uppdelning av ingående skatt i mervärdesskatte-direktivet (2006/112/EG) är mer utförliga. Enligt artikel 173.1 i direktivet ska för gemensamma förvärv fastställas den andel av mervärdesskatten



som får dras av. Detta sker enligt artikel 174.1 genom en proportionering med ledning av den sammanlagda omsättningen per år avseende transaktioner som medför respektive inte medför rätt till avdrag. I artikel 173.2 i direktivet beskrivs ett antal alternativa metoder som medlemsstaterna får tillåta. Medlemsstaterna får exempelvis enligt artikel 173.2 c tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna.

EU-domstolen har angett att de alternativa bestämmelserna kan tillämpas i bestämda fall eftersom de framför allt syftar till att, genom beaktande av den specifika karaktären på den skattskyldiges olika verksamheter, ge medlemsstaterna möjlighet att uppnå mer exakta resultat vid beräkningen av avdragsgill andel (BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 18). I Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, som gäller en portugisisk bank som bedriver dels leasingverksamhet inom bilbranschen, dels annan finansiell verksamhet uttalade EU-domstolen att direktivet inte utgör något hinder för att medlemsstaterna för en viss transaktion tillämpar en annan metod eller fördelningsnyckel än den metod som grundar sig på omsättningen. Detta under förutsättning att den valda metoden säkerställer att den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt kan fastställas mer exakt än med omsättningsmetoden (punkt 32).

Vidare har EU-domstolen i den av bolaget återopade domen i Volkswagen-målet angett att den metod som väljs inte nödvändigtvis behöver vara den allra mest exakta metod som överhuvudtaget är möjlig, men den måste kunna garantera ett resultat som är mer exakt än den som skulle följa av omsättningsmetoden (punkt 53). I samma dom anger EU-domstolen att målet Banco Mais inte innebär att det går att sluta sig till att artikel 173.2 c i direktivet generellt sett ger medlemsstaterna möjlighet att på samtliga typer av liknande transaktioner inom bilbranschen tillämpa en fördelningsmetod som inte beaktar fordonets värde vid leveransen (punkt 56).

Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat att en skälig grund enligt 8 kap. 13 § mervärdesskattelagen kan vara omsättningen, men en annan fördelningsgrund ska användas om denna ger ett mer exakt resultat. Uppdelningen ska så långt möjligt motsvara resursförbrukningen i de olika verksamhetsgrenarna (HFD 2014 ref. 18 I).

#### *Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt*

Kammarrätten anser att EU-domstolens praxis visar att en beräkningsgrund som utesluter viss omsättning får användas, förutsatt att beräkningsgrunden i fråga garanterar att den fastställer den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt mer exakt än om hela omsättningen beaktas. Det är den som yrkar avdrag som har bevisbördan för avdraget.

En betydande del av bolagets totala bruttoomsättning avser skattepliktig försäljning av fordon. Bolagets egentliga intäkter och vinst är dock i huvudsak hänförliga till bolagets finansieringstjänster. Liksom i Banco Mais framstår det i bolagets fall som att det är finansiering och förvaltning av avtal med kunder som förbrukar mest gemensamma resurser i verksamheten. Bolaget har ändå i första hand yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt enligt artikel 174.1 i direktivet, utifrån bolagets bruttoomsättning.

Det innebär i bolagets fall rätt till avdrag motsvarande en andel om 97,63 procent för december 2015 och 97,34 procent för december 2016. I andra hand yrkar bolaget avdrag i enlighet med den i deklarationen tillämpade fördelningsgrunden, vilket motsvarar andelar på 92,26 procent respektive 90,65 procent. Slutligen yrkar bolaget avdrag beräknat i enlighet med en metod som motsvarar andelar på 90,12 respektive 87,90 procent. Dessa tre fördelningsgrunder ger alltså en påfallande stor avdragsgill andel, vilket beror på att varuvärdena inkluderats, medan Skatteverkets fördelningsgrund ger en klart lägre avdragsgill andel (62,12 procent respektive 55,23 procent).

En beräkning av avdragsgill andel med utgångspunkt i bruttoomsättningen eller någon av de andra modeller som bolaget har fört fram ger bilden av att bolagets verksamhetsgemensamma kostnader till mer än 90 procent skulle användas i den mervärdesskattepliktiga delen av bolagets verksamhet. Samtidigt utgör bolagets intäkter från den verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt cirka 37 procent av bolagets totala intäkter under 2015 och för 44 procent under 2016. Antalet avbetalningskontrakt är ungefär lika många som antalet leasingavtal. Även om hänsyn tas till det som bolaget anger om att hanteringen av leasingavtal är mer resurskrävande än verksamheten med avbetalningsköp får försäljningen av fordon, som inte genererar några intäkter för bolaget, enligt kammarrättens mening en oproportionerligt stor inverkan på bolagets avdragsrätt. Detta talar för att den avdragsgilla andelen blir mer exakt om varuvärdena exkluderas, i enlighet med Skatteverkets fördelningsgrund.

Enligt kammarrättens mening kan inte domen i Volkswagen-målet, till skillnad från tidigare praxis från EU-domstolen, tolkas som att det finns ett ovillkorligt krav på att varuvärden ska beaktas vid bestämmandet av avdragsgill andel. Vidare kan det konstateras att i bolagets fall leder inte heller den av Skatteverket tillämpade fördelningsgrunden till att bolaget nekas avdrag för ingående mervärdesskatt för gemensamma kostnader hänförliga till skattepliktiga transaktioner. Beräkningen är endast ett sätt att fastställa en andel och utesluter inte kostnader från avdragsrätt.

Sammanfattningsvis anser kammarrätten att den av Skatteverket tillämpade fördelningsgrunden för den avdragsgilla andelen ingående mervärdesskatt som rör gemensamma kostnader säkerställer ett mer exakt resultat än någon av de fördelningsgrunder som bolaget förespråkar. Överklagandet ska därför avslås i denna del.

#### *Skattetillägg*

Kammarrätten gör samma bedömning som förvaltningsrätten har gjort. Överklagandet ska därför avslås även i denna del.

#### *Ersättning för kostnader*

[text här utelämnad]

– Kammarrätten avslår överklagandet och ansökan om ersättning för kostnader.