

PROMEMORIA

Datum 25 augusti 2021
Till: Anna Sandberg Nilsson, Katarina Bartels, Svenskt Näringsliv
Från: Ulrika Grefberg, Johanna Swedberg, Christoffer Edvardsson, Svalner
Ärende: Skatteverkets förhållningsätt till kammarrättspraxis, Mervärdesskatt

1 Bakgrund och utgångspunkter

Skatteverket är en statlig förvaltningsmyndighet vars verksamhet består i att fullgöra uppgifter inom den offentliga förvaltningen. Det innebär att Skatteverket måste ”beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet”, i fullgörandet av sina offentliga förvaltningsuppgifter. Detta framgår av 1 kap. 9 § regeringsformen (1974:152) och 5 § förvaltningslag (2017:900), i vilka den s.k. *objektivitetsprincipen* fastslås.

Skatteverket har därmed en grundlagsstadgad skyldighet att iaktta saklighet och opartiskhet i sin rättstillämpning och tolkning av gällande rätt. Denna skyldighet gäller bl.a. vid Skatteverkets utformning av innehållet i den rättsliga vägledningen. Detta eftersom saklighetskravet inte bara gäller vid handläggning av ärenden och de juridiska bedömningarna kring dessa, utan även vid faktiskt handlande och ren service gentemot medborgarna.¹

På Skatteverkets hemsida framgår följande om den rättsliga vägledningen:

Rättslig vägledning är Skatteverkets webbplats där vi löpande publicerar rättslig information. Informationen vänder sig i första hand till dig som arbetar inom Skatteverkets verksamhetsområden.

Rättslig vägledning är en sammanställning och beskrivning av gällande rätt, alltså det som framgår av lagar och rättspraxis.

Vi uppdaterar informationen när det händer någonting som påverkar innehållet. Det kan vara när ny lagstiftning börjar gälla eller när vi kommenterat en dom eller beslutat

¹ Se, Konstitutionsutskottets betänkande 2007/08:KU6, s. 14-15, och 2014/15:KU20, s. 252. Se även, Justitiekanslerns beslut 1994-09-26 (dnr 1590-94-20). I beslutet uttalade JK med hänvisning till saklighetskravet i 1 kap. 9 § RF att det som en generell regel bör gälla att uppgifter som myndigheter lämnar för publicering i medierna eller till allmänheten ska vara korrekta.

vilken ställning Skatteverket ska ta i en fråga. När samma frågor återkommer om något gör vi förtydliganden. Vår ambition är att läsaren ska hitta all information på ett ställe (Skatteverkets hemsida, "Rättslig vägledning – Om", 2021).

Rättslig vägledning är således, enligt Skatteverkets egen beskrivning, en återgivning av gällande rätt baserat på lagar och rättspraxis. Den ska också uppdateras när det händer någonting som påverkar innehållet.

Begreppet *gällande rätt* är emellertid en term som ofta leder till missförstånd, och det saknas alltså en allmänt erkänd teori om detta begrepps innebörd. I denna kontext kan det dock översättas till en beskrivning av rättsregler och dess giltighet, samt hur en regel bör följas.

För att sätta en ram och ange spelregler, hänvisas ofta till den s.k. *rättskällevärdet*. I svenskt rätt finns det fyra centrala rättskällor – lagar, förarbeten, domstolspraxis och doktrin, med olika värde för rättstillämpningen. Dessa kan i sin tur ofta delas in i olika underkategorier, och kan i sin korthet förklaras såsom material som *ska*, *bör* eller *får* beaktas. Vad gäller underrättspraxis, i detta fall kammarrättsavgöranden, faller den inom den senare kategorin, dvs. den får beaktas och har normalt ett begränsat rättskällevärde.

Sammanfattningsvis, kan det konstateras att det redan vid begreppet "gällande rätt" krävs en tolkning och värdering av rättskällorna. Det innebär samtidigt att det får ställas höga krav på *transparens* i Skatteverkets vägledning, som annars riskerar hamna i strid med objektivitetsprincipen. Detta blir särskilt relevant i rättsfrågor som är osäkra vilka kommer att behandlas i denna promemoria.

2 Uppdraget

Svalner Skatt & Transaktion ("**Svalner**") har fått i uppdrag att gå igenom exempel ur Skatteverkets rättsliga vägledning och analysera Skatteverkets förhållningssätt till kammarrättspraxis avseende moms. I uppdraget ingår att:

- Kartlägga kammarrättsdomar där domstolen kommit till en annan slutsats än den som framgår av vad Skatteverket anför i sin rättsliga vägledning eller ställningstagande.
- Beskriva och analysera hur Skatteverket återger aktuella domar, särskilt i ljuset av hur omständigheter lyfts fram och vad för betydelse det har givits i olika bedömningar.
- Upprätta en promemoria som dokumenterar och analyserar det som framkommit ur ett mer formellt perspektiv, med slutsatser om vad Skatteverkets förhållningssätt har för betydelse för skattskyldiga.

I uppdraget ingår *inte* att värdera Skatteverkets bedömning i någon specifik sakfråga.

Innehållsförteckning

1	Bakgrund och utgångspunkter	1
2	Uppdraget	2
3	Sammanfattning	3
4	Redogörelse	5
4.1	Skatteverket delar inte kammarrättens bedömning	5
4.2	Skatteverket anser att rättsfallet har ett begränsat rättskällevärde	12
4.3	Skatteverket bemöter inte kammarrätternas slutsatser	15
5	Slutsatser	19
5.1	Tendenser	19
5.2	Brister	21
6	Bilaga: Sammanställning över kartlagda domar	24

3 Sammanfattning

Baserat på det underlag som har granskats är vår bedömning att Skatteverkets rättsliga vägledning inte fullt ut följer objektivitetsprincipen. Det finns anledning att betrakta delar ur vägledningen som ett uttryck för verkets uppfattning om hur gällande rätt *bör* tolkas, snarare än som saklig och opartisk information. Vår bedömning är att Skatteverket i vissa fall brister i transparens. Särskilt i osäkra rättsfrågor tenderar den rättsliga vägledningen att presentera en alltför bestämd bild. Skatteverket tar, enligt vår mening, ställning och använder sig av kammarrättsdomar på ett sätt som stödjer verkets uppfattning trots att det finns motsägande uppgifter i annan kammarrättspraxis. Som exempel kan nämnas vägledningens beskrivningar samt praxis vi granskat i frågor avseende försäljning av mark och entreprenad, avdragsrätt i samband med avyttring av aktier i dotterbolag, bidragsfinansierad verksamhet och avdragsrätt vid inköp och installation av en solcellsanläggning.

Den bristande transparensen består även i att det ibland är svårt att avgöra hur Skatteverket värderar kammarrättspraxis. I vissa situationer hänvisar Skatteverket till kammarrättsdomar medan det i andra fall bortses ifrån dessa och/eller andra domar. Enligt vår uppfattning är detta särskilt problematiskt i de fall kammarrätten stödjer sin bedömning på en tolkning av avgöranden från HFD eller EU-domstolen.

Föreliggande underlag visar exempel där det är svårt att avgöra och/eller fastställa vilka överväganden som Skatteverket har gjort för att nå den slutsats som presenteras i den rättsliga vägledningen. Även efter en fördjupad analys av relevant källmaterial är det ibland svårt, för att inte säga omöjligt, att avgöra hur Skatteverket kommer fram till en viss ståndpunkt. Detta är bekymmersamt eftersom det riskerar att ge en vilseledande bild av rättsläget och eftersom den rättsliga vägledningen av Skatteverket beskrivs som information, vilket med fog kan uppfattas som en korrekt och fullständig redogörelse för vad som är gällande rätt.



Det finns därför enligt vår uppfattning anledning rikta kritik mot den bristande allsidigheten i Skatteverkets rättsliga vägledning och efterfråga förändringar som avhjälper dessa brister.

4 Redogörelse

I detta avsnitt presenteras en kort redogörelse av varje granskat rättsfall med fokus på Skatteverkets yrkanden och argumentation. Den åtföljs av kammarrättens slutsatser och Skatteverkets agerande med anledning av kammarrättens dom. En översiktlig lista över alla de rättsfall som granskats framgår av bilaga till denna promemoria.

Listan omfattar inte samtliga kammarrättsdomar avseende moms utan urvalet har sin utgångspunkt i de domar som Skatteverket redogör för i sin rättsliga vägledning. Det är således fråga om ett urval av domar som berör intressanta rättsfrågor där Skatteverket av olika anledningar gjort en annan bedömning än kammarrätten. Det innebär att redogörelsen inte är heltäckande utan i stället exempel på områden där det *kan* finnas behov av en mer fullständig bild av rättsläget än den som framgår av Skatteverkets rättsliga vägledning.

Det kan noteras att Skatteverket inte oväntat använder sig av *olika* sätt att bemöta vad kammarrätterna kommit fram till. I vissa situationer har domarna kommenterats särskilt i en rättsfallskommentar, i ett ställningstagande eller direkt i den allmänna rättsliga vägledningen på området, medan domarna i andra fall överhuvudtaget inte omnämnts.

För att på ett tydligt sätt illustrera Skatteverkets olika tillvägagångssätt har resultatet av granskningen delats in i tre delkategorier: **1)** Skatteverket delar inte kammarrättens bedömning och vidhåller sin inställning, **2)** Skatteverket anser kammarrättens beslut har ett begränsat rättskällvärde, och **3)** Skatteverket bemöter inte kammarrätternas slutsatser eller nämner inte domen i sin rättsliga vägledning på området.

4.1 Skatteverket delar inte kammarrättens bedömning

- *Kammarrätten i Stockholm, mål nr 10056-10057-18, 2019-05-17*

Frågan i målet var i vilken utsträckning ett bolag hade rätt till avdrag för ingående moms avseende kostnader som uppkom i samband med börsintroduktion och nyemission. För att avgöra denna fråga var det nödvändigt att ta ställning till i vad mån bolaget bedrivit ekonomisk verksamhet.

Det var ostridigt att bolaget tillhandahållit momspliktiga tjänster till koncernbolag. Bolaget hade fakturerat ett dotterbolag som i sin tur vidarefakturerat det till sina rörelsedrivande dotterbolag. Skatteverket yrkade att bolagets överklagande skulle avslås och anförde att det krävs att momspliktiga tjänster tillhandahålls mot ersättning och att enbart den omständighet att tjänster vidarefaktureras till rörelsedrivande bolag inte är tillräcklig för avdragsrätt.

Till stöd för sin inställning åberopade Skatteverket bland annat ett mål från Kammarrätten i Göteborg, mål nr 2074-17 m.fl., avseende en liknande fråga där ett bolag nekades avdrag med motiveringen att underlaget som ingivits inte var tillräckligt för att visa att kostnaderna regelmässigt hade vidarefakturerades till övriga bolag i koncernen.

Enligt kammarrättens tolkning av EU-domstolens praxis saknades stöd för bedömningen att ett holdingbolag endast bedriver aktiv verksamhet i sina dotterbolag om bolaget ställt ut fakturor till vart och ett av de bolag som tillhandahållits tjänster. Av rättspraxis följer endast att tjänsterna ska tillhandahållas löpande och mot ersättning. Skatteverket hade inte ifrågasatt att det betalningar som bolaget mottagit avsåg ersättning för utförandet av aktuella tjänster.

För att verksamheten skulle utgöra ekonomisk verksamhet, ansåg kammarrätten att det inte var nödvändigt att utfärda en separat faktura till varje rörelsedrivande koncernbolag för tillhandahållande av tjänster, under förutsättning att en ekonomisk kompensation faktiskt erhöles genom vidarefakturerings. Bolaget beviljas därför avdrag för ingående moms.

Skatteverkets agerande med anledning av domen: Skatteverket överklagade beslutet till HFD, som inte meddelade prövningstillstånd. Skatteverket vidhåller dock sin inställning och anför att det följer av EU-praxis (bl.a. C-108/14 *Larentia + Minerva*, och C-28/16 *MVM*) att bolaget i fråga bedrev passiv verksamhet i förhållande till sitt dotterbolag (Rättsfallskommentar, ”KRNS, mål nr 10056 – 10057-18, *Holdingsbolag – avdragsrätt för mervärdesskatt*”, dnr: 202 289226-19/111).

Skatteverket avser därför inte att ändra sin tillämpning eller beskrivning av när ett holdingsbolag har rätt till avdrag för ingående moms (Ställningstagande, ”*Holdingsbolag – avdragsrätt för mervärdesskatt*”, dnr: 202 377677-17/111). Vad gäller övriga mål som hänvisats till i rättsfallet, bland annat KRNG 2074-17 m.fl., saknas förklaring till dess eventuella betydelse.

Det kan noteras att EU-domstolen i C-28/16 *MVM* konstaterade att bolaget i fråga normalt inte fick någon ersättning från sina dotterbolag för sin centrala förvaltning av koncernens verksamhet. EU-domstolen uttalade därför att bolaget inte kunde göra avdrag för ingående moms eftersom bolaget valt att inte fakturera sina dotterbolag. EU-domstolen tar dock inte ställning i frågan om det uppställs några särskilda krav vad avser betalning eller hur det ska faktureras.

- ***Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5564-11, 2014-12-17***

Frågan i målet var om bolaget hade rätt till avdrag för ingående moms på mäklartjänster som förvärvats i samband med försäljning av aktier i dotterbolag.

Skatteverket anförde att mäklarkostnaderna fick anses direkt hänförliga till avyttringen av dotterbolagsaktier. Till stöd för sin talan hade både Bolaget och Skatteverket åberopat RÅ 2010:56, avseende fråga om kostnader som uppstått i samband med avyttring aktier. I målet beslutade dåvarande Regeringsrätten att inhämta förhandsbesked från EU-domstolen (C-29/08 *SKF*), som uttalade att avdragsrätt kan föreligga om det aktuella förvärvet kan anses utgöra allmänna omkostnader i en skattepliktig ekonomisk verksamhet.

Kammarrätten uttalade att RÅ 2010:56 inte gav någon närmare vägledning i detta fall. Bolaget hade framfört att syftet med avyttringen var att frigöra kapital för koncernens övriga verksamhet. Enligt domstolen innebär det att bolaget hade rätt till avdrag såsom allmänna omkostnader, under förutsättning att kostnaderna inte ingick priset på de sålda aktierna, dvs. inte inverkat på priset. Skatteverket hade inte invänt mot bolagets påstående att priset för aktierna beräknas utifrån fastighetsvärde. Bolagets beviljades avdrag ingående moms, då det inte visats att kostnaderna hade något direkt eller omedelbart samband med den undantagna aktieavyttringen.

Skatteverkets agerande med anledning av domen: Skatteverket delade inte kammarrättens bedömning, men angav att det ”fanns andra omständigheter” som gjorde att Skatteverket avstod från att överklaga (Rättsfallskommentar, ”KRNS mål nr 5564-11, *Försäljning av dotterbolagsaktier – ingå i priset*”, dnr: 131 254330-15/111).

Skatteverket ändrar därför inte sin bedömning i frågan om vad som ska förstås med att en kostnad ingår i priset. Skatteverkets uppfattning framgår av ställningstagandet ”Avdragsrätt för mervärdesskatt på förvärv i samband med försäljning aktier i en ekonomisk verksamhet”, dnr: 131 780946-10/111, där det uttalas att kostnader endast kan utgöra allmänna omkostnader i den mån tjänsterna inte förvärvats för att genomföra en undantagen transaktion. Det bör observeras att ställningstagandet har upphört att gälla och ersatts med ”Avdragsrätt för mervärdesskatt på inköp i samband med försäljning av aktier i dotterbolag”, dnr: 202 377722-17/111, där det uttrycks att avdragsrätt kan beviljas när ett företag anskaffat tjänster för att göra en omstrukturering i syfte att effektivisera och frigöra kapital till *egen* kvarvarande rörelse.

- ***Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5986-15 och 5987-15, 2017-12-21***

Frågan i målet var om bolaget hade rätt till avdrag för ingående moms avseende konsulttjänster som förvärvats i anslutning till avyttring av aktier i ett dotterbolag.

Skatteverket anförde att det fanns ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade tjänsterna och försäljningen av aktierna i dotterbolaget. Bolaget kunde därför inte ha rätt till avdrag. Skatteverket menade vidare att bolaget inte styrkt att kostnaderna utgjorde allmänna omkostnader i den momspliktiga verksamheten. I förhållande till HFD 2017 ref. 20 ”Sveaskog” uttalade Skatteverket att det inte rörde sig om en sådan omstrukturering som syftat till att frigöra kapital och effektivisera den momspliktiga verksamheten.

Kammarrätten konstaterade att HFD:s dom i Sveaskogsmålet fick anses innebära ett förändrat rättsläge när det gäller att bedöma om en ingående transaktion objektivt kan kopplas till den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. Till skillnad från HFD 2017 ref. 20 noterade dock kammarrätten att den aktuella aktieförsäljningen inte var kopplad till någon tydlig omstrukturering.

Kammarrätten anförde vidare att EU-domstolen vid upprepade tillfällen framhållit att avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. I detta fall kunde det, enligt kammarrätten, förutsättas att kostnaderna inte skulle övervältrats på köparna av dotterbolagen. Mot bakgrund av det menade kammarrätten att konsultkostnaderna hade ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet.

Skatteverkets agerande med anledning av domen: Skatteverket överklagade kammarrättens beslut, men HFD beviljade inte prövningstillstånd.

Skatteverket vidhåller sin uppfattning och anser att kammarrätten gjort en för vid tolkning av HFD 2017 ref. 20, samt att tolkningen inte stämmer överens med EU-domstolens praxis. Enligt Skatteverket kan avdragsrätt för ingående moms på kostnader för en aktieförsäljning endast komma ifråga när ett företag har förvärvat tjänster för att göra en omstrukturering i syfte att effektivisera och frigöra kapital till en *egen* kvarvarande rörelse. En indirekt koppling, där kapital frigörs för att gynna ett annat bolag i koncernen, medför inte avdragsrätt (Rättsfallskommentar, ”KRNS, mål 5986-15 och 5987-15, *Avdrag för ingående mervärdesskatt vid försäljning av dotterbolagsaktier*, dnr. 202 29473-18/111”).

Det kan noteras att EU-domstolen uttalat att det föreligger rätt till avdrag för ingående moms på tjänster som förvärvats i samband med en avyttring av aktier, under förutsättning att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna för de ingående tjänsterna och den beskattningsbara personens samlade ekonomiska

verksamhet (C-29/08 *SKF* domens p. 73). Skatteverkets tolkning att det enbart avser *egen kvarvarande verksamhet* som ligger vid sidan av aktieinnehavet och förvaltningen av dotterbolag, är enligt vår bedömning inget som omedelbart går att utläsa från EU-domstolens praxis. Det går därmed att ifrågasätta Skatteverkets uttalande om att kammarrättens beslut står i strid med EU-domstolens praxis.

Det kan även noteras att Skatteverket hänvisar till ett annat kammarrättsavgörande i sin rättsfallskommentar (KRNG 6446-16). Skatteverket hänvisar till det avgörandet för att stödja sin uppfattning att det är nödvändigt att det skett en faktisk omstrukturering i syfte att effektivisera verksamheten för att det ska anses ha ett samband med den samlade ekonomiska verksamheten. Vid en närmare läsning är vår bedömning att det snarare rör sig en bevisfråga i vilken kammarrätten uttalar att aktuella kostnader inte *visats* ha ett samband med den samlade ekonomiska verksamheten.

Skatteverkets uppfattning framgår också i dess rättslig vägledning, där Skatteverket nämner kammarrättsavgörandet och hänvisar till sin rättsfallskommentar (Rättslig vägledning, "*Organisationskostnader m.m.*", 2021).

- ***Kammarrätten i Göteborg, mål nr 1024-15, 1026-1031-15, 2016-03-11***

Ett bolag hade ansökt om frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Frågan i målet var om det fanns grund för återbetalning av moms som dragits av under perioden från det att beslut meddelats till dess att den frivilliga skattskyldigheten upphört.

Kammarrätten uttalade att bestämmelsen i 9 kap. 11 § ML ska tolkas i ljuset av mervärdesskattedirektivet (2006/112) ("**Direktivet**"), och konstaterade att en planerad användning som aldrig påbörjas inte kan jämföras med en förändrad användning i art. 184-185 i Direktivet.

Skatteverkets agerande med anledning av domen: Skatteverket överklagade kammarrättens beslut, men HFD beviljade inte prövningstillstånd.

Skatteverket delade inte kammarrättens bedömning och förklarade att det förhållande att prövningstillstånd inte meddelas inte är detsamma som att HFD delar kammarrättens bedömning. En förklaring kan vara att omständigheter i målet var oklara. Enligt Skatteverket ska bestämmelsen tillämpas enligt sin ordalydelse. Det innebär att återbetalning/jämkning ska krävas även när den planerade verksamheten aldrig påbörjas. Skatteverket anser att det svenska systemet med frivillig skattskyldighet håller sig inom ramen för det handlingsutrymme som medlemsstaterna har enligt art. 137 i Direktivet (Rättsfallskommentar "KRNG, mål nr 1024-15, 1026-1031-15, "*Jämkning/återbetalning av ingående mervärdesskatt när frivillig skattskyldighet under uppförandeskede upphör*", dnr 131 187294-17/111, samt Skatteverkets rättsliga vägledning, "*Särskilt om jämkning av ingående skatt vid frivillig skattskyldighet för uthyrning*", 2020).

EU-domstolen har nyligen underkänt de svenska specialreglerna om återbetalning av moms vid uppförandeskede i mål C-248/20 *Skellefteå Industrihus*. För mer information, se nedan under "Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 2895-17".

- ***Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 2895-17, 2018-09-20***

Ett bolag hade beviljats frivillig skattskyldighet under uppförandeskede. Bolaget beslutade dock att inte genomföra den planerade byggnationen. Frågan i målet var om

det innebar att bolaget var skyldig att genom jämkning återföra tidigare gjorda avdrag för ingående moms vid ett enda tillfälle i enlighet med 9 kap. 11 § ML.

Skatteverket anförde att när det gäller frågan om avdragsrätt vid upphörd frivillig skattskyldighet har Sverige med stöd av art. 137 i Direktivet infört bestämmelser om jämkning. Bestämmelserna ligger inom ramen för det utrymme som Sverige har enligt nämnd artikel. Upphörande av frivillig skattskyldighet är en sådan händelse som medför jämkningsskyldighet. EU-domstolens praxis får förstås på så sätt att skattskyldighetens upphörande i sig innebär en sådan förändring som avses i art. 184-185 i Direktivet. Skatteverket anförde vidare att tidigare mål från kammarrätten, KRNG 1024-15 m.fl., inte kunde anses påverka bedömning eftersom omständigheterna i målet skiljde sig väsentligt från vad som då var fallet.

Kammarrätten konstaterade att bolaget inträtt i systemet för frivillig skattskyldighet på ett korrekt sätt och att bolaget inte kan fränkännas egenskapen som skattskyldig person med retroaktiv verkan (hänvisning till bl.a. C-110/94 *Breitzohl* domens p. 38, och C-400/98 *INZO* domens p. 21). Vad gäller medlemsstaternas utrymme att inskränka den valfrihet som följer av art. 137 i Direktivet, uttalar kammarrätten att den avser själva möjligheten att välja inträde i skattskyldighet och inte en möjlighet att begränsa konsekvenserna av utövandet av denna rätt eller återkalla en avdragsrätt (hänvisning till bl.a. C-672/16 *Imofloresmira* domens p. 48-49). Mot bakgrund av detta gör kammarrätten bedömningen att avbrytandet av en sådan planerad byggnation som är föremål för prövning, inte är en sådan *förändring* i den mening som avses i art. 185 i Direktivet.

Skatteverkets agerande med anledning av domen: Skatteverket överklagade kammarrättens beslut till HFD som beviljade prövningstillstånd. HFD har valt att inhämta förhandsbesked från EU-domstolen.

Skatteverket vidhåller sin uppfattning i frågan (se tidigare resonemang under KRNG 1024-15 m.fl.). Skatteverket anser att den svenska jämkningsregeln i 9 kap. 11 § ML ska tolkas utifrån dess ordalydelse och att tolkningen är i linje med utrymme som följer av art. 137 i Direktivet, med efterföljande av tillämpning av de faktorer som avses i art. 185 i Direktivet.

EU-domstolen ansåg att frågan var så klar att målet kunde avgöras genom ett s.k. motiverat beslut i C-248/20 *Skellefteå Industrihus*, och konstaterade att de svenska återbetalningsreglerna inte var förenliga med mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen konstaterade dock samtidigt att mervärdesskattedirektivet inte utgjorde något hinder för nationella bestämmelser i vilka det föreskrivs en skyldighet att justera den ingående momsen, vilka motsvaras av de svenska jämkningsreglerna i 8 a kap. ML.

Skatteverket har inte kommenterat särskilt eller ändrat sin rättsliga vägledning i frågan (Skatteverkets rättsliga vägledning, ”Särskilt om jämkning av ingående skatt vid frivillig skattskyldighet för uthyrning”, 2021).

Det kan noteras att EU-domstolen i C-787/18 *Skatteverket mot Sögård Fastigheter* konstaterat att de svenska jämkningsreglerna strider mot mervärdesskattedirektivet i fråga om jämkningsskyldighet vid förvärv av fastighet. För mer information, se nedan under ”Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 1803–16 m.m.”.

- ***Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 1803-16, 2017-06-02, och Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5781-16-5783-16 och 5785-16, 2017-11-28***

Frågan i båda målen var om det förelåg en skyldighet att genom jämkning återföra ingående moms för vilka tidigare fastighetsägare hade gjort avdrag.

Skatteverket anförde att i båda fallen var fråga om en verksamhetsöverlåtelse och att köparen trätt in i säljarens ställe. En tidigare ägares avdrag får således betraktas som om ett avdrag gjorts av den nye ägaren. Om en jämkningsgrundande händelse sker hos den nya ägaren, är denna skyldig eller får rätt att jämka avdraget för ingående moms. Skatteverket menade vidare att EU-domstolens redogörelse i C-622/11 *Pactor Vastgoed* om möjligheten till jämkning saknar betydelse, då EU-domstolens uttalanden inte berört frågan om jämkning i samband med verksamhetsöverlåtelser.

Kammarrätten fann i målen att EU-domstolens uttalanden var tillräckligt tydliga och generellt formulerade att det saknar betydelse om det är fråga om en verksamhetsöverlåtelse eller ett rent fastighetsförvärv. Enbart en förändring i hur en transaktion benämns kan inte utgöra skäl att frånga de generella uttalanden som EU-domstolen gjort.

Skatteverkets agerande med anledning av domen: Skatteverket överklagade beslutet och HFD beviljade prövningstillstånd. Högsta Förvaltningsdomstolen beslutade att inhämta förhandsbesked från EU-domstolen, som relativt nyligen publicerade sin bedömning där de svenska jämkningsreglerna delvis underkänns (C-787/18 *Skatteverket mot Sögård Fastigheter*). Enligt EU-domstolen kan jämkning av tidigare avdragen investeringsmoms endast bli aktuell för den som gjort de aktuella avdragen – skyldigheten kan inte övervältras på någon annan. I målet besvarades dock inte av EU-domstolen om det gjort någon skillnad om det i målet varit fråga om en verksamhetsöverlåtelse.

HFD har den 24 juni, i mål nr 4302–17 samt mål nr 445-448-18, med ledning av EU-domstolens avgörande i *Sögård Fastigheter* fastställt att en förvärvare av en fastighet inte övertar tidigare ägares jämkningsskyldighet för avdragen investeringsmoms. I målet konstaterar HFD att Skatteverkets strikta tolkning inte är förenlig med mervärdesskattedirektivet. Enligt HFD hade Skatteverket inte visat att överlåtelserna av fastigheterna utgjorde verksamhetsöverlåtelser i momshänseende.

Skatteverket har nyligen uppdaterat sin rättsliga vägledning på området (Rättslig vägledning "Övertagande av rättighet och skyldighet att jämka", 2021). Eftersom HFD inte tagit ställning i frågan om de svenska bestämmelserna kan tillämpas vid en verksamhetsöverlåtelse vidhåller Skatteverket sin tidigare syn avseende sådana fall. Skatteverket kommer därför även fortsättningsvis tillämpa de svenska bestämmelserna om övertagande av jämkningsskyldighet när det är fråga om verksamhetsöverlåtelse, vilket är i motsatt riktning till vad kammarrätten funnit.

- **Kammarrätten i Stockholm, mål nr 120-123-18 och 124-127-18, 2019-02-07**

Frågan i målet var om avdragsrätt förelåg för ingående moms avseende förvärv hänförliga till en solcellsanläggning, till den del som den producerade elen säljs.

Skatteverket anförde att syftet med installationen fick anses vara att anläggningen skulle leverera el till en byggnad där det bedrevs verksamhet som inte medförde skattskyldighet. Avdragsförbudet för stadigvarande bostad blir tillämpligt fullt ut varför avdragsrätt inte föreligger. Skatteverket anförde vidare att en solcellsanläggning som installeras på en bostad eller komplementbyggnad träffas av avdragsförbudet för stadigvarande bostad om det bara är överskottselen som säljs. Endast när all el som produceras säljs är den ingående momsen avdragsgill.

Kammarrätten uttalade att avdragsförbudet för stadigvarande bostad inte kunde tillämpas på detta sätt. Driften av en solcellsanläggning utgör i sig ekonomisk verksamhet till den del den används för att producera och sälja el till elnätet. Skatteverkets synsätt medför enligt kammarrätten en otillåten utvidgning av avdragsförbudets tillämpningsområde, samt det resulterar i en dubbelbeskattning eftersom det ska påföras utgående moms på elförsäljningen men saknas avdrag för investeringen i anläggningen.

Skatteverkets agerande med anledning av domen: Skatteverket uttalade att beslutet skulle överklagas, men uttalandet togs sedan tillbaka (se nedan).

Skatteverket delade inte kammarrättens bedömning och konstaterar att dess inställning kvarstod. Enligt Skatteverket får det avgörande för avdragsrätten anses vara karaktären och användningen av de byggnader som solcellsanläggningen ska leverera el till. Ska anläggningen leverera el till en bostadsbyggnad eller komplementbyggnad omfattas den i sin helhet av avdragsförbudet. Skatteverket anförde vidare att avdragsförbudet ska uppfattas av en schablonregel, vilket framgår av RÅ 2003 ref. 100 I och II, samt RÅ 2010 ref. 43 (Rättsfallskommentar, KRNS, mål nr 120-123-18 och mål nr 124-127-18, *Avdrag för mervärdesskatt avseende investering av en solcellsanläggning*, dnr: 202 99922-19/111).

Skatteverket ersatte emellertid kort därefter sin rättsfallskommentar. I sin nya uppdaterade version anför Skatteverket i stor utsträckning samma argumentation. Till skillnad från tidigare inställning påpekas att kammarrättens dom inte skulle överklagas. Enligt Skatteverkets uppfattning rörde sig i huvudsak om en bevisfråga och förutsättningarna för att få prövningstillstånd var begränsade, samt att HFD i ett annat mål kommer pröva frågan avdragsförbudets tillämplighet vid solcellsanläggningar (Rättsfallskommentar, Rättsfallskommentar, KRNS, mål nr 120-123-18 och mål nr 124-127-18, *Avdrag för mervärdesskatt avseende investering av en solcellsanläggning*, dnr: 202 178552-19/111).

I HFD 2019 ref. 50, som meddelades kort därefter, prövades frågan av HFD. I domen konstaterar HFD att det förhållandet att den el som en solcellsanläggning producerar till viss del används i byggnader som utgör stadigvarande bostäder inte innebär att anläggningen som sådan kan anses vara en del av stadigvarande bostad. Ingående moms avseende investeringskostnader kan dras av i den utsträckning som anläggningen används i en verksamhet som medför skattskyldighet.

Skatteverket har därefter återigen ändrat sin inställning och menar numera att en solcellsanläggning som monterats utanpå en byggnad som utgör en stadigvarande bostad och som till viss del producerar el som används för den stadigvarande bostaden, inte som sådan kan anses vara en del av den stadigvarande bostaden. Eftersom den faktiska användningen inte är känd vid förvärvstillfället ska en fördelning ske efter skälig grund, vilket normalt kan utföras genom en uppskattning av anläggningens användning på årsbasis (Ställningstagande, *”Avdragsrätt vid inköp och installation m.m. av en solcellsanläggning för mikroproduktion av el; mervärdesskatt”*, dnr: 8-112176).

Det kan noteras att kammarrättens dom inte finns angiven i ställningstagandet. Däremot återfinns det en redogörelse av en annan kammarrättsdoms avseende avdragsrätt vid installation av bergvärme i en villafastighet (Kammarrätten i Stockholm dom 2009-03-10, mål nr 3541-08). I detta mål ansåg kammarrätten att det inte kunde medges avdrag eftersom installationen av bergvärme hade ett samband med byggnadens funktion som bostad.

4.2 Skatteverket anser att rättsfallet har ett begränsat rättskällevärde

- *Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2104-2107-17 och 2018-2111-17, 2018-04-12*

Frågan i målet var om avdragsrätt skulle beviljas för ingående moms för s.k. osanna fakturor. Skatteverket anförde att avdrag inte kunde göras med hänsyn till att det inte skett någon momspliktig omsättning, och att det är den skattskyldige som ska styrka att villkoren för avdrag är uppfyllda.

Kammarrätten konstaterade att det inte skett någon omsättning som medfört skattskyldighet mellan den på fakturan angivna säljaren och den angivne köparen. Kammarrätten anförde dock att avdragsrätt endast kan vägras om köparen känt till eller borde känt till att transaktionerna i fråga ingått i ett momsundandragande, dvs. att köparen varit i ond tro.

Skatteverkets agerande med anledning av domen: Skatteverket överklagade inte beslutet med motivering att det i första hand rörde en bevisfråga för vilken förutsättningarna för att beviljas prövningstillstånd är begränsade.

Skatteverket vidhåller dock att kammarrätten saknar stöd för sin bedömning och anser att prövningen om ond tro saknar relevans när de objektiva kriterierna, dvs. de materiella och formella förutsättningarna, för avdragsrätt inte är uppfyllda. Bedömningen av köparens onda tro i fråga om avdragsrätt har endast betydelse om en verklig omsättning mellan angiven säljare och angiven köpare på fakturan har ägt rum. Skatteverket menar vidare att den praxis från EU-domstolen som kammarrätten åberopat (C-277/14 *PPUH*, C-18/13 *Maks Pen* och de förenade målen C-80/11 och C-142/11 *Mahagében och David*) inte är tillämplig på en sådan situation som är aktuell i målet. Enligt Skatteverkets uppfattning avser dessa EU-domar om situationer där de objektiva kriterierna får anses uppfyllda, varav EU-domstolen gått vidare och prövat frågan om ond tro (Rättsfallskommentar, "KRNS, mål nr 2104-2107-17 och 2108-2111-17, *Avdragsrätt för ingående skatt på s.k. osanna fakturor*", dnr: 202 208630-18/111)

Skatteverkets uppfattning i fråga om avdragsrätt för s.k. osanna fakturor, som beskrivs i ställningstagandet "*Betydelsen av god tro för avdragsrätten för ingående skatt när säljarens omsättning inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt*", dnr: 131 382472-08/111, står därför oförändrad.

- *Kammarrätten i Stockholm, mål nr 5877-15, 2016-10-26*

Frågan i målet var om en musikteaters skulle anses utgöra en sådan artistverksamhet som är undantagen enligt 3 kap. 11 § 1 ML. Skatteverket anförde bl.a. de tjänster som tillhandahölls var musiklekar som huvudsakligen syftade till att aktivera barn, vilket inte kan jämföras med sådana föreställningar som är undantagna för skattskyldighet eller omfattas av en reducerad skattesats. Att musikteatern tar betalt för sina tjänster förändrar inte bedömningen. I det omprövningsbeslut som föregick prövningen i Förvaltningsrätten hänvisar Skatteverket till sitt eget ställningstagande "*Utövande konstnärer m.m.; mervärdesskatt*", dnr: 131 38089-11/111.

Kammarrätten hänvisade till det då nyss avgjorda rättsfallet HFD 2016 ref. 5, vari Högsta Förvaltningsdomstolen gjort en helhetsbedömning av en dj-duo. Enligt kammarrätten var musikteatern en sådan sammanhängande framställning där låtarna stod i fokus och levandegjordes på ett sätt som var anpassat till målgruppen (barn, 0-7 år). Den omständighet att det också syftade till att aktivera barn förändrade inte

bedömningen, utan verksamheten ansågs huvudsakligen ägnad åt att lyfta de aktuella låtarna.

Skatteverkets agerande med anledning av domen: Skatteverket överklagade inte beslutet med motiveringen att det rörde sig om en bedömningsfråga i det enskilda fallet och inte någon tydlig rättsfråga som Skatteverket vill få prövad.

Skatteverket menar istället att kammarrätten har gjort en för vid tolkning av undantagen. Även med tillämpning av de principer som redogörs för i HFD 2016 ref. 5, anser Skatteverket att syftet musikteaterns verksamhet inte varit att levandegöra upphovsrättsliga verk. Skatteverket vidhåller därför sin uppfattning och behandlar inte rättsfallet i sitt uppdaterade ställningstagande "*Artistframträdande, mervärdesskatt*", dnr: 131 44322-17/111.

- **Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4092-4093-18, 2019-05-28**

Ett bolag hyrde ut lokaler till Migrationsverket som i dessa bedrev ett ankomstboende för flyktingar. Frågan i målet var om uthyrningen till någon del var sådan uthyrning av stadigvarande bostad som inte kan omfattas av frivillig skattskyldighet.

Skatteverket anförde att det grundläggande syftet med boendet var att erbjuda asylsökande boende. Migrationsverket använder kontinuerligt den aktuella anläggningen som bostad för asylsökande och anläggningen är anpassad för boende. Mot denna bakgrund avser bolagets uthyrning av anläggningen stadigvarande boende. Omständigheterna att de asylsökande vistas på anläggningen en kortare tid och att boenderummen är av enklare karaktär medför inte någon annan bedömning. Skatteverket hänvisar i sin argumentation till bland annat RÅ 2005 not. 78, HFD 2015 not. 56, och Kammarrätten i Stockholm, mål nr 9791-14, 2015-05-28.

Kammarrätten gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten och avslög Skatteverkets överklagande. Förvaltningsrätten grundade sin bedömning på HFD 2016 ref. 50, där konstaterats att omständigheter såsom utformning och användning av lokaler har betydelse för om det är fråga om uthyrning stadigvarande bostad. I detta fall framgick emellertid att vistelsen på boendet var tidsbegränsat (tre till sju dagar), rummen saknade normala faciliteter och att de boende inte var garanterade samma säng när de vistades på boendet. Mot bakgrund av ovanstående konstaterade förvaltningsrätten att utrymmena varken var utformade eller användes på ett sätt som är normalt för det allmänna bostadsbeståndet, varför de aktuella utrymmena inte ansågs utgöra stadigvarande bostad. Den omständigheten att de asylsökande inte har tillgång till ett annat hem eller boende i Sverige, under vistelsetiden, ska inte påverka bedömningen.

Skatteverkets agerande med anledning av domen: Skatteverket överklagade kammarrättens beslut, men HFD beviljade inte prövningstillstånd. Skatteverket vidhöll dock sin uppfattning att uthyrning till Migrationsverket i grunden utgör stadigvarande bostad. Det saknar enligt Skatteverket betydelse om boenderummen är av enklare karaktär eller om de asylsökande vistas en kortare tid i någon av boendeformerna. Skatteverket meddelade att domen inte påverkade verkets inställning (Rättsfallskommentar, "KRNS, mål nr 4092-4093-18, *Stadigvarande bostad/Frivillig skattskyldighet*, dnr: 202 281364-19/111).

I ett nyligen avgjort mål från HFD (HFD 2020 ref. 51) har domstolen emellertid bedömt en liknande situation med asylboende, där HFD konstaterat att det snarare rör sig om ett aktivt utnyttjande av fastigheten än en passiv uthyrning av densamma. Bolagets

tillhandahållande av logi utgör därmed skattepliktig rumsuthyrning i verksamhet som liknar hotellrörelse som avses i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML.

Skatteverket har meddelat att verket kommer att se över ställningstagandet "*Skatteplikt vid rumsuthyrning i hotellrörelse, mervärdesskatt*", dnr: 131 675099-15/111. Skatteverket begränsar dock sitt uttalande till situationer som rör tillhandahållanden till Migrationsverket av tillfälligt boende för asylsökande. I förhållande till begreppet stadigvarande bostad kommenteras inget ytterligare och Skatteverkets uppfattning står kvar oförändrad i dess rättsliga vägledning ("*Stadigvarande bostad*", 2021).

- ***Kammarrätten i Jönköping, mål nr 2196-2197-11, 2013-04-17***

Frågan i målet var om ingående moms hänförlig till förvärv av konsulttjänster i samband med en s.k. förpackning av fastighet ska anses utgöra allmänna omkostnader eller om förvärven ska anses hänförliga till den skattefria avyttringen av de näringsbetingade andelarna i dotterbolaget.

Skatteverket ansåg att kostnaderna i dess helhet var att hänföra till aktieförsäljningen.

Kammarrätten uttalade att det var sannolikt att det arbete som konsulterna lagt ner till mycket stor del avser själva försäljningen av fastigheterna. Kammarrätten uttalade vidare att det var fråga om efterbeskattning och att det är Skatteverket som har bevisbördan för att bolaget lämnat oriktig uppgift genom att dra av ingående moms på konsulttjänsterna. Det underlag som presenterats medger inte någon närmare uppdelning av avdragsgilla och inte avdragsgilla kostnader.

Skatteverkets agerande med anledning av domen: Skatteverket överklagade inte kammarrättens beslut med motiveringen att tjänsternas karaktär var oklar även hur stor del av tjänsterna som kan anses utgöra ett led i försäljningen av aktierna.

Skatteverket vidhåller dock sin uppfattning att om den enda intäkt som ett företag har erhållit som resultat av de utförda konsulttjänsterna är en skattefri vinst på näringsbetingade andelar är ingående moms på kostnaderna inte avdragsgilla (Rättsfallskommentar, "*Konsultkostnader i samband med förpackning av fastighet*", dnr: 2196-2197-11).

- ***Kammarrätten i Göteborg, mål nr 2088-2089-16, 2017-01-10***

Frågan i målet var om en samfällighetsförening hade rätt till avdrag för ingående moms på förvärv vid uppförande av gemensamhetsanläggning för fibernät. Föreningen var skattskyldig för tillhandahållande av TV-kanaler och bredband.

Skatteverket anförde att samfällighetsföreningens verksamhet består av två delar. Dels en ekonomisk verksamhet som består i att köpa in och vidarefakturera tjänster till medlemmarna, dels en verksamhet som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Byggandet av fibernätet finansierades i slutändan av medlemmarna genom ränta och amortering. Utdebiteringen utgör ingen omsättning och motsvarar successivt hela kostnaden för nätet. Kostnaden för fibernätet utgör inte en kostnadskomponent i föreningens fakturering av skattepliktiga tjänster. Det saknas därmed avdragsrätt.

Kammarrätten gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten och konstaterade att uppförandet av fibernätet var nödvändigt för att tillhandahålla de aktuella momspliktiga

tjänsterna. Om inte fibernätet funnits, hade det inte varit möjligt att tillhandahålla bredband och TV-kanaler. Hela kostnaden för att fibernätet ansågs därför ha ett direkt och omedelbart samband med den momspliktiga verksamheten.

Skatteverkets agerande med anledning av domen: Skatteverket överklagade kammarrättens beslut, men HFD beviljade inte prövningstillstånd.

Skatteverket delade inte kammarrättens bedömning utan anser att samfällighetsföreningen endast bedriver ekonomisk verksamhet i form av försäljning av tjänster avseende bredband och TV-kanaler. Vad gäller fibernätet sker upplåtelsen till en kommunikationsoperatör utan ersättning. Den kostnad som debiteras medlemmarna baseras inte på ett kontraktsförhållande utan avser ett förvaltningsuppdrag som föreningen har enligt sina stadgar (Rättsfallskommentar, "KRNG, mål nr 2088-2089-16, *Avdrag för mervärdesskatt vid en samfällighetsförenings bredbandsutbyggnad genom lokalt fibernät*, dnr: 131 93014-17/111).

Skatteverket vidhåller därför sin uppfattning i frågan som framgår av ställningstagandet "*Bredbandsutbyggnad genom lokala fibernät, mervärdesskatt*", dnr: 131 472246-16/111. Till stöd för sin inställning används bland annat ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden (SNR 2014-02-27, 34-12/I), där nämnden kom fram till den kostnadstäckning som en samfällighetsförening för uppförande av fibernät inte var ersättning för ett tillhandahållande av momspliktiga tjänster.

Vad som Skatteverket däremot inte uppger, är att omständigheterna i ovannämnda förhandsbesked är närmast identiska till vad som prövats i kammarrätten. Det blir särskilt problematiskt eftersom förvaltningsrätten baserat sin bedömning på HFD 2015 ref. 54, som meddelats efter Skatterättsnämnden tagit ställning i frågan. Kammarrättens beslut nämns inte heller i ovannämnda ställningstagande.

4.3 Skatteverket bemöter inte kammarrätternas slutsatser

- *Kammarrätten i Göteborg, mål nr 6162-6163-19, 2020-05-29*

Ett bolag bedrev bland annat utbildningsverksamhet, som utgjorde momspliktig ekonomisk verksamhet. En del av verksamheten finansierades genom bidrag och genomfördes i projektform, där bolaget tillhandahöll de företag som deltog kostnadsfri utbildning. Frågan i målet var om bolaget hade rätt till avdrag för ingående moms avseende förvärv som gjordes i det aktuella projektet.

Skatteverket anförde att projektet utgjorde en särskild verksamhet eller verksamhetsgren på grund av egen finansiering, resultatuppföljning och budget. Syftet med projektet har varit att tillhandahålla kostnadsfri utbildning. Det finns inga handlingar som visar att bolagets syfte har varit att marknadsföra sin ekonomiska verksamhet. Bolaget har fått bidrag som täckt kostnaderna och därför inte behövt ta höjd för dem, genom att låta kostnader ingå i priset för de varor och tjänster som tillhandahållits inom den momspliktiga verksamheten. Att den momspliktiga utbildningsverksamhet eventuellt kunnat dra nytta av aktuella inköp är endast ett vagt och indirekt samband som inte är tillräckligt för att kostnaderna ska ses som allmänna omkostnader.

Kammarrätten uttalade att bolagets tillhandahållande av kostnadsfria utbildningar inte är en särskild verksamhet. Kammarrätten anförde vidare att tillhandahållandet av kostnadsfria utbildningar gynnade bolagets skattepliktiga verksamhet genom att locka kunder till bolagets avgiftsbelagda företagsutbildningar. Det finns därför ett direkt och

omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten (hänvisning till C-126/14 *Sveda*) och avdrag ska medges för ingående moms på kostnader som uppkommit inom ramen för aktuellt projekt.

Skatteverkets agerande med anledning av domen: Skatteverket har överklagat kammarrättens beslut och HFD meddelade den 6 juli 2021 prövningstillstånd.

Skatteverket delar inte kammarrättens bedömning utan anser att bolaget inte visat på vilket sätt de kostnadsfria utbildningarna har ett samband med den skattepliktiga verksamheten. Enligt Skatteverkets uppfattning krävs att förvärvet är nödvändigt för den ekonomiska verksamheten för att det ska vara frågan om ett direkt och omedelbart samband den samlade ekonomiska verksamheten. Detta när det gäller kostnader som i sin tur har en koppling till icke-ekonomisk verksamhet (jfr. Skatteverkets inställning i förhållande till KRNG, 6162-6163-19, om samfällighetsförenings kostnader för fibernät). Till stöd för sin uppfattning anger Skatteverket bland annat RÅ 2010 ref. 98, där HFD uttalat att en beskattningsbar person även kan syssla med sådant som inte utgör omsättning i ML:s mening (Rättsfallskommentar, "KRNG, mål nr 6162-19 och 6163-19, *Avdragsrätt för ingående skatt i bidragsfinansierade projekt*, dnr: 8-345345).

Skatteverket har därför inte ändrat sin uppfattning och inte heller sina ställningstaganden på området (se bl.a. "*Mervärdesskatt vid mottagande av bidrag från EU:s strukturfonder*", dnr: 131 568530-09/111, och "*Skattskyldighet och avdragsrätt till mervärdesskatt för föreningar, stiftelser m.fl. som har till syfte att stimulera entreprenörskap och nyföretagande*", 130 455977-05/111).

Vad som särskilt kan noteras är att Skatteverket varken i rättsfallskommentar eller refererade ställningstagande bemöter kammarrättens hänvisning till C-126/14 *Sveda*, där EU-domstolen uttalat att det funnits ett direkt och omedelbart samband trots att vissa kostnader var hänförliga till investeringsvaror som skulle användas kostnadsfritt av verksamheten i fråga. I överklagandet av kammarrättens dom till HFD framgår det dock att Skatteverket anser att *Sveda* inte handlar om samma situation som i förevarande ärende. Denna inställning finns däremot inte beskriven i Skatteverkets rättsliga vägledning.

- ***Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2685-16 och 2686-16, 2017-05-03***
Kammarrätten i Jönköping, mål nr 3809-3818-19, 2020-09-30
Kammarrätten i Göteborg, mål nr 1830-1833-16, 2017-03-13
Kammarrätten i Göteborg, mål nr 5804-18, 2020-01-14
Kammarrätten i Göteborg, mål nr 6148-6153-17 och 6155-6157-17, 2019-01-11

Ovan angivna domar från kammarrätterna avser flera olika rättsliga prövningar som delvis skiljer sig vad gäller bakgrund och omständigheter. I samtliga mål återfinns dock en gemensam kärnproblematik, nämligen att det skett försäljning av mark (momsfri) och entreprenad (momsplikt) till bostadsrättsföreningar eller för motsvarande bostadsändamål. Frågorna i målet kan sammanfattas till att det dels rör sig om ett eller flera tillhandahållande, dels en tillämpning av bestämmelser om omvärdering och uppdelning av beskattningsunderlaget efter skälig grund.

Skatteverket har anfört att om en köpare endast kan förvärva alla delar som ett paket är det en indikation på att det är fråga om ett enda tillhandahållande. I den mån det framgått av avtal att köparen saknat möjlighet att välja bort en av själva prestationen har Skatteverket uttalat att det rör sig om ett enda tillhandahållande, oavsett om det avtalat om

separata priser för marken respektive entreprenaden. Skatteverkets redogör vidare för sin uppfattning att en bostadsrättsförenings efterfrågan av bostäder innefattar såväl mark som entreprenadstjänster, varför det ska ses som en paketförsäljning. Skatteverket kommer dock till olika slutsatser i de olika rättsfallen och uttalar att paketförsäljningen, dels är en helhet som objektivt sätt utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande (KRJPG 3809-3818-19), dels en transaktion som består av två olika tillhandahållanden (KRNG 1830-1833-16).

I fråga om uppdelning av beskattningsunderlag, har Skatteverket genomgående ett resonemang som bygger på att fastighetspriset varit för högt prissatt och att beskattningsunderlaget ska omfördelas efter skälig grund. Till stöd för sitt anförande redovisar Skatteverket en beräkningsmodell som i stora drag baseras på markens anskaffningspris, allmänna värdeökning under innehavstiden, kostnader för nedlagt arbete på marken och en proportionell del av exploateringsvinsten.

Kammarrätterna har kommit till olika slutsatser. I fråga om ett eller flera tillhandahållande uttalar det att det får ses som indikationer på att det rör sig om *en omsättning*, när priset är gemensamt och att köparen inte kan välja bort en av prestationerna. I fråga om tillämpning av bestämmelserna för omvärdering och uppdelning av beskattningsunderlaget, särskilt 7 kap. 7 § ML, drar kammarrätterna en gemensam slutsats att dess tillämpning är direkt avhängig frågan om det avser ett eller flera tillhandahållanden och huruvida det avtalats om en gemensam ersättning.

I två av målen var det fråga om skilda avtal med separata prissättning och betalningstidpunkt, vilket blev utslagsgivande till den skattskyldiges fördel (KRNS 2685-16 och 2686-16, samt KRJPG 3809-3818-19). I ett mål hade det avtalats om en gemensam ersättning och kammarrätten gjorde bedömningen att det avsåg två olika tillhandahållanden. Kammarrätten konstaterade vidare att enbart ett av dessa tillhandahållanden var skattepliktigt och att 7 kap. 7 § ML kunde tillämpas. Eftersom förvaltningsrätten gjort en annorlunda bedömning i frågan om tillämpligheten av 7 kap. 7 § ML visades målet åter till förvaltningsrätten för ny prövning (KRNG 1830-1833-16).

Skatteverkets agerande med anledning av domen: Skatteverket har inte kommenterat rättsfallen och det förekommer ingen hänvisning till kammarrätternas beslut i Skatteverkets rättsliga vägledning (se bl.a. Rättslig vägledning, "*Ett eller flera tillhandahållanden*", 2021).

I Skatteverkets beslut som föregick kammarrättens bedömning i KRJPG 3809-3818-19, framgår att Skatteverket inte delar kammarrättens bedömning i mål KRNS 2685-16. Skatteverket anser att kammarrätten lagt för stor vikt vid att det angivits ett pris för respektive tillhandahållande och inte ett gemensamt pris, vilket medfört bedömningen att priset på marken varit marknadsmässig. Skatteverket förklarar vidare att 7 kap. 7 § ML är tillämplig på situationer där försäljningen av marken och entreprenaden är villkorade av varandra.

Skatteverket hänvisar till ett annat kammarrättsavgörande från år 2003 i sin rättsliga vägledning för "*Bygg- och anläggningstjänster*" 2021, där domstolen dömt till den skattskyldiges nackdel (Kammarrätten i Göteborg, mål nr 2811-2000, 2003-01-08). I målet hade ett byggbolag ingått avtal med en bostadsrättsförening om uppförande av en byggnad och i samma avtal överläts även marken. Av utredningen framgick att priset på marken vida översteg det pris som bolaget haft vid anskaffning, samt att ersättningen för entreprenaden inte täckte den kostnad som bolaget hade för att utföra arbetet. En central

omständighet var att bolaget samma dag som avtalet ingicks hade förvärvat marken. Domstolen godtog inte att marken samma dag hade stigit i värde från 5 mkr till 28 mkr.

- ***Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2743-12, 2013-12-17***

Ett bolag bedrev verksamhet i form av uthyrning av bilar och i samband med avtalstecknande erbjöds i samma formulär en möjlighet att teckna försäkring. Frågan i målet var om aktuella försäkringstjänster kunde anses ha tillhandahållits av bolaget, antingen i eget namn för bolaget egen räkning eller i eget namn för annans räkning.

Skatteverket anförde att aktuella försäkringstjänster skulle anses tillhandahållna av bolaget eftersom det fick anses ingå som en underordnad del i den skattepliktiga biluthyrningstjänsten. Bolaget i fråga hade åberopat EU-domstolens avgörande C-224/11, *BG Leasing* till stöd för sitt anförande att aktuella försäkringstjänster utgjorde ett separat tillhandahållande som var undantaget från skatteplikt.

Skatteverket anförde vidare att den aktuella situationen skiljde sig väsentlig från vad EU-domstolen hade att pröva i det ovannämnda målet. Skatteverket menade därför att det inte skulle ha någon inverkan på bedömningen i detta fall.

Utan att hänvisa till C-224/11 *BGZ Leasing* gör kammarrätten en bedömning i enlighet med de kriterier som EU-domstolen uppställt. Kammarrätten konstaterar att det är tydligt för kunden att försäkringen tecknas hos annan än bolaget, att bolaget saknar ansvar gentemot försäkringstagarna och att bolaget inte haft något inflytande över prissättningen av försäkringstjänsterna. Bolaget står inte heller i någon avtalsbundenhet avseende försäkringstjänsterna och kan mot bakgrund av det inte anses ha omsatt några sådana tjänster.

Skatteverkets agerande med anledning av domen: Skatteverket har inte kommenterat kammarrättens beslut och vi har inte hittat någon hänvisning till beslutet i Skatteverkets rättsliga vägledning.

Det kan noteras att Skatteverket i viss mån ändrat sin uppfattning i frågan, vilket framgår av ställningstagandet "*Tillhandahållande av försäkring i samband med försäljning av varor och tjänster, mervärdesskatt*", dnr: 131 136374-15/111. I ställningstagandet sägs att om en köpare kan välja att teckna en försäkring mot en separat ersättning ska försäkringen ses som en separat tjänst till försäljningen av varan eller tjänsten, vilket är ett villkor som framgår av C-224/11 *BGZ Leasing* som också nämns i ställningstagandet.

Det kan också noteras att det tog Skatteverket drygt två år att uppdatera sitt ställningstagande från det att EU-domstolen behandlat ämnet i C-224/11 *BGZ Leasing*.

5 Slutsatser

I det material som granskats går det urskilja vissa tendenser i Skatteverkets förhållningssätt till de kammarrättsdomar som presenterats. Slutsatser kring tendenserna beskrivs närmare i det följande.

5.1 Tendenser

I tidigare avsnitt har kartläggningens resultat delats in i tre olika kategorier

- 1) Skatteverket delar inte kammarrättens bedömning,
- 2) Skatteverket anser att kammarrättens bedömning har ett begränsat rättskällevärde, och
- 3) Skatteverket bemöter inte kammarrättens beslut eller nämner det inte i sin rättsliga vägledning på området.

Med dessa kategorier kan Skatteverkets agerande i förhållande till praxis från kammarrätterna sorteras och de tendenser vi har identifierat kan beskrivas. I följande presentation har tendenserna delats in i generella och återkommande.

Med *generella* tendenser avses sådant agerande som Skatteverket genomgående tillämpat i förhållande till praxis från kammarrätterna i sin rättsliga vägledning och kan sammanfattas enligt följande punkter:

- Skatteverket tillämpar genomgående i dessa exempel ett *fiskalt perspektiv* i sitt sätt att angripa frågeställningar. Skatteverkets argumentation är ofta mer koncentrerad till ett visst resultat som innebär ett ökat skatteintag för staten. För den skattskyldige innebär det följaktligen en ökad skattebörda genom till exempel att avdragsrätten begränsas/bortfaller eller att en transaktion bedöms som skattepliktig varav utgående moms ska påföras.

Som exempel kan nämnas KRNS 120-123-18 och 124-127-18 (investeringskostnader för solcellsanläggning) där kammarrätten poängterade att Skatteverkets argumentation föranledde en dubbelbeskattningssituation, samt KRNG 4092-4093-18 (ankomstboende för flyktingar) där Skatteverket drev tesen att omständigheter såsom att vistelsetiden var kort och att boendet var av enklare karaktär inte har betydelse för bedömningen om det utgjorde stadigvarande bostad.

- Skatteverket har genomgående visat sig obenäget att ändra uppfattning trots att det kommit ett antal domar som talat i en annan riktning än den Skatteverket förordar. Skatteverket har i stället i de allra flesta fall meddelat att dess uppfattning står fast till dess att frågan prövats i högre instans. Om en fråga till slut har prövats i högre instans har Skatteverket varit långsamma i att uppdatera sin rättsliga vägledning.

Som exempel kan nämnas KRNS 2743-12 (försäkring och biluthyrning), KRSU 1803-16 och KRNS 5781-16-5783-16 och 5785-16 (övertagande av jämkningsskyldighet) KRNS 120-123-18 och 124-127-18 (investeringskostnader för solcellsanläggning), och KRNG 1024-15, 1026-1031-15 och KRSU 2895-17 (jämkning vid "ändrad förändring"), vilka avser frågor där Skatteverket

uppdaterat sin rättsliga vägledning med en variation på tre veckor till två år från det att det prövats i högre instans.

- Skatteverket intar genomgående i dessa exempel en *partsställning* i såväl processförande som rättslig vägledning. Skatteverket använder och beskriver praxis från kammarrätterna i sin rättsliga vägledning på ett sätt som understödjer dess uppfattning och bortser från eller avfärdar avgöranden som talar i en annan riktning.

Som exempel kan nämnas KRNS 10056-10057-18 (avdrag för kostnader i samband med nyemission), där Skatteverket som stöd för sin inställning hänvisar till ett mål från Kammarrätten i Göteborg, samt KRNS 5986-15 och 5987-15 (som båda avser avyttring av dotterbolagsaktier) där Skatteverket avfärdar kammarrättens slutsats och bland annat hänvisar till ett annat kammarrättsavgörande i sin rättsliga vägledning.

Ett exempel är också KRNG 2088-2089-16 (samfällighetsförenings kostnader för fibernät) där kammarrättens bedömning baseras på slutsatsen att kostnaderna varit *nödvändiga* för att tillhandahålla skattepliktiga tjänster. I det senare avgörandet KRNG 6162-6163-19 (bidragsfinansierad utbildningsverksamhet), använder Skatteverket en liknande syn genom uttalandet att det krävs att kostnaden är *nödvändig* för den ekonomiska verksamheten, när det gäller kostnader med koppling till en icke-ekonomisk verksamhet. Skillnaden var dock att det kunde användas som stöd för Skatteverkets argumentation i det senare fallet.

Med *återkommande* tendenser avses sådant agerande hos Skatteverket som är oregelbundet men tillräckligt förekommande för att uppmärksammas i den rättsliga vägledningen. Det kan sammanfattas enligt följande:

- Skatteverket tillämpar ofta ett *restriktivt synsätt* i förhållande till överrättspraxis som kammarrätter hänvisar till i domslut som strider mot Skatteverkets uppfattning. Med restriktivt synsätt avses att Skatteverket bemöter kammarrättens slutsatser, men begränsar dess tillämpning av överrättspraxis avseende vissa omständigheter eller andra förutsättningar.

Som exempel kan nämnas KRNS 5986-15 och 5987-15 (avyttring av dotterbolagsaktier) där kammarrätten beviljade avdragsrätt med stöd av HFD 2017 ref. 20. I Skatteverkets rättsliga vägledning begränsas HFD:s avgörande till att enbart avse en möjlighet till avdrag för *egen* kvarvarande verksamhet. Ett annat exempel är KRNS 5877-15 (utövande konstnärers framträdande) där kammarrätten baserade sin slutsats på HFD 2016 ref. 5. Skatteverket uttalar i detta avseende enbart att kammarrätten gjort en för vid tolkning av HFD:s dom.

- Skatteverket har vid upprepade tillfällen varit *passiv* eller *restriktiv* i förhållande till uttalanden som kammarrätter gjort avseende avgöranden från EU-domstolen. Med det avses att Skatteverket inte uttalat sig i frågan eller begränsat sitt beaktande av kammarrätternas uttalanden genom att angripa frågeställningen på ett annorlunda sätt.

Som exempel kan nämnas KRNS 2743-12 (försäkring och biluthyrning) där Skatteverket uttalar att C-224/11 *BGZ Leasing* inte är vägledande med hänsyn till att omständigheterna i det aktuella målet skiljde sig väsentligt. Som exempel kan också nämnas KRSU 1803-16, 2017-06-02, KRNS 5781-16-5783-16 och 5785-16 (övertagande av jämkningsskyldighet) där Skatteverket avstår från att tillämpa C-622/11 *Pactor Vastgoed* under motivering att det inte rör frågan om verksamhetsöverlåtelser, samt KRNG 6162-6163-19 (bidragsfinansierad utbildningsverksamhet) där Skatteverket bortser från att kammarrätten baserat sin slutsats på C-126/14 *Sveda* och kommenterar överhuvudtaget inte hur EU-domstolens uttalanden bör tolkas.

5.2 Brister

Hittills har vi diskuterat *hur* Skatteverket agerar i förhållande till praxis från kammarrätterna, och genom det kunnat konstatera ett antal tendenser. Det betyder emellertid inte att det nödvändigtvis utgör en brist i förhållande till Skatteverkets uppdrag som statlig förvaltningsmyndighet.

I avsnitt 1 har redogjorts för att Skatteverket har att beakta objektivitetsprincipen i sin verksamhet, samt att det bör påverka hur Skatteverket värderar och använder praxis från kammarrätterna. Samtidigt, har det också konstaterats att termen ”gällande rätt” kan ges olika betydelse och att det av den anledningen bör kunna ställas krav på transparens i frågor som är osäkra. Mot bakgrund av det har följande *brister* i Skatteverkets agerande identifierats:

- **Skatteverket är inte transparent i sin värdering av kammarrättspraxis.**

Mot bakgrund av det material som granskats är det tydligt att Skatteverket har ett alltför ensidigt och fiskalt perspektiv i sitt sätt att hantera beslut från kammarrätter som står i strid med Skatteverkets uppfattning. I ett flertal situationer har Skatteverket publicerat en särskild rättsfallskommentar där Skatteverket kommenterar kammarrättens slutsatser, men det är långt ifrån alla situationer.

Skatteverket använder sig av olika sätt att begränsa värdet av kammarrätternas beslut. Som exempel kan nämnas att Skatteverket motiverat att inte överklaga eller att vidare kommentera rättsfall där den skattskyldige fått rätt under följande motiveringar – ”det rör sig om en bevisfråga”, ”det rör sig om en bedömningsfråga” och ”det finns andra omständigheter”. Det kan också noteras att Skatteverket i ett flertal frågor valt att inte nämna kammarrätternas beslut i sin allmänna rättsliga vägledning, trots att det funnits en särskild rättsfallskommentar i vilken verkets inställning redogörs för mer grundligt.

Ett annat exempel är Skatteverkets redogörelse av frågan avseende försäljning av mark och entreprenad, där det kommit ett flertal avgöranden från kammarrätterna. Trots att det råder en osäkerhet i frågan, hänvisar Skatteverkets rättsliga vägledning enbart till en kammarrättsdom där domstolens slutsats varit förenlig med Skatteverkets uppfattning.

För en utomstående (*läs: skattskyldig*) eller för en handläggare på Skatteverket blir det därför svårt att avgöra och/eller fastställa vilka överväganden Skatteverket har gjort för att nå den slutsats som presenteras i den rättsliga vägledningen. Det senare utgör ett problem eftersom handläggare och andra beslutsfattare tenderar att utgå från den rättsliga vägledningen i sin myndighetsutövning och därigenom befäster den ståndpunkt som redovisas där.

- **Skatteverket är långsam med att uppdatera sin rättsliga vägledning i situationer där det visats att dess uppfattning står i strid med gällande rätt.**

Skatteverket anger på sin webbsida om rättslig vägledning att "information uppdateras när det händer något som påverkar innehållet". Mot bakgrund av det material som granskats, kan vi dock konstatera att Skatteverket tenderar att bortse från eller vara långsamma i att ändra sin rättsliga vägledning när det gäller kammarrättspraxis som står i strid och/eller talar mot Skatteverkets uppfattning.

Som exempel kan nämnas Skatteverkets ställningstagande "*Tillhandahållande av försäkring i samband med försäljning av varor och tjänster, mervärdesskatt*", dnr: 131 136374-15/111, avseende en tillämpning C-224/11 *BGZ Leasing* som uppdaterades två år efter domens publicering, samt Skatteverkets avfärdande av EU-domstolens resonemang i C-622/11 *Pactor Vastgoed* i förhållande till de svenska jämkningsreglerna, och det senare avgörandet C-787/17 *Skatteverket mot Sögård Fastigheter*.

Förutom att det brister i förhållande till Skatteverkets egna åtagande att "*information uppdateras när det händer någonting som påverkar innehållet*" ger det upphov till en fråga om det går att förlita sig på att den information som presenteras i den rättsliga vägledningen är fullständig eller uppdaterad i den mån som kammarrätten inte dömt i enlighet med Skatteverkets talan.

För att åtgärda denna brist kan Skatteverket i samband med att verket skriver att informationen i rättslig vägledning kommer att uppdateras även ange en tydlig tidsfrist för när myndigheten avser att meddela sådan uppdatering.

- **Skatteverket intar en partsställning i rättslig vägledning**

Skatteverket anger på sin webbsida att rättslig vägledning är "en sammanställning och beskrivning av gällande rätt", vilket ger sken av att informationen som presenteras ska vara neutral. Det är dock tydligt att Skatteverket i stor utsträckning representerar ett fiskalt intresse även i sin beskrivning av gällande rätt.

Det tydligaste exemplet är att Skatteverket i sin rättsliga vägledning beskriver gällande rätt på ett sätt som i stort sett motsvaras av det som argumenteras för i verkets olika processer. Det saknas ofta en redogörelse av praxis från kammarrätter som talar mot Skatteverkets uppfattning, och om det förekommer en hänvisning, presenteras den i anslutning till en argumentation till varför den inte är tillämpbar eller felaktig i förhållande till den beskrivning som sägs vara gällande rätt.

Som exempel kan nämnas Skatteverkets agerande i förhållande till KRNG 6162-6163-19 som gäller frågan om avdragsrätt för ingående moms i bidragsfinansierad verksamhet. I målet tillämpar kammarrätten C-126/14 *Sveda* och kommer fram till att avdragsrätt ska medges. Skatteverket nämner inte kammarrättsdomen i sin rättsliga vägledning på området "*Bidragsfinansierad verksamhet*" (2021) utan kommenterar i stället domen i en särskild rättsfallskommentar vari det anförs att kammarrätten har gjort en felaktig bedömning och att omständigheterna i målet inte är tillräckliga för avdragsrätt. Det saknas dock helt en beskrivning av hur detta ska förstås i jämförelse med kammarrättens tillämpning av C-126/14 *Sveda*.

Ett annat exempel är Skatteverkets agerande i förhållande till KRNS 120-123-18 och 124-127-18 som gäller frågan om avdragsrätt vid inköp och installation av en solcellsanläggning. I domen konstaterar kammarrätten att själva driften av en

solcellsanläggning kan utgöra ekonomisk verksamhet och att Skatteverkets synsätt innebär en otillåten utvidgning av avdragsförbudet för stadigvarande bostad. I sammanhanget får det särskilt noteras att kammarrätten uttalar att omständigheterna med en solcellsanläggning skiljer sig från bl.a. en bergvärmeanläggning. Trots det har Skatteverket hänvisat till en annan kammarrättsdom i sitt ställningstagande där avdrag nekats för ingående moms vid installation av bergvärme.

Sammantaget, kan det således konstateras att Skatteverket genom ett fiskalt och icke-transparent tillvägagångssätt ger uttryck för vad som kan uppfattas som en partsinställning i den rättsliga vägledningen. Detta får anses särskilt problematiskt i de fall då kammarrätten stödjer sin bedömning på överrättspraxis. Detta kan ifrågasättas utifrån såväl objektivitetsprincipen som rättskälleläran.

På grundval av det underlag som granskats kan Skatteverkets rättsliga vägledning inte betraktas som en saklig och opartisk beskrivning av gällande rätt. Detta gäller särskilt i rättsfrågor som är osäkra och kan tolkas i en annan riktning än den som Skatteverket förordar.

6 Bilaga: Sammanställning över kartlagda domar

I listan redovisas en översiktlig sammanställning över vilka kammarrättsdomar som kartlagts, vilka rättsfrågor som behandlats, om Skatteverket överklagat, om det beviljats prövningstillstånd och vad för inställning Skatteverket har till kammarrätternas slutsatser.

Målnummer	Fråga	Ök / pt	Avser SKV följa domen?
<i>KRNS 10056-10057-18</i>	Holdingsbolag, avdragsrätt för ingående moms.	Ja / Nej	Nej, Skatteverket vidhåller sin uppfattning och har inte ändrat sitt ställningstagande på området.
<i>KRNS 5564-11</i>	Avyttring av dotterbolagsaktier, avdragsrätt för mäklarkostnader.	Nej	Nej, Skatteverket vidhåller sin uppfattning och har inte ändrat sitt ställningstagande på området.
<i>KRNS 5986-15 och 5987-15</i>	Avyttring av dotterbolagsaktier, avdragsrätt för konsultkostnader.	Ja / Nej	Nej, Skatteverket vidhåller sin uppfattning och anser att kammarrätten gjort en för vid tolkning av HFD 2017 ref. 20.
<i>KRNG 1024-15, 1026-1031-15</i>	Jämkning av ingående moms vid upphörande av frivillig skattskyldighet under uppförandeskede.	Ja / Nej	Nej, Skatteverket vidhåller sin uppfattning och delar inte kammarrättens bedömning att tolkningen står i strid med EU-rätten. Har förtydligat sin ställning i den rättsliga vägledningen på området.
<i>KRSU 2895-17</i>	Jämkning av ingående moms vid upphörande av frivillig skattskyldighet under uppförandeskede.	Ja / Ja	Nej, Skatteverket vidhåller sin uppfattning. HFD valde att inhämta förhandsbesked vari EU-domstolen underkände de svenska återbetalningsreglerna i ett s.k. motiverat beslut. Skatteverket har inte uppdaterat sin rättsliga vägledning.
<i>KRSU 1803-16, samt KRNS 5781-16-5783-16 och 5785-16.</i>	Jämkning av ingående moms, överföring av jämkningsskyldighet till annan än den person som gjort avdraget.	Ja / Ja	Nej, Skatteverket delar inte kammarrättens bedömning. EU-domstolen har meddelat förhandsbesked, vilket fastställts av HFD. Skatteverket har uppdaterat sin rättsliga vägledning och eftersom HFD inte tagit ställning i frågan om överföring av jämkningsskyldighet vid en verksamhetsöverlåtelse vidhåller verket sin tidigare syn i sådana fall.

<i>KRNS 120-123-18 och mål nr 124-127-18</i>	Avdragsrätt för ingående moms avseende investering i solcellsanläggning, tolkning av avdragsförbudet för stadigvarande bostad.	Nej	Nej, Skatteverket delade inte kammarrättens bedömning och ändrade inte sin rättsliga vägledning. Efter att HFD tagit upp frågan i annat mål (HFD 2019 ref. 50) har Skatteverket däremot ändrat sin rättsliga vägledning.
<i>KRNS 2104-2107-17 och 2108-2111-17</i>	Osanna fakturor, avdragsrätt.	Nej	Nej, Skatteverket vidhåller sin bedömning och menar att kammarrättens bedömning är felaktig.
<i>KRNS 5877-15</i>	Undantag från skatteplikt inom kulturområdet, utövande konstnärs framförande.	Nej	Nej, Skatteverket anser att kammarrätten har gjort en för vid tolkning, samt att det rör sig om bedömningsfråga i det enskilda fallet.
<i>KRNG 4092-4093-18</i>	Frivillig skattskyldighet och avdragsförbudet för stadigvarande bostad	Ja / Nej	Nej, Skatteverket delade inte kammarrättens bedömning och avsåg inte att förändra sin rättsliga vägledning. HFD har därefter tagit upp ett liknande mål och bedömt att verksamheten är momspliktig (HFD 2020 ref. 51). Skatteverket har meddelat att de kommer att se över sitt ställningstagande avseende hotellrörelse och liknande verksamhet.
<i>KRJPG 2196-2197-11</i>	Avdragsrätt för ingående moms på konsultkostnader i samband med förpackning av fastighet.	Nej	Nej, Skatteverket delar inte kammarrättens bedömning och anser inte att beslutet är vägledande. Skatteverket nämner inte rättsfallet i sin rättsliga vägledning.
<i>KRNG 2088-2089-16</i>	Rätt till avdrag för ingående moms på kostnader för uppförande av fibernät av en samfällighetsförening.	Ja / Nej	Nej, Skatteverket delar inte kammarrättens bedömning och har inte ändrat sitt ställningstagande på området. Hänvisar bland annat till förhandsbesked från Skatterättsnämnden som rör samma fråga.
<i>KRNG 6162-6163-19</i>	Bidragsfinansierat projekt, avdragsrätt	Ja / Ja	Nej, Skatteverket delar inte kammarrättens uppfattning och bemöter inte kammarrättens hänvisning till EU-domstolens avgörande C-126/14 <i>Sveda</i> . I överklagan till HFD framgår det att Skatteverket anser att prövningen i

			<i>Sveda</i> avser en annan situation än den i förevarande mål.
KRNS 2685-16 och 2686-16 KRJPG 3809-3818-19 KRNG 1830-1833-16 KRNG 5804-18 KRNG 6148-6153-17 och 6155-6157-17	Försäljning av mark och entreprenad, frågor om ett eller flera tillhandahållanden och uppdelning av beskattningsunderlag efter skälig grund.	Nej (ett mål återförvisades till FR, KRJPG 3809-3818-19)	Nej, Skatteverket har inte kommenterat eller på annat sätt informerat om sin uppfattning i förhållande till kammarrätternas olika beslut. Skatteverket har inte ändrat sin rättsliga vägledning.
KRSU 2743-12	Tillhandahållande av försäkringstjänster i samband med biluthyrning, fråga om det skett en omsättning och ett eller flera tillhandahållanden .	Nej	Nej, Skatteverket delade inte kammarrättens bedömning av gällande EU-praxis i frågorna. Drygt 2 år senare ändrade Skatteverket sitt ställningstagande.

* * * * *