



**KLAGANDE**

East Capital Baltic Property Fund AB, 556674-0915

Ombud: Skattejuristen Tomas Karlsson  
Ernst & Young AB  
Box 7850  
103 99 Stockholm

**MOTPART**

Skatteverket

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 3 december 2012  
i mål nr 7200-11, 7204--7207-11 och 8664-11, se bilaga A

**SAKEN**

Ingående mervärdesskatt redovisningsperioderna oktober 2005, januari, april, juli och oktober 2006, januari, februari, april, juli-oktober 2007, januari-december 2008 och januari-juni 2009 samt skattetillägg m.m.

---

**KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

1. Kammarrätten avvisar East Capital Baltic Property Fund AB:s yrkande om nedsättning av utgående mervärdesskatt hänförlig till förvärvsbeskattning av tjänster.
2. Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

**YRKANDEN M.M.**

**East Capital Baltic Property Fund AB** (bolaget) yrkar i första hand

- att avdrag/återbetalning för ingående mervärdesskatt medges i enlighet med lämnade skattedeklarationer,
- att avdrag/återbetalning medges för påförd utgående mervärdesskatt såsom för ingående mervärdesskatt vid beslut om förvärvsbeskattning, och
- att påförda skattetillägg undanröjs.

I andra hand yrkar bolaget

- att påförd och deklarerad utgående mervärdesskatt hänförlig till förvärvsbeskattning av inköpta tjänster från annat EU-land sätts ned till 0 kr, och
- att påförda skattetillägg undanröjs.

I tredje hand yrkar bolaget

- att efterbeskattningen undanröjs, och
- att påförda skattetillägg inom ramen för det ordinarie förfarandet efterges.

Bolaget yrkar även ersättning för kostnader hos Skatteverket samt i förvaltningsrätten och kammarrätten.

**Skatteverket** anser att överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader ska avslås.

Kammarrätten har den 12 december 2013 hållit muntlig förhandling i målen.

**Bolaget** anför bl.a. följande till stöd för överklagandet.

*Avdrag/återbetalning av ingående mervärdesskatt*

Bolaget har rätt till avdrag för all ingående mervärdesskatt hänförlig till bolagets verksamhet. Bolaget tillhandahåller skattepliktiga tjänster till koncernbolag. Dessa tillhandahållanden är skattepliktiga transaktioner vilket innebär att bolaget bedriver verksamhet som medför avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. De förvärv av tjänster som bolaget gjort från East Capital Real Estate AS (AVEC), vilka är föremål för förvärvsbeskattning i Sverige, är direkt hänförliga till bolagets transaktioner till dotterdotterbolagen. Övriga tjänster som bolaget tillhandahåller koncernbolagen är visserligen undantagna från mervärdesskatt, men ingår i bolagets ekonomiska verksamhet. Resterande ingående mervärdesskatt är därmed hänförlig till allmänna omkostnader i bolagets ekonomiska verksamhet. Koncernstrukturen avviker inte från andra koncerner som bedriver traditionell fastighetsförvaltning eller andra internationella koncerner med verksamhet i flera länder. Bolagets avdragsrätt för ingående mervärdesskatt kan inte begränsas på den grunden att den ersättning som bolaget fakturerat inte uppgår till samma belopp som bolagets kostnader eller med hänsyn till att koncernen endast ska bestå under en begränsad tid. Inte heller framtida undantagna transaktioner såsom försäljningar, påverkar avdragsrätten.

Samtliga tjänster har vidarefakturerats, dock till ett underpris. De uppgifter som lämnats till Skatteverket i pågående inkomsttaxeringsärendet ger stöd för att inköpta tjänster har sålts vidare. Ärendet saknar dock betydelse för frågan om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Tjänsterna har köpts in och sålts vidare till ett förutbestämt pris. Vid tidpunkten när avtalen slöts var prissättningen marknadsmässig. Bolaget har vidaredebiterat maximal uttagbar avgift. I fråga om tillhandahållande av tjänster utan vederlag aktualiseras bestämmelser om uttagsbeskattning. Det rör sig således om transaktioner i mervärdesskattehänseende även om fakturerad ersättning inte uppgår till samma belopp som bolagets kostnader. Rätt till avdrag föreligger därmed för ingående mervärdesskatt hänförlig till dessa kostnader. Om

bolaget anses ha slutkonsumerat tjänsterna utan avsikt att vidarefaktureras dem utgör kostnaderna allmänna omkostnader hänförliga till bolagets ekonomiska verksamhet.

Eftersom bolaget bedriver ekonomisk verksamhet och tillhandahåller förvaltningstjänster direkt till dotterdotterbolagen är bolaget ett aktivt holdingbolag även avseende ägandet av dotterbolagen. Kostnader som uppstått i samband med förvärv av andelar i dotterbolag utgör allmänna omkostnader. Eftersom bolaget i övrigt bedriver ekonomisk verksamhet ska inte själva ägandet av dotterbolagen ses som en icke ekonomisk verksamhet. Aktieägarkostnaderna är inte av den omfattning som Skatteverket har gjort gällande. Investeringsverksamheten är inte heller förknippad med stora kostnader. En eventuell beredskap för ytterligare tjänster omfattas av vidarefakturerade tjänster. Utdelning från dotterbolag faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde och begränsar därmed inte avdragsrätten för ingående mervärdesskatt i den ekonomiska verksamheten. Eftersom kostnaderna för tillhandahållna lån innebär en mycket begränsad användning av de allmänna omkostnaderna ska avdragsrätten inte heller begränsas med hänsyn till ränteintäkter från dotterbolagen.

En skälig fördelningsgrund för avdrag ska bestämmas med utgångspunkt i den ekonomiska verksamheten, dvs. beräkningen ska göras med ledning av skattepliktiga transaktioner och transaktioner undantagna från mervärdesskatt. Någon fördelning av ingående mervärdesskatt hänförlig till en icke ekonomisk verksamhet ska således inte göras (jfr RÅ 2009 ref. 76). Intäkter som inte förbrukar resurser ska inte påverka fördelningsgrunden.

#### *Utgående mervärdesskatt, förvärvsbeskattning*

De förvaltartjänster som bolaget förvärvat från AVEC och som tillhandahållits dotterdotterbolagen avser närmast uteslutande tjänster relaterade till fastigheterna i Baltikum. Eftersom tjänsterna är omsatta utomlands ska

mervärdesskatt inte redovisas i Sverige, genom att bolaget förvärvsbeskattas.

Om det inte ska redovisas någon utgående mervärdesskatt, därför att den aktuella tjänsten inte är omsatt i Sverige, uppstår inte heller någon ingående skatt. Frågan om den ingående mervärdesskatten får dras av, är en direkt följd av bedömningen av om tjänsten anses omsatt i Sverige. Yrkandet innebär således inte att en ny fråga förts in i målen. Skatteverket har i ett annat ärende ansett att det inte är en ny sak att begära att förvärvsbeskattning inte ska ske i motsvarande situation.

#### *Efterbeskattning och skattetillägg*

Skatteverket har bevisbördan för att den skattskyldige har lämnat oriktiga uppgifter och beviskravet är högre än vad som gäller vid det ordinarie förfarandet. För efterbeskattning och för att påföra skattetillägg krävs att det klart framgår att en oriktig uppgift föreligger (jfr HFD 2012 ref. 69). Av den utredning som presenterats i aktuellt ärende framgår det inte klart att avdragsrätt inte föreligger. Därmed saknas grund för att besluta om efterbeskattning och skattetillägg.

**Skatteverket** vidhåller vad som tidigare anförts och tillägger bl.a. följande.

#### *Avdrag/återbetalning av ingående mervärdesskatt*

Bolaget bedriver riskkapitalverksamhet med syfte att maximera avkastningen på investerat kapital. Verksamheten skiljer sig därmed helt från vanlig rörelsedrivande verksamhet. Skillnaden mellan redovisad mervärdesskattepliktig försäljning och mervärdesskattepliktiga inköp är mycket stor. Upprättade avtal ger stöd för att detta varit bestämt på förhand. De objektiva omständigheterna talar starkt för att en stor andel av de tjänster som har köpts in från AVEC inte sålts vidare, utan slutkonsumerats av

bolaget och East Capital Baltic Property Investors AB. Det har också funnits verksamhet som ligger utanför mervärdesskattelagens tillämpningsområde. Endast en mindre del av de förvärvade inköpen från AVEC är sådana kostnader som belöper på dotterdotterbolagen. Av bolagets svar i pågående inkomstskatteärende för taxeringsåren 2012-2013 framgår att enbart 20 procent vidarefakturerats.

Mot bakgrund av de åtaganden och ersättningar som är knutna till det arbete som AVEC utfört och utredningen i övrigt är det mycket sannolikt att AVEC ombesörjt förvaltningen av bolaget och försett det med omfattande beslutsunderlag m.m. Under de inledande åren omfattade förvärvade tjänster i huvudsak annat än ren fastighetsförvaltning såsom t.ex. bildande av bolaget och organisationen samt arbete med att hitta lämpliga investeringsobjekt. Avtalet omfattar även en beredskap för ytterligare tjänster i fråga om t.ex. framtida försäljningar. Bolaget måste också ha haft kostnader för styrelsearvode och aktieägarkostnader. Det framstår inte heller som realistiskt att kostnader hänförliga till utlåningsverksamheten varit små.

En alternativ beräkning där bolagets verksamhet utanför mervärdesskatteområdet inte beaktas medför en avdragsrätt som är mindre än vad som har medgetts. Någon annan godtagbar och objektivt kontrollerbar fördelningsgrund än omsättningen har inte kommit fram. Beräkningen utgör en sammanvägning av aktuella år för att hitta en skälig fördelning med beaktande av investerings-, utlånings- och den mervärdesskattepliktiga verksamheten samt verksamhet hänförlig till annat bolag.

#### *Utgående mervärdesskatt, förvärvsbeskattning*

Även om frågan om utgående mervärdesskatt/förvärvsbeskattning utgör samma sak som avdrag för ingående mervärdesskatt, rör det sig om sådana tjänster som ska förvärvsbeskattas i Sverige. Inköpta tjänster avser huvud-

sakligen rådgivningstjänster för bolaget samt även i okänd omfattning tjänster som riktats till East Capital Baltic Property Investors AB.

#### *Efterbeskattning och skattetillägg*

En utredning som gör det mycket sannolikt att oriktiga uppgifter har lämnats är tillräcklig för att besluta om efterbeskattning och skattetillägg. Skäl för ytterligare befrielse från påförda skattetillägg har inte framkommit.

#### **Vittnesförhör**

Vid den muntliga förhandlingen i kammarrätten har på bolagets begäran vittnesförhör under ed hållits med Biljana Pehrsson och Martin Otsa.

*Biljana Pehrsson* har uppgett bl.a. följande. Hon arbetade i bolaget under cirka sex år och var styrelseordförande under åren 2008–2013.

Koncernen avviker inte på något sätt från vad som är normalt i fastighetsbranschen. Fastighetsportföljen förvaltades av AVEC på uppdrag av bolaget. AVEC tillhandahöll tjänster i fråga om kapital-, fastighets- och byggnadsförvaltning samt bokföring mot en fast avgift som bolaget betalade. Tjänsterna omfattade även lånefinansiering och omförhandlingar samt årlig extern värdering av fastigheterna. Bolaget har inte sålt aktuella tjänster vidare. Bolaget har ingen personal utan styrelsen fattar de strategiska besluten. Vid tidpunkten då hon tillträdde som styrelseordförande var samtliga investeringar redan gjorda, varför arbetet enbart innefattade att förvalta och förädla fastigheterna. På grund av fastighetskrisen var det ansträngande att hålla fastigheterna uthyrda och generera driftnetton och kassaflöden.

*Martin Otsa* har uppgett bl.a. följande. Han arbetar som chef för AVEC i Estland. Det rör sig om tre huvudsakliga verksamheter i det löpande arbetet, dvs. kapital-, fastighets- och anläggningsförvaltning. AVEC

tillhandahåller kapitalförvaltning innefattande eftersökning av lämpliga objekt, konsultation och genomförande. Det rör sig även om tekniska, juridiska och finansiella konsultationer. De administrerar t.ex. dotterdotterbolagens lån. Arbetet omfattar även försäljning av objekten efter investerarnas önskemål och vid rätt tidpunkt. I fråga om den vardagliga förvaltningen rör det sig om sedvanliga fastighetsförvaltartjänster. Han kom in i verksamheten i december 2007 när de flesta investeringarna redan var gjorda. Marknaden befann sig i djup kris och det var inte aktuellt att sälja utan arbetet avsåg främst att upprätthålla värdet på investeringarna. Tjänster tillhandahölls dock dagligen oavsett konjunkturen enligt managementavtalet.

## SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

### **Avdrag/återbetalning av ingående mervärdesskatt**

#### *Frågan i målet m.m.*

Av 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, framgår att den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Vid förvärv som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 gäller enligt 8 kap. 2 § andra stycket ML att ingående skatt utgörs av beloppet av den utgående skatt som den skattskyldige ska redovisa.

I 10 kap. 11 § tredje stycket ML finns bestämmelser om rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv som hänför sig till omsättning i ett annat EU-land.

Bestämmelserna i mervärdesskattelagen ska tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), tidigare sjätte direktivet (77/388/EEG). Enligt artikel 168 i mervärdesskatte-

direktivet har en beskattningsbar person rätt att dra av sådan mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för tjänster som tillhandahållits honom eller kommer att tillhandahållas honom av en annan beskattningsbar person, i den mån tjänsterna används för hans beskattade transaktioner.

Frågan i målen är i vilken omfattning East Capital Baltic Property Fund AB har rätt till avdrag för eller återbetalning av den ingående mervärdesskatt som hänför sig till de tjänster som förvärvats från East Capital Real Estate AS. I fortsättningen används benämningen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt då det gäller rätt till avdrag enligt 8 kap. ML eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. ML.

#### *Kammarrättens bedömning*

Kammarrätten anser i likhet med förvaltningsrätten att det finns skäl för att ifrågasätta bolagets avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Detta eftersom en stor del av de tjänster som har köpts från AVEC inte har sålts vidare av bolaget, utan har konsumerats dels av bolagets självt, dels av ett annat bolag.

Utredningen i målet ger vidare stöd för att bolagets huvudsakliga verksamhet består av att investera kapital i fastigheter genom dotter- och dotterdotterbolag med det primära syftet att under en förutbestämd tidsperiod, maximera avkastningen till investerarna. Enligt praxis från EU-domstolen utgör ägar- och investeringsverksamhet inte ekonomisk verksamhet i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet.

Kammarrätten noterar att bolaget inte har tillhandahållit dotterbolagen mervärdesskattepliktiga tjänster. Även med beaktande av vad bolaget anfört i kammarrätten instämmer kammarrätten i förvaltningsrättens bedömning att bolagets huvudsakliga verksamhet består av investeringsverksamhet och förvärv som bolaget gjort i denna del av verksamheten grundar alltså inte rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Utlåningen av investerat kapital till dotterbolagen är att betrakta som en intern transaktion mellan moder- och dotterbolag inom ramen för investeringsverksamheten. Lånen utgör således inte en direkt, bestående och nödvändig förlängning av en skattepliktig verksamhet i enlighet med EU-domstolens praxis. Kammarrätten gör därmed i denna del samma bedömning som förvaltningsrätten att utlåningsverksamheten är ett utflöde av ägar- och investeringsverksamheten, dvs. en del av den icke ekonomiska verksamheten. Förvärv hänförliga till utlåningsverksamheten ger därmed inte rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Det är ostridigt att bolagets tillhandahållande av fastighetsförvaltartjänster till dotterdotterbolagen utgör ekonomisk verksamhet som omfattas av systemet för mervärdesskatt. Kammarrätten finner inte skäl att göra någon annan bedömning. Bolaget är berättigat till avdrag för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till denna verksamhet. Omfattningen av konsulttjänsterna i förhållande till övriga verksamheter är därmed av betydelse för beräkningen av avdragsrättens storlek.

Kammarrätten konstaterar att bolagets svar på Skatteverkets förfrågan i pågående inkomstskatteärende för taxeringsåren 2012 och 2013 ger stöd för att enbart en mindre del av förvaltningsavgiften som betalats till AVEC har vidarefakturerats. Det förhållande att debiterade serviceavgifter till dotterdotterbolagen enbart utgör en mindre del av förvaltningsavgiften visar att endast en begränsad del kan knytas till tillhandahållna konsulttjänster. Av managementavtalet mellan bolaget och AVEC framgår att uppräknade tjänster som AVEC ska tillhandahålla bolaget, huvudsakligen har tillhandahållits bolaget i dess ägar- och investeringsverksamhet samt även ett annat koncernbolag. Det förhållande att förvaltningsavgiftens storlek på förhand godkänts av investerarna och dessutom varit konstant oavsett antalet förvärv av fastighetsobjekt talar också för att den i huvudsak avsett investerings- och utlåningsverksamheten och inte tjänster till dotterdotterbolagen. Varken Biljana Pehrsson eller Martin Otsa har uttalat

sig om tillhandahållna tjänster till dotterdotterbolagen utan har i huvudsak enbart vittnat om de tjänster som AVEC tillhandahållit bolaget. Av vittnesmålen framgår att inköpta tjänster inbegriper sådant som till stor del kan hänföras till investeringsverksamheten. Kammarrätten anser i likhet med förvaltningsrätten att bolagets tillhandahållande av konsulttjänster till dotterdotterbolagen varit av begränsad omfattning.

Kammarrätten har då att ta ställning till hur fördelningen mellan avdragsgill och icke avdragsgill ingående mervärdesskatt ska göras. Att en sådan fördelning måste ske följer enligt kammarrättens mening av redovisade regler och direktivets systematik när det gäller avdragsrätt. Vid beräkningen av avdragsrätten ska enligt EU-domstolens praxis syftet med och systematiken bakom direktivet beaktas, i synnerhet principen om skatteneutralitet, och metoden ska på ett objektivt sätt avspegla den faktiska fördelningen av ingående kostnader på de olika verksamheterna.

Skatteverket har uppskattat den avdragsgilla ingående mervärdesskatten till ett skäligt belopp. Beräkningen utgår från en sammanvägning av aktuella beskattningsår, varvid såväl bolagets ekonomiska som icke ekonomiska verksamhet har beaktats. Avdrag har medgetts med tio procent av den totala ingående mervärdesskatten.

Kammarrätten anser att de principer för fördelning som Skatteverket har använt sig av får godtas. Vad bolaget har anfört medför enligt kammarrättens mening inte att en annan fördelning har visats lämpligare. Det saknas alltså skäl för att frånga Skatteverkets beräkningar.

#### *Efterbeskattning och skattetillägg*

Kammarrätten konstaterar att Skatteverkets beslut om efterbeskattning avser redovisningsperioderna oktober 2005 samt januari och april 2006. För

senare redovisningsperioder har aktuella ändringar beslutats inom ramen för det ordinarie förfarandet.

Kammarrätten anser, i likhet med underinstanserna, att bolaget genom att göra avdrag för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till förvärv i en verksamhet som inte omfattas av mervärdesskattesystemet har lämnat oriktiga uppgifter. Detta har medfört att beskattningsbesluten har blivit felaktiga. Det finns därför grund för att besluta om efterbeskattning avseende aktuella perioder och att påföra skattetillägg. Kammarrätten anser inte att det finns skäl för ytterligare befrielse från påförda skattetillägg.

#### **Utgående mervärdesskatt, förvärvsbeskattning**

Bestämmelserna i 6 kap. 18–20 §§ taxeringslagen (1990:324), TL, gäller för mål enligt skattebetalningslagen (1997:483), SBL, (22 kap. 13 § SBL).

Av 6 kap. 18 § TL framgår dels att en talan inte får ändras i andra fall än som anges i 19 och 20 §§ samma lag, dels att som ändring av talan anses inte när klaganden inskränker sin talan eller, utan att frågan som är föremål för prövning ändras, åberopar en ny omständighet. Av 6 kap. 19 § första stycket TL framgår att klaganden får framställa ett nytt yrkande om inte en ny fråga därigenom förs in i målet.

I praxis har vikt framförallt lagts vid huruvida ändrade yrkanden och åberopade nya omständigheter ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang och avser samma inkomster eller utgifter som den ursprungliga talan (RÅ 2000 ref. 54 och RÅ 2003 ref. 15).

Kammarrätten har som framgår ovan funnit att bolaget inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i större omfattning än vad Skatteverket har beslutat. Bolaget har i andra hand yrkat att tjänsterna som förvärvats från AVEC inte ska beskattas i Sverige med hänsyn till att de uteslutande är

relaterade till fastigheterna i Baltikum och därmed får anses omsätta utomlands. Bolaget anser således att utgående mervärdesskatt inte ska betalas, genom förvärvsbeskattning av bolaget.

Denna fråga har inte varit föremål för prövning i förvaltningsrätten, utan bolaget har först i kammarrätten framställt detta yrkande.

### *Kammarrättens bedömning*

Frågan om rätt omsättningsland och om utgående mervärdesskatt ska betalas styrs av tjänstens karaktär. Frågan om förvärvsbeskattning beror bl.a. på förvärvarens status. Frågan om rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt beror dock på vilken typ av verksamhet förvärvaren bedriver och dennes avsikter med förvärvet. Frågorna som bolaget väckt genom sitt andrahandsyrkande kan inte anses utgöra samma saksammanhang som frågan om avdragsrätt. Kammarrätten kan därmed inte som första instans pröva frågan om utgående mervärdesskatt och förvärvsbeskattning. Bolagets yrkande i denna del utgör en otillåten taleändring.

### **Sammanfattning**

Kammarrätten avvisar bolagets yrkande om nedsättning av utgående mervärdesskatt hänförlig till förvärvsbeskattning av tjänster och avslår överklagandet i fråga om mervärdesskatt och skattetillägg.

### **Ersättning för kostnader**

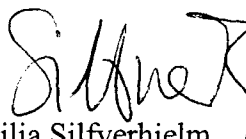
Bolaget har inte vunnit bifall till sina yrkanden i målen och annan grund för att bevilja ersättning föreligger inte. Såväl överklagandet om ersättning som yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås.

---

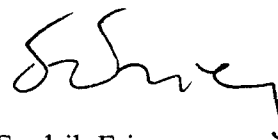
HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).



Eva Lindeblad  
kammarrättsråd  
ordförande



Cecilia Silfverhjelm  
kammarrättsråd  
referent



Fredrik Fries  
kammarrättsråd



Sandra Zetterdahl  
kammarrättsfiskal  
föredragande



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN  
I STOCKHOLM**  
Skatteavdelningen  
Enhet 4

**DOM**  
2012-12-03  
Meddelad i  
Stockholm

*Bilaga 17*  
Mål nr  
7200-11,  
7204-7207-11  
och 8664-11

Sida 1 (15)

### **KLAGANDE**

East Capital Baltic Property Fund AB, 556674-0915

Ombud: Lars Henckel och Henrik Gustafsson  
Pwc AB  
113 97 Stockholm

### **MOTPART**

Skatteverket  
106 61 Stockholm

(Dnr 410 45677-10/528, 410 45688-10/528, 410 45709-10/528,  
410 45722-10/528 och 410 45742-10/528)

### **ÖVERKLAGADE BESLUT**

Skatteverkets två beslut den 18 december 2009, bilaga 1 och 2

### **SAKEN**

Avdrag för ingående mervärdesskatt redovisningsperioder oktober 2005,  
januari, april, juli och oktober 2006, januari–februari, april, juli–oktober  
och december 2007, januari–december 2008 samt januari–juni 2009  
Efterbeskattning  
Skattetillägg  
Ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden  
och mål om skatt, m.m.

---

### **DOMSLUT**

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

Dok.Id 269398

| Postadress       | Besöksadress     | Telefon                                        | Telefax       | Expeditionstid  |
|------------------|------------------|------------------------------------------------|---------------|-----------------|
| 115 76 Stockholm | Tegeluddsvägen 1 | 08-561 680 00                                  | 08-561 680 01 | måndag – fredag |
|                  |                  | E-post:<br>forvaltningsrattenistockholm@dom.se |               | 09:00-15:00     |

**DE ÖVERKLAGADE BESLUTEN**

Skatteverket beslutade den 18 december 2009, såvitt nu är ifråga, att för redovisningsperioder under beskattningsåren 2005/2006, 2006/2007, 2007/2008 och 2007/2008 neka East Capital Baltic Property Fund AB (bolaget) avdrag för ingående mervärdesskatt med 90 procent av yrkade belopp. Avseende redovisningsperioderna oktober och december 2005 samt januari, april, juli och oktober 2006 har det varit fråga om efterbeskattning. Skatteverket har även påfört bolaget skattetillägg och då medgett befrielse med hela skattetillägget avseende redovisningsperioderna januari–juni 2009 och satt ned skattetillägget till hälften resterande redovisningsperioder.

Skälen till Skatteverkets beslut framgår av bilaga 1.

Skatteverket har vidare i beslut den 18 december 2009 nekat bolaget yrkad ersättning med 50 000 kr för kostnader i ärendet hos Skatteverket.

**YRKANDEN M.M.**

**Bolaget** överklagar besluten och yrkar att medges avdrag för ingående mervärdesskatt i enlighet med inlämnade deklARATIONER och ingivna kompletteringar samt att påförda skattetillägg undanröjs. När det gäller ersättningsfrågan yrkar bolaget ersättning för sina kostnader hos Skatteverket med sammanlagt 50 000 kr. Vidare framställer bolaget om ersättning för sina kostnader i målen hos förvaltningsrätten.

Bolaget anför som stöd för sin talan sammanfattningsvis följande. Koncernens primära affärsverksamhet är att skapa avkastning genom dotterdotterbolagens förvaltning av fastigheter, d.v.s. genom hyresintäkter. Bolagets verksamhet är att tillhandhålla tjänster avseende fastighetsförvaltning till dotterdotterbolagen. Bolaget bedriver ingen verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt, varför det saknas anledning att

begränsa avdrag för ingående mervärdesskatt. De eventuella kapitalvinster som uppkommer vid avyttringar är ett naturligt utflöde av verksamheten och bolagets verksamhet ska inte bedömas utifrån dessa eventuella intäkter. Någon argumentation om att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt bör begränsas med hänsyn till bestämda lagrum i mervärdesskattelagen 2004:200 (ML) förekommer inte i Skatteverkets beslut vilket är oförenligt med allmänna rättsprinciper.

Bolaget anser att inlämnade skattedeklarationer är korrekta och att förutsättningar för att påföra skattetillägg saknas. Skatteverkets beslut innehåller ställningstaganden och tillämpningsförslag som är helt nya för svensk mervärdesskatteredovisning. Om den skattskyldiges redovisning överensstämmer med rättsläget såsom det allmänt uppfattas bör hel befrielse medges.

**Skatteverket** vidhåller besluten och anför i huvudsak följande.

Bolagets huvudsakliga verksamhet är att köpa, äga och sälja företag i syfte att detta ska ge maximal avkastning. Denna verksamhet är enligt Skatteverket en i mervärdesskattelagen icke-ekonomisk verksamhet. Bolaget bedriver även en från mervärdesskatt undantagen ekonomisk verksamhet avseende mervärdesskattefri kapitalutlåning till dotterbolagen. Utöver den huvudsakliga investeringsverksamheten bedriver bolaget även en mindre verksamhet som består av att tillhandahålla skattepliktiga tjänster till dotterdotterbolagen. Avdragsrätt förligger enbart för kostnader hänförliga till en skattskyldig persons mervärdesskattepliktiga verksamhet.

Skatteverket hänvisar här till 8 kap. 3 § ML och 10 kap. 11 § tredje stycket samt 13 § ML. En förutsättning för att bolaget ska medges avdragsrätt respektive återbetalning för mervärdesskatt som belöper på viss kostnad är enligt Skatteverket således att kostnaderna är kopplade till en bedriven skattepliktig verksamhet. Skatteverket har, med hänvisning till ovan nämnda lagrum, bedömt att bolagets avdragsrätt är begränsad då de

aktuella kostnaderna endast i mindre omfattning kan anses hänförliga till en av bolagets bedriven skattepliktig verksamhet.

Skäl för ytterligare befrielse från skattetillägg har enligt Skatteverket inte framkommit.

## DOMSKÄL

Tillämpliga bestämmelser framgår av det överklagade beslutet, se bilaga 1.

### Frågan om avdrag för ingående mervärdesskatt

#### *Bevisfrågor av betydelse för beskattningen*

Vid efterbeskattning har Skatteverket bevisbördan för att den klagande har lämnat en oriktig uppgift som medfört ett felaktigt beskattningsbeslut. Skatteverket har härvid att göra mycket sannolikt att oriktig uppgift har lämnats. Det beviskrav som uttrycks som mycket sannolikt motsvarar enligt förvaltningsrätten beviskravet klart framgår såsom det uttryckts av Högsta förvaltningsdomstolen i domar från den 21 november 2012 (mål nr 3602-3605-10 och 614-618-10). För det fall Skatteverket kan prestera bevisning eller påvisa omständigheter som når upp till detta beviskrav ankommer det på den skattskyldige att göra sin uppfattning sannolik för att omkullkasta Skatteverkets bevisning.

I den ordinarie processen är beviskravet lägre och det ankommer på respektive part att göra det den åberopar sannolikt.

I detta fall är frågan om bolaget, genom att göra avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till verksamhet som faller utanför mervärdesskattesystemet eller som är undantagen från mervärdesskatt, lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen varigenom skattebeslutet blivit felaktigt (se 21 kap. 11 § första stycket skattebetalningslagen, SBL).

Vad gäller bevisbördan för att avdragsrätt föreligger och att förvärvaren är en beskattningsbar person har EU-domstolen slagit fast att det är den som begär avdrag för ingående mervärdesskatt som ska styrka att villkoren för avdragsrätt är uppfyllda och särskilt att denne är en beskattningsbar person (C-268/83, Rompelman). För att kunna göra avdrag ska bolaget, med objektiva omständigheter, kunna göra sannolikt att de aktuella förvärven har använts för att genomföra omsättningar som medför skattskyldighet för bolaget.

#### *Allmänt om avdragsrätten*

Enligt 8 kap. 3 § ML är en förutsättning för avdrag för ingående mervärdesskatt att förvärvet är hänförligt till en verksamhet som medför skattskyldighet för mervärdesskatt. En tjänst är att anse som förvärvad i en verksamhet endast i den mån tjänsten ska användas eller förbrukas i verksamheten (se prop. 1993/94:99 s. 209). För att avdragsrätt ska föreligga krävs således att de förvärvade tjänsterna är hänförliga till skattepliktiga omsättningar. Det är fallet om de förvärvade tjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående skattepliktiga omsättningar (C-4/94, BLP Group och C-98/98, Midland Bank). Det direkta och omedelbara sambandet förutsätter att kostnaderna för de förvärvade tjänsterna ingår i priset på enskilda utgående skattepliktiga omsättningar. Även om det inte föreligger något sådant direkt och omedelbart samband mellan förvärven och särskilda utgående transaktioner kan kostnaden för förvärvaren – som en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader och i denna egenskap – utgöra en del av kostnadskomponenterna för ett företags produkter. Förvärven har då ett direkt och omedelbart samband med hela den skattskyldiges ekonomiska verksamhet och rätt till avdrag föreligger på denna grund (C-98-/98, Midland Bank).

Redan den omständigheten Skatteverket åberopat, att bolaget inte har vidarefakturerat samtliga inköpta tjänster från East Capital Real Estate AS (AVEC) till dotterdotterbolagen och att bolaget utan vidarefaktureringsätt AVEC för tjänster som tillhandahållits Explorer Property Fund Investors Baltic States AB (E AB) innebär enligt förvaltningsrätten att avdragsrätten kan ifrågasättas. En betydande del av kostnaderna motsvaras inte av förvärv för bolagets verksamhet. Vidare kan kostnaderna inte anses vara sådana allmänna omkostnader som på den grunden medför avdragsrätt. Ett inköp till t.ex. ett koncernbolag, där den slutliga användningen avses ske i annat koncernbolag, kan normalt hanteras som inköp och vidareförsäljning, varvid mervärdesskatt tas ut i varje omsättningsled. För att avdragsrätt ska föreligga hos det inköpande bolaget ska vidareförsäljning ske till det bolag kostnaden egentligen är hänförlig till. Bolaget har valt att inte vidarefakturera några kostnader till E AB och bara en mindre del till sina dotterdotterbolag. I ett sådant fall uppkommer ingen rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för bolaget, se t.ex. artikel 167 i mervärdesskattedirektivet vari framgår att avdragsrätt inträder vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

#### *Investeringsverksamheten*

Bolaget anför att dess verksamhet enbart är inriktad på fastighetsförvaltning. Alla initiativ, projekt och verksamheter, inklusive kapitalanskaffning, både till bolaget direkt och till bolaget genom E AB, och den koncerninterna utlåningen, har varit kopplad till och är förutsättningar för just denna fastighetsförvaltning. Dessa initiativ kan inte ses som verksamheter åtskilda från fastighetsförvaltning med särskilda mervärdesskattekonsekvenser.

Skatteverket anför att bolagets huvudsakliga verksamhet består av investeringsverksamhet med kapitalplaceringar i fastigheter via aktieäggande i

dotterbolag. Sådan verksamhet utgör enligt Skatteverket inte ekonomisk verksamhet och medför därför inte avdragsrätt (C-102/00 Welthgrove och C-155/94 Wellcome Trust). Bolagets avsikt har hela tiden varit att erhålla intäkter genom utdelning från sina dotterdotterbolag och inte att vinna intäkter genom att t.ex. tillhandahålla mervärdesskattapliktiga tjänster.

Förvaltningsrätten delar inte bolagets syn på verksamheten, d.v.s. att den enbart skulle vara inriktad på att tillhandahålla fastighetsförvaltnings-tjänster och att samtliga andra verksamheter faller in under detta tillhandahållande. Förvaltningsrätten bedömer i stället att bolagets huvudsakliga verksamhet består i att investera i fastigheter via dotter- och dotterdotterbolag med syfte att maximera avkastning till bolagets investerare. Verksamheten har strukturerats så att bolaget har förvärvat svenska dotterbolag som lånar ut kapital till bolagets baltiska dotterdotterbolag i syfte att förvärva kommersiella fastigheter. De svenska dotterbolagen bedriver ingen mervärdesskattepliktig verksamhet. För att finansiera dotterbolagens kapitalutlåning lånar bolaget ut det kapital om 55 miljoner euro investerna tillskjutit till dotterbolagen mot ränta.

Bolagets intäkter utgörs i huvudsak av utdelningar från dotterdotterbolagen och ränteintäkter från dotterbolagen. En mycket begränsat del kommer från dotterdotterbolagen i form av konsultintäkter (serviceavgifter).

För att ett bolags förvaltning av de bolag de förvärvat andelar i ska utgöra en ekonomisk verksamhet i mervärdesskattesammanhang förutsätts att bolaget tillhandahåller mervärdesskattepliktiga tjänster till dotterbolagen (C-16/00 Cibo). Bolaget har inte tillhandahållit några mervärdesskattepliktiga tjänster till dotterbolagen.

Förvaltningsrätten anser att Skatteverket genom det ovan anförda förmått göra mycket sannolikt att bolagets huvudsakliga verksamhet utgörs av en

ägar- och investeringsverksamhet, vilken inte är en ekonomisk verksamhet i mervärdesskattesammanhang (C-333/91, Sofitam, C-80/95, Harnas & Helm). Förvärv som bolaget gjort till denna del av verksamheten grundar således ingen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

#### *Utlåningsverksamheten*

Nästa fråga är om bolagets beviljande av lån till sina dotterbolag utgör ekonomisk eller icke-ekonomisk verksamhet. Om verksamheten skulle anses vara en ekonomisk verksamhet är den att anse som från mervärdesskatt undantagen kapitalutlåningsverksamhet. För det fall verksamheten anses utgöra icke-ekonomisk verksamhet, omfattas den inte av systemet för mervärdesskatt.

Bolaget anför att koncernens finansieringsstruktur uteslutande har baserats på kommersiella och praktiska överväganden och att den inte utgör en särskild verksamhet i bolaget. Allt kapital som bedömdes nödvändigt anskaffades under maj-juli 2005. Bolaget har därefter inte haft några kostnader av betydelse för den mycket begränsade löpande hanteringen av räntor.

Skatteverket har stannat för bedömningen att låneverksamheten är en ekonomisk verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt.

I dom den 14 november 2000 i mål C-149/99, Floridienne och Berginvest uttalade EU-domstolen att beviljandet av lån inte ansågs utgöra ekonomisk verksamhet eftersom det var fråga om återinvesteringar av mottagna utdelningar från dotterbolagen. Lånen utgjorde heller inte en direkt, bestående och nödvändig förlängning av den skattepliktiga verksamheten (jfr EU-domstolens dom den 11 juli 1996 i mål C-306/94, Régie dauphinoise). I Régie dauphinoise var det fråga om att bolaget för egen räkning placerade medel som tillhandahållits av investerare hos finansinstitut i form av lån,

vilka ersatts genom räntebetalningar. Räntebetalningarna utgjorde såldes ersättning för att kapital som ställts till tredjemans förfogande. Investeringarna betraktades av EU-domstolen som ekonomisk verksamhet, tillhandahållande av tjänster, som var undantagen från mervärdesskatt.

EU-domstolen har i ett senare avgörande den 29 april 2004 uttalat att ränteintäkter som uppbärs som ersättning för lån som bolag beviljat bolag i vilka det äger andelar samt bistår med borgensåtaganden utgör en ekonomisk verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt (C-77/01, EDM).

Med beaktande av EU-domstolens avgöranden gör förvaltningsrätten följande bedömning av bolagets kapitalutlåningsverksamhet. Bolaget har inte redovisat ränteintäkterna i sina skattedeklarationer för aktuella perioder. Det framgår dock av granskade årsredovisningar (2005–2009) att dessa ränteintäkter från dotterbolagen årligen har uppgått till 1,7–3,3 miljoner euro. Kapitalet som lånats ut härrör inte ifrån bolagets konsulttjänster till dotterdotterbolagen, utan härrör från det kapital om 55,1 miljoner euro som initialt investerats i bolaget. Utlåningen till dotterbolagen har inte varit en tjänst gentemot tredjeman utan en intern transaktion mellan moder- och dotterbolag (jfr Régie dauphinoise). Förvaltningsrätten gör mot denna bakgrund bedömningen att låneverksamheten är ett utflöde av ägar- och investeringsverksamheten, d.v.s. en del av den icke-ekonomiska verksamheten. Låneverksamheten omfattas därmed inte av systemet för mervärdesskatt. Avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv hänförliga till denna del av bolagets verksamhet kan således inte komma ifråga.

#### *Konsulttjänster till dotterdotterbolag*

Det är ostridigt mellan parterna att bolaget tillhandahåller dotterdotterbolagen fastighetsförvaltningstjänster. Bolaget menar att detta varit

bolagets huvudsakliga verksamhet medan Skatteverket bedömt att detta utgjort endast en mindre del av verksamheten. Som framgått ovan har även förvaltningsrätten bedömt att bolagets huvudsakliga verksamhet varit en annan än att tillhandahålla dotterdotterbolagen förvaltningstjänster. Det är vidare ostridigt att bolagets tillhandahållande av fastighetsförvaltnings-tjänster till dotterdotterbolagen är en ekonomisk verksamhet som omfattas av systemet för mervärdesskatt. Förvaltningsrätten delar denna uppfattning. Eftersom rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt förutsätter att förvärven gjorts i den mervärdesskattepliktiga verksamheten är det av betydelse för avdragets storlek hur stor denna verksamhet varit.

För de tjänster som tillhandahållits från AVEC finns avtal dels mellan bolaget, AVEC och EAB (Managementavtal), dels mellan bolaget och dotterdotterbolagen (Advisory services agreements). De tjänster som bolaget förvärvat från AVEC har enligt bolaget uteslutande varit hänförliga till bolagets mervärdesskattepliktiga tjänster till dotterdotterbolagen.

Skatteverket anför att å sin sida att konsulttjänsterna till dotterdotterbolagen endast utgör en mindre del av bolagets verksamhet. Att bolaget enbart har vidarefakturerat ca 10 procent av de förvärvade tjänsterna innebära att bolaget inte i så stor omfattning tillhandahållit konsulttjänster.

Förvaltningsrätten bedömer, liksom Skatteverket, att bolagets tillhandahållande av konsulttjänster till dotterdotterbolagen varit av mer begränsad omfattning, vilket återspeglas i att bolaget endast vidarefakturerat en mindre del av tjänsterna från AVEC till dotterdotterbolagen. Av den utförliga tjänstekatalog som beskrivs i managementavtalet framgår dessutom att det enbart är en bråkdel av tjänsterna som kan tänkas tillgodogöras av dotterdotterbolagen. Dessa är exempelvis att finna nya hyresgäster till dotterdotterbolagens fastigheter, organisera hyresinbetalningar och engagera inkassoföretag. Resterande tjänster har tillgodogjorts av bolaget, i

dess ägar- och investerarfunktion, och E AB. Aktieägaravtalet och managementavtalet reglerar inte förhållandet mellan bolaget och dess dotterdotterbolag och nämner överhuvudtaget inte att bolaget ska tillhandahålla vissa konsulttjänster till dessa. Att tjänsterna till dotterdotterbolagen inte ens är omnämnda i bolagets årsredovisningar talar ytterligare för att detta inte är bolagets huvudsakliga verksamhet. Denna del av bolagets verksamhet är emellertid en ekonomisk verksamhet som omfattas av systemet för mervärdesskatt. Förutsatt att dotterdotterbolagen är registrerade för mervärdesskatt i sina respektive länder medför den begränsade andel tjänster som vidarefakturerats, rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt, enligt 10 kap. 11 § 3 stycket ML.

#### *Fördelning av avdragsrätten*

Sammanfattningsvis konstaterar förvaltningsrätten följande vad gäller bolagets avdragsrätt i verksamheterna som de beskrivits ovan. Bolaget bedriver dels en icke-ekonomisk verksamhet i form av ägar- och investeringsverksamhet samt utlåningsverksamhet, vilken inte medför rätt till avdrag, dels en ekonomisk verksamhet i form av konsulttjänster till dotterdotterbolagen, vilken medför rätt till återbetalning. Enligt EU-domstolens uttalande i *Securenta*-målet ankommer det på medlemsstaterna att fastställa de metoder och kriterier som är lämpliga när en uppdelning ska ske av mervärdesskatt som avser kostnader hänförliga till både ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet (C-437/06, *Securenta*).

Förvaltningsrätten anser att Skatteverkets metod att beräkna den avdragsgilla ingående mervärdesskatten ger ett skäligt resultat och att fördelningen är förenlig med EU-domstolens uttalande i *Securenta*-målet, nämligen att beräkningen av den proportionella andelen på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader på den ekonomiska verksamheten och den icke-ekonomiska verksamheten (se även EU-domstolens dom den 6 september 2012 i mål C-496/11, *Portugal Telecom*

SGPS, SA). Vald beräkningsmetod får också anses upprätthålla principen om skatteneutralitet. Det finns inte anledning att göra en annan fördelning av det skälet att förvaltningsrätten bedömt att bolagets ekonomiska verksamhet är begränsad till konsulttjänsterna och inte omfattar utlåningsverksamheten.

Förvaltningsrätten anser således att avdragsgill ingående mervärdesskatt, så som Skatteverket funnit, ska beräknas till 10 procent av det av bolaget yrkade beloppet per redovisningsperiod.

Sammanfattningsvis anser förvaltningsrätten att Skatteverket gjort mycket sannolikt att bolaget genom att yrka avdrag för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till en icke-ekonomisk verksamhet har lämnat oriktiga uppgifter och att det inte har rätt till avdrag för, eller återbetalning av, ingående mervärdesskatt med mer än 10 procent av yrkat belopp. Bolaget har inte förmått motbevisa Skatteverket och göra rätten till ett högre avdrag sannolik. Skäl föreligger således såväl för efterbeskattning för redovisningsperioderna oktober och december 2005 samt januari, april och juli och oktober 2006 samt för ordinarie beskattning avseende de senare redovisningsperioderna.

Överklagandet ska därmed avslås i de delar det avser frågor om beskattning av mervärdesskatt.

### **Skattetillägg**

Av 15 kap. 1 § SBL framgår att om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen ska en särskild avgift tas ut (skattetillägg). Om oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget, enligt 15 kap. 4 § SBL, 20 procent av

den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige.

Det är Skatteverket som ska bevisa att den skattskyldige har lämnat sådan riktig uppgift som utgöra grund för skattetillägg. Det ska klart framgå att en uppgift är riktig för att skattetillägg ska kunna tas ut. Med klart framgå avses samma höga beviskrav som för efterbeskattningen uttryckts som mycket sannolikt. Förvaltningsrätten har, som framgått ovan, funnit att Skatteverket gjort mycket sannolikt att bolaget lämnat oriktiga uppgifter avseende samtliga nu aktuella redovisningsperioder. Det föreligger därmed grund för att påföra skattetillägg enligt 15 kap. 1 § SBL.

Skatteverket har för redovisningsperioderna januari–juni 2009 helt befriat bolaget från skattetillägg med hänsyn till att skattedeklarationer lämnats under pågående utredning. Vad avser resterande redovisningsperioder har Skatteverket medgett befrielse med halva skattetillägget. Skatteverket har ansett att uttag av helt skattetillägg inte står i rimlig proportion till den oriktiga uppgiften, eftersom inte avdragsgill ingående mervärdesskatt normalt är en avdragsgill kostnad vid inkomsttaxeringen. Med beaktande av detta återstår det att pröva om det med stöd i 15 kap. 10 § SBL finns skäl att ytterligare befria bolaget från skattetilläggen.

Bolaget anför att inlämnade skattedeklarationerna är korrekta och att förutsättningar att påföra skattetillägg saknas. Vidare anser bolaget att Skatteverkets beslut innehåller ställningstaganden som är helt nya för svensk mervärdesskatteredovisning och att hel befrielse därmed bör medges på den grunden.

Skatteverket å sin sida anför att det har framgått att bolagets skattedeklarationer delvis varit felaktiga och att det först efter Skatteverkets utredning som bolaget kommit in med kompletterande uppgifter. Det har

inte framkommit omständigheter som utgör grund för ytterligare befrielse från skattetillägg.

Förvaltningsrätten delar inte bolagets uppfattning att Skatteverkets beslut innehåller ställningstaganden som är nya för svensk mervärdesskatte-redovisning. Att bolagets strukturering av verksamheten och koncernen är av det ovanligare slaget, innebär inte att frågeställningarna som aktualiserats i målen har hanterats på ett nytt tillvägagångssätt. De senare årens praxis från EU-domstolen vad gäller avdrag för ingående mervärdesskatt i bolag som bedriver både ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet är tydlig men eftersom den praktiska fördelningen inte finns reglerad i mervärdesskattedirektivet är det upp till de nationella domstolarna att fastställa de metoder och kriterier som är lämpliga. Förvaltningsrätten finner därmed inte skäl för att sätta ned skattetillägget ytterligare. Överklagandet ska således avslås även i denna del.

#### **Ersättning för kostnader**

Av 3 § lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. framgår att en skattskyldig som har haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta tillvara hans rätt efter framställning ska beviljas ersättning för kostnaderna om den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i målet, om ärendet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl för ersättning.

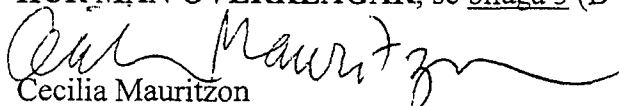
Bolaget har överklagat Skatteverkets beslut att inte medge ersättning för kostnader i ärendet hos Skatteverket samt yrkat ersättning för kostnader i målen hos förvaltningsrätten.

Bolaget anför att Skatteverkets beslut innehåller ställningstaganden som är nya för svensk rättstillämpning och bolagets tolkning är därför att

Skattverket avser driva ärendet för att få prejudikat. De bedömningar och tolkningar av gällande rätt som gjorts av Skatteverket är komplexa. Att bemöta dessa måste anses falla utanför bolagets normala verksamhet och kompetens, varför bolaget anser att det haft skäl att anlita biträde.

Bolaget har inte till någon del vunnit bifall till sina yrkanden, varken hos Skatteverket eller hos förvaltningsrätten, varför ersättning inte kan utges på denna grund. Förvaltningsrätten anser vidare att frågorna i målen inte är av sådan art att de kan anses ha betydelse för rättstillämpningen eller att det annars finns synnerliga skäl för ersättning. Såväl överklagandet om ersättning för kostnader hos Skatteverket som yrkandet om ersättning för kostnader hos förvaltningsrätten ska därför avslås.

**HUR MAN ÖVERKLAGAR**, se bilaga 3 (DV 3104 A).



Cecilia Mauritzon

Rådman

I målet har även nämndemännen Carl Henrik Hedlund, Agneta Isaksson och Bertil Larsson deltagit.

Föredragande har varit Helena Aggevall.

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

OMPRÖVNINGSESLUT  
Mervärdesskatt

Datum  
2009-12-18

East Capital Baltic Property Fund  
AB  
Box 1364  
111 93 STOCKHOLM

Skattskyldig: East Capital Baltic Property Fund AB

Org nr: 556674-0915

Omprövning på  
initiativ av: Skatteverket

Redovisningsperioder: okt05, jan06, apr06, jul06, okt06,  
jan07, feb07, apr07, jul07, aug07,  
sep07, okt07, dec07, jan-mar08,  
apr-jun08, jul-sep08, okt-dec08,  
jan-mar09 och apr-jun09

Omprövat beslut: Skatteverkets grundläggande beslut för  
respektive period

Saken: Ej avdragsgill ingående moms hänförlig  
till momsfri verksamhet och  
ägarrollen. Ej förvärvsbeskattade  
tjänster från annat EG-land för vilka  
avdrag för ingående moms endast medges  
med belopp som är hänförlig till  
momspliktig verksamhet. Skattetillägg.

## Beslut

Skatteverket beslutar

*Redovisningsperioder under beskattningsåret 05/06,  
Beslutsid MVI*

att genom efterbeskattning uppta utgående moms med  
1 548 129 kr avseende förvärvsbeskattning av tjänster som ni  
köpt momsfritt från annat EG-land,  
att medge avdrag för ingående moms med 154 813 kr motsvarande  
den del av de förvärvsbeskattade tjänsterna som är hänförliga  
till er momspliktiga verksamhet,  
att inte medge avdrag för ingående moms med 727 322 kr  
hänförlig till er momsfria utlåningsverksamhet av kapital och  
er ägarroll samt

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

att ta ut skattetillägg med 20 % av 2 120 638 kr och medge befrielse till hälften, dvs. med 212 062 kr.

**Redovisningsperioder under beskattningsåret 06/07,  
Beslutsid MV8**

att uppta utgående moms med 2 369 457 kr avseende förvärvsbeskattning av tjänster som ni köpt momsfritt från annat EG-land,  
att medge avdrag för ingående moms med 236 945 kr motsvarande den del av de förvärvsbeskattade tjänsterna som är hänförliga till er momspliktiga verksamhet,  
att inte medge avdrag för ingående moms med 742 754 kr hänförlig till er momsfria utlåningsverksamhet av kapital och er ägarroll samt  
att ta ut skattetillägg med 20 % av 2 875 266 kr och medge befrielse till hälften, dvs. med 287 525 kr.

**Redovisningsperioder under beskattningsåret 07/08,  
Beslutsid MV21**

att inte medge avdrag för ingående moms med 3 488 335 kr hänförlig till er momsfria utlåningsverksamhet av kapital och er ägarroll,  
att reducera utgående moms med 811 775 kr och reducera ingående moms med 811 775 kr avseende felaktigt deklarerad förvärvsbeskattning av tjänst i dec 07 samt  
att ta ut skattetillägg med 20 % av kr 3 488 335 kr och medge befrielse till hälften, dvs. med 348 830 kr.

**Redovisningsperioder under beskattningsåret 08/09,  
Beslutsid MV44**

att inte medge avdrag för ingående moms med 4 109 759 kr hänförlig till er momsfria utlåningsverksamhet av kapital och er ägarroll samt  
att ta ut skattetillägg med 20 % av 2 344 850 kr och medge befrielse till hälften, dvs. med 234 484 kr.

Skatteverket bestämmer er mervärdesskatt att betala för respektive redovisningsperiod till belopp enligt bifogade specifikationer fördelade på beskattningsår, bilaga 1, 2, 3 och 4.

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

## Skäl för beslut

### Bakgrund

#### Era uppgifter om verksamhet vid momsregistrering och era skattedeklarationer

Ni är registrerad till mervärdesskatt fr.o.m. oktober 2005. I skatt- och avgiftsanmälan till Skatteverket har ni upplyst att "Bolaget skall direkt eller indirekt, äga och förvalta fast egendom ävensom idka därmed förenlig verksamhet". Ert räkenskapsår(=beskattningsår) omfattar juli - juni.

Enligt era skattedeklarationer med kompletterande tillägg för tiden oktober 2005 - juni 2009 har ni förvärvat tjänster för ca 55,1 miljoner kronor (42 743 619 + tillägg 12 423 238) men bara utfakturerat ca 5,8 miljoner kronor (638 581 + tillägg 5 203 232) i inkomster.

Uppgifter om olika belopp i era lämnade skattedeklarationer och fördelning på olika räkenskapsår framgår nedan.

- Förvärv av tjänster från utlandet med sammanlagt 42 743 619 kr. För respektive räkenskapsår fördelar sig beloppen 3 232 540 kr(0510-0606), 3 148 940 kr(0607-0706), 18 502 390 kr(0707-0806) och 17 859 749 kr(0807-0906). I skattedeklarationerna har ni förvärvsbeskattat er med 25 % moms för dessa tjänster, dvs. sammanlagt 10 685 901 kr.
- Avdragen ingående moms med sammanlagt 10 890 081 kr. För respektive räkenskapsår fördelar sig beloppen 809 981 kr (0510-0606), 825 997 kr(0607-0706), 4 687 703 kr(0707-0806) och 4 566 400 kr(0807-0906).
- Momsfri EG-omsättning tjänst 638 581 kr i perioden september 07.

#### Er redogörelse för verksamheten vid förfrågan och besök

I en skriftlig förfrågan från den 17 mars och vid skattebesök den 22 april 2009 har ni bl.a. ombetts redogöra för er verksamhet i Sverige och i andra länder samt styrka att det föreligger ett direkt och omedelbart samband för avdragen ingående moms och förvärvade inkomster som medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Följande har framkommit.

#### Koncernstruktur

Ni är ett moderbolag i en koncern med ca 15 dotterbolag i Sverige. Varje svenskt dotterbolag äger i sin tur ett dotterbolag i något av de baltiska staterna Estland, Lettland eller Litauen, dvs. ca 15 dotterdotterbolag i Baltikum.

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

Varje dotterdotterbolag äger en fastighet som är beläget i samma land som dotterdotterbolaget. I koncernen finns ca 15 fastigheter.

Er koncern ingår i "konceptet East Capital" som är en stor fond- och kapitalförvaltare med specialisering på marknader i Östeuropa.

Er verksamhet

Ni är ett aktiebolag som har bildats 2005 enkom för kapitalplacering (investering) som tror på god kapitaltillväxt genom köp, förvaltning och försäljning av kommersiella fastigheter i Baltikum. Utåt sett har ni och er koncern framställts som en fastighetsfond med professionell förvaltning och förvaltningsavgift. Ni är dock inget fondbolag som står under tillsyn av Finansinspektionen eller liknande. Investering sker genom att köpa aktier och göra aktieägartillskott i moderbolaget dvs. ingen handel med fondandelar.

Investering har inbjudits att satsa pengar i moderbolaget med målsättning om årlig utdelning på insatt kapital om 4-6% samt del i värdestegringen på fastigheterna. Av förutsättningar i investeringsprospekt framgår att 2,5% av aktieägarnas insatta kapital ska användas för förvaltning av bolaget (förvaltningsavgift). Redan från början har det varit bestämt att bolaget ska likvideras efter 7 år ev. med förlängning till högst 9 år. Därefter ska ni till investerarna dela ut pengarna som uppstått när fastigheterna sålts och lån återbetalats samt av överskottet i fastighetsförvaltningen.

Vid stängningen av "fastighetsfonden" i juli 2005 hade ca 10 investering (institutioner och bolag) satsat totalt 55 miljoner €.

Er kapitalplacering av de 55 miljoner € i olika fastigheter i Baltikum har lagts upp enligt ovannämnda koncernstruktur.

Varje fastighet i de baltiska länderna ägs av ett bolag i respektive land som i sin tur ägs av ett svenskt bolag som i sin tur ägs av er. De 55 miljonerna € som ni fått in av investerarna lånas ut mot marknadsmässig ränta till era svenska dotterbolag som i sin tur lånar ut pengarna till dotterdotterbolagen i de baltiska staterna. Pengarna används som kontantinsats vid deras köp av fastigheter. Resterande del lånas av banker. Sammanfattningsvis äger ni inga fastigheter utan lånar endast ut kapital till era helägda svenska dotterbolags förvärv av baltiska bolag som äger fastigheter. Ni har köpt aktier i svenska dotterbolag successivt i takt med att fastigheter köps. Enligt uppgift är

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

era svenska dotterbolag inte momsregistrerade då de endast bedriver momsfri utlåningsverksamhet av kapital.

Beslut om vilka fastigheter som ska förvärvas, förädlas, säljas m.m. inom koncernen sker i moderbolagets styrelse. Moderbolaget har ingen anställd personal. Underlag för beslut upphandlas från ett estniskt konsultbolag, AVEC Asset Management AS (AVEC). AVEC är även aktieägare i moderbolaget, dvs. en av investerarna, och har varit delaktig i grundandet av "fastighetsfonden". Ersättningen för AVEC:s tjänster är den förutbestämda årliga förvaltningsavgiften, 1 375 000 € (2,5% av 55 miljoner €). På fakturor benämns ersättningen, Consulting services - Management Fee.

Förvaltningsavgiften är ersättning för att bl.a. analysera marknaden i respektive stat, hitta fastighetsobjekt, undersöka efterfrågan på lokaler, analysera köpvärdet, göra kalkyler på lönsamhet, förhandla med säljare och banker, organisera finansiering samt - efter era styrelsebeslut - köpa fastigheter inklusive kontraktsskrivning. AVEC ska även lämna rapporter till moderbolaget om det ekonomiska utfallet av investeringarna m.m. Efter det att ni placerat era 55 miljoner € i ca 15 fastigheter har förvaltningsavgiften blivit mer inriktad på förvaltning av ägda fastigheter t.ex. att skaffa nya hyresgäster, skriva kontrakt, förädla /utveckla fastigheterna. I princip ska AVEC sköta allt det praktiska vad gäller ledning och administration. Förvaltningsavgiften är inte ställd i relation till mängden utfört arbete utan är fast då investerarna önskat veta kostnaderna i förtid.

När fastighetsköpen är slutförda sluts avtal med respektive fastighetsbolag i de baltiska länderna att de ska betala ersättning till moderbolaget, serviceavgifter. Det avser i huvudsak fakturering av vissa tjänster som ni köpt från AVEC. På fakturor benämns ersättningen - Services fee according to the "Advisory Service Agreement". Den innefattar ledningskonsultationer, planering, skatterådgivning, juridiska frågor m.m. Den kan även innefatta hyresgästförhandling och rådgivning angående lokalanvändning. Betalning ska ske efter nedlagd tid, dock med ett högsta årligt belopp fastställt som är olika för respektive fastighet beroende på storlek och behov.

Det momsregistreringsnummer, VAT:nr, som ni anger på era fakturor till respektive fastighetsbolag är momsregistrerat i respektive land i vart fall från den tidpunkt då fakturan sänds.

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

Ni anser att både inköpen från AVEC och försäljningen till de baltiska fastighetsbolagen utgör sådana tjänster enligt 5 kap. 7 § mervärdesskattelagen (ML) för vilken köparen ska förvärvsbeskatta sig.

Vidare anser ni att avdragen ingående moms är direkt kopplad till de tjänster som tillhandahålls av er. Ni uppger att det är nödvändigt att köpa tjänster från lokal expertis.

*Er redovisade verksamhet i skattedeklarationer och kompletterade uppgifter*

Vid Skatteverkets utredning av era skattedeklarationer för tiden oktober 05 till juni 09 har följande framkommit;

Era deklarerade inköp av momsfria EG-tjänster 42 743 619 kr avser debiterade förvaltningsavgifter från AVEC för vilka ni förvärvsbeskattat er med 10 685 901 kr ( $42\,743\,619 \times 25\%$ ). I ert svar den 5 november 2009 på Skatteverkets kompletterande förfrågan har framkommit att ni köpt ytterligare momsfria tjänster från AVEC som ni borde ha deklarerat med 3 022 259 kr i oktober 05, med 3 170 254 kr i april 06, med 3 165 090 kr i juli 06, med 3 186 291 kr i oktober 06 och med 3 126 444 kr i januari 07. Vidare har ni angett att tidigare deklarerat förvärv 3 247 100 kr i december 07 är fel och ska vara noll kr. Era momsfria EG-tjänster från AVEC uppgår härafter till sammanlagt 55 166 857 kr ( $42\,743\,619 + 12\,423\,238 (3\,022\,259 + 3\,170\,254 + 3\,165\,090 + 3\,186\,291 + 3\,126\,444 - 3\,247\,100)$ ) och utgående moms avseende förvärvsbeskattning till sammanlagt 13 791 714 kr ( $55\,166\,857 \times 25\%$ ), dvs. 3 105 810 kr ( $13\,791\,714 - 10\,685\,901$ ) högre än deklarerat.

Den av er i skattedeklarationer redovisade ingående momsen, 10 890 081 kr utgörs dels av den i skattedeklarationer förvärvsbeskattade momsen som ni dragit av i sin helhet med 10 685 901 kr dels svensk debiterad moms avseende i huvudsak löpande granskning, revisionsarvorden och avgifter till Bolagsverket som i sin helhet dragits av med 204 180 kr. I ert svar den 5 november 2009 anger ni att den ingående momsen ska ökas med 3 105 810 kr, dvs. med samma belopp som höjning av förvärvsbeskattad utgående moms. Den sammanlagda ingående momsen blir då 13 995 891 kr ( $10\,890\,081 + 3\,105\,810$ ).

Er deklarerade momsfria EG-omsättning tjänst där köparen är skattskyldig, 638 581 kr i perioden september 07, avser era fakturerade tjänster, serviceavgifter, till de baltiska fastighetsbolagen. I samband med Skatteverkets utredning har ni uppgett att ytterligare momsfri EG-omsättning tjänst borde ha deklarerats med 14 147 i december 05, med 14 002 i juni 06, med 13 825 kr i juli 06, med 27 569 kr i februari 07, med 27 552 kr i juli 07, med 2 233 386 i april-juni 08 och

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

med 2 872 751 kr i april-juni 09. De av er fakturerade tjänsterna till fastighetsbolagen uppgår då till sammanlagt 5 841 813 kr (638 581 + 14 147 + 14 002 + 13 825 + 27 569 + 27 552 + 2 233 386 + 2 872 751).

Ni har inte haft någon momspliktig omsättning i Sverige varför moms har återbetalats till er med 204 180 kr.

I samband med Skatteverkets utredning har framkommit att ni erhållit ränteintäkter på ert utlånade kapital, närmare 55 miljoner €, till de svenska dotterbolagen. Av era årsredovisningar t.o.m. juni 08 framgår att ränteintäkterna uppgår till sammanlagt 5 360 000 €. Några uppgifter om sådana ränteintäkter finns varken upptagen som momsfri omsättning, övrig försäljning m.m. (rad 42) i era deklarationer eller som särskild upplysning till era skattedeklarationer.

### **Gällande bestämmelser**

#### **Mervärdesskattelagens tillämpningsområde**

Enligt 1 kap. 1 § ML ska mervärdesskatt betalas vid omsättning av momspliktiga varor eller tjänster inom landet i en yrkesmässig verksamhet. Samtliga krav måste vara uppfyllda.

ML ska tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i EG:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG) och EG-domstolens praxis. Före 1 januari 2007 fanns motsvarande bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet.

#### **Yrkesmässighet - ekonomisk verksamhet**

Av 4 kap. ML framgår att en verksamhet är yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 § inkomstskattelagen (IL) och att vissa utvidgningar och inskränkningar finns från detta begrepp.

I mervärdesskattedirektivet uttrycks att de transaktioner som ska bli föremål för mervärdesskatt ska göras av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap. Begreppet beskattningsbar person har i direktivet en vid innebörd. I artikel 9.1 första stycket i direktivet anges att med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver ekonomisk verksamhet oberoende av syfte och resultat. Av andra stycket i artikeln framgår att med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av bl.a. producenter och tjänsteleverantörer samt fria yrkesutövare. Vidare sägs i andra stycket att utnyttjandet av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

I EG-domen C-77/01 (EDM) har domstolen bedömt att ett holdingbolags årsvisa beviljande av räntebärande lån till bolag i vilka de äger andel utgör en ekonomisk verksamhet enligt direktivet. Som skäl anges att räntor inte följer enbart av egendomsinnehavet utan utgör vederlag för tillhandahållanden av kapital till förmån för tredjeman. Detta gäller när transaktionerna görs i affärsmässigt eller kommersiellt syfte som bl.a. kännetecknas av en vilja att få avkastning på det investerade kapitalet. Enligt EG-domstolen gäller motsvarande syn företags placeringar på bankkonton eller värdepapper såsom statsobligation eller bankcertifikat.

Däremot har EG-domstolen ansett att holdingbolagets försäljning av aktier och andra värdepapper såsom investeringsfonder inte utgör ekonomisk verksamhet. Som skäl anges att enbart förvärv av ekonomiska andelar i andra företag inte utgör nyttjande av tillgång i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Eventuell utdelning beror endast på ägarens innehav och inte på en ekonomisk verksamhet i direktivets mening.

I en annan EG-dom C-16/00 (Cibo) p.22 har domstolen bedömt att ett holdingbolags inblandning i bolag i vilket de äger andelar utgör ekonomisk verksamhet i den utsträckning som momspliktiga tjänster tillhandahålls dotterbolagen. Holdingbolaget hade mot ett fast belopp, 0,5 % av dotterbolagens omsättning, tillhandahållit administrativa, finansiella, kommersiella och tekniska tjänster som alla varit momspliktiga.

#### Momsplikten

Enligt 3 kap. 1 § ML är all omsättning av varor och tjänster momspliktig om de inte särskilt undantagits i kapitlet. Vidare anges att ett gemenskapsinternt förvärv är momspliktigt om motsvarande omsättning skulle ha varit det.

I 3 kap. 9 § st 1 ML anges att omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet är momsfri. I andra och tredje stycket har begreppen definierats.

Av 3 kap. 2 och 3 §§ ML framgår att försäljning och upplåtelse av fastigheter är momsfri med vissa här ej aktuella undantag. Vidare framgår att det finns möjlighet att under vissa förutsättning bli frivilligt skattskyldig till mervärdesskatt för uthyrning av rörelselokaler.

#### Omsättning

Omsättning av vara och tjänst har definierats i 2 kap. 1 § ML. Med omsättning av tjänst förstås att en tjänst mot ersättning

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon eller att en tjänst tas i anspråk genom uttag.

*Inom och utom landet*

I 5 kap. 1 § ML framgår att all omsättning är gjord utom landet om inget annat anges 2-8 §§, 9 och 11 §§ i kapitlet.

Av 5 kap. 7 § ML framgår bl.a. att tjänster som räknas upp i paragrafens andra stycke är omsatta inom landet om de tillhandahålls från ett annat land, inom eller utanför EG, och förvärvaren är en näringsidkare som i Sverige har sätet för sin verksamhet eller fast etableringsställe till vilken tjänsten tillhandahålls.

De i andra stycket uppräknade tjänsterna är bl.a. konsult-, jurist-, revisors-, skriv- och översättningstjänster samt liknande tjänster.

På motsvarande sätt är i andra stycket uppräknade tjänster omsatta utom landet om de tillhandahålls härifrån och förvärvaren är en näringsidkare som i ett annat land, inom eller utanför EG, har sätet för sin verksamhet eller fast etableringsställe till vilken tjänsten tillhandahålls.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked från den 23 juni 2005 ansett att ett svenskt fastighetsförvaltande bolags förvärv av tjänster, benämnda management fee, från utländskt moderbolag utgjort momspliktiga omsättningar enligt 5 kap. 7 § ML för vilka det svenska bolaget, köparen, varit skattskyldig i Sverige. Tillhandahållna tjänster utgjordes av kompetent rådgivning och bistånd i frågor som gäller projektplanering, finansiering, beräkning av kassaflöden, fastighetsförvärv, kontraktsförhandlingar m.m. Skatterättsnämnden ansåg att tjänsterna i huvudsak bestod i att biträda med råd och kunskap av mer övergripande natur som är utmärkande för konsulttjänster och liknande tjänster.

*Förvärvsbeskattning - Köparen redovisar och betalar moms*

Enligt 1 kap. 2 § p.2 ML ska omsättning inom landet av tjänster enligt 5 kap. 7 § ML förvärvsbeskattas av köparen om säljaren är utländsk företagare och köparen är en näringsidkare.

Motsvarande regler finns i andra länder inom EG. Reglerna innebär att säljaren inte debiterar moms på sin försäljning utan köparen redovisar och betalar moms enligt sitt lands momsregler.

I Sverige är momspålägget 25 % på konsultationer och liknande tjänster.

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

Den förvärvsbeskattade utgående moms utgör även en ingående moms. Rätten till avdrag för ingående moms i Sverige får prövas enligt ML:s bestämmelser.

*Avdragsrätten för ingående moms*

Enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML får den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt göra avdrag för ingående moms som hänför sig till förvärv för verksamheten. Vissa avdragsförbud finns.

I 10 kap. 9 och 11-13 §§ ML finns motsvarande bestämmelser om rätt till återbetalning av ingående moms för de som inte är skattskyldiga till mervärdesskatt. Av 10 kap. 11 § 3 st ML framgår att rätt till återbetalning avseende förvärv som hänför sig till omsättning i ett annat EG-land förutsätter att

- 1) omsättningen är momspiktig eller medför återbetalningsrätt motsvarande denna paragraf eller 12 § i det land omsättningen görs,
- 2) omsättningen skulle ha varit momspiktig eller skulle ha medfört rätt enligt denna paragraf eller 12 § till återbetalning om omsättningen gjorts här i landet och
- 3) rätt till återbetalning av moms inte kan utövas genom ansökan för utländska företagare i omsättningslandet.

Vad som är ingående moms definieras i 8 kap. 2 § ML. I första stycket anges att ingående moms utgörs av den moms enligt denna lag som hänför sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster om omsättningen medfört skattskyldighet till mervärdesskatt för säljaren. I andra stycket anges att ingående moms utgörs av den utgående moms som köparen ska förvärvsbeskatta sig för enligt 1 kap. 2 § 1 st p.2-5 ML.

Av 8 kap. 13 § ML framgår att i de fall den ingående momsen avser inköp som görs gemensamt för flera verksamheter, av vilka någon inte medför skattskyldighet eller görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet får momsavdrag endast göras till den del det belöper på verksamhet som medför skattskyldighet. Om denna del inte kan fastställas får avdrag för ingående moms i stället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.

EG-domstolen har i mål C-268/83 (Rompelman) p.24-25 slagit fast att det är den person som begär avdrag för moms som ska styrka, genom objektiva omständigheter, att villkoren för att åtnjuta avdragsrätten är uppfyllda och särskilt att momspiktig ekonomisk verksamhet bedrivs.

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

I målet C-97/90 (Lennartz) p.8 framgår att avdragsrätten ska bedömas utifrån de förutsättningar som gäller vid förvärvstidpunkten.

Av EG domstolens dom i mål C 98/98 (Midland Bank) p.24 och p.31 framgår att rätten till momsavdrag förutsätter att förvärven är direkt kopplade till den skattskyldiges utgående momspliktiga transaktioner.

I målet C-16/00 (Cibo) p.35 framgår att om det inte finns något sådant direkt och omedelbart samband kan förvärven - som en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader -, utgöra en del av kostnadskomponenterna för ett företags produkter och på så sätt utgöra ett direkt samband med ett holdingbolags ekonomiska verksamhet. I p.31 anges att avdragsrätten för ingående moms på inköp förutsätter att kostnaderna utgör en del av kostnadskomponenterna som ingår i priset på momspliktiga försäljningar för vilka rätt till momsavdrag föreligger. Av Cibo-domen framgår vidare att om ett holdingbolags verksamhet består av transaktioner som medför rätt till momsavdrag och transaktioner som inte medför rätt till momsavdrag så är endast den andel som belöper på de förstnämnda transaktionerna avdragsgill.

EG-domstolen har i målet C-437/06 (Securenta) prövat rätten till avdrag för ingående moms på emissionskostnader för aktier i ett bolag som bedrev både momspliktig och momsfri ekonomisk verksamhet och icke ekonomisk verksamhet. Av domen framgår att verksamheten bestod av förvärv, förvaltning och utnyttjande av fastigheter, värdepapper, företagsandelar och förmögenhetstillgångar av alla slag. Det kapital som behövdes anskaffade bolaget publikt genom emission av aktier och andelar. Det av bolagsmännen tillskjutna kapitalet investerades sedan av bolaget. Domstolen har inte tagit ställning till vilka verksamheter som utgjort ekonomiskt momspliktig, ekonomisk momsfri eller icke ekonomisk verksamhet.

Beträffande rätten till avdrag för ingående moms på emissionskostnader beslutade domstolen att bolaget kan medges avdrag för ingående moms på emissionskostnader endast i den utsträckning som den är hänförlig till den ekonomiska verksamheten som är momspliktig. Beträffande frågan om fastställelse av metoder och kriterier (fördelningsnycklar) för beräkning av avdragsgill ingående moms i en verksamhet som består av både ekonomisk och icke ekonomisk verksamhet uppgav domstolen att de nationella domstolarna ska; "utöva sin skönsmässiga befogenhet på ett sådant sätt att det säkerställs att avdrag endast medges för den del av mervärdes skatten som är proportionell mot det belopp som hänför sig till de transaktioner som medför rätt till avdrag."

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

### *Era synpunkter*

I svar på Skatteverkets övervägande om beslut anger ni följande.

Skatteverkets beskrivning av bolagets verksamhet som fastighetsfond med professionell förvaltning och förvaltningsavgift anser ni är riktig. Ni anser emellertid att denna beskrivning inte har någon som helst koppling till bolagets faktiska momspliktiga verksamhet.

Ni är moderbolag i en koncern som huvudsakligen bedriver uthyrning av fastigheter.

Bolaget har finansierat koncernens verksamhet genom att låna ut kapital till dotterbolagen för köp av dotterdotterbolag, fastighetsbolag. Detta är i princip en momsfri finansiell tjänst. Ni anser emellertid att bolaget inte bedriver någon särskild momsfri utlåningsverksamhet då utlåningen inte tar några personella och övriga resurser i anspråk. Eftersom kapital till fullo erhållits från aktieägarna innan ni momsregistrerats anser ni att det inte finns några löpande kostnader för finansiering. Anledning till att begränsa avdrag för ingående moms finns därför inte.

De förvärv av fastighetsbolag som skett är ett led i koncernens verksamhetsidé, nämligen att bedriva fastighetsförvaltning. Bolagets verksamhet består av att tillhandahålla momspliktiga rådgivnings/konsulttjänster till fastighetsbolagen enligt ingångna avtal. Prissättningen har reglerats i avtalen. Fastighetsbolagen äger och förvaltar kommersiella fastigheter och bedriver helt momspliktig verksamhet. Eftersom det är transaktioner mellan skattskyldiga näringsidkare anser ni att prissättningen inte har någon påverkan på er avdragsrätt. Upphandlade och förvärvsbeskattade tjänster från AVEC anser ni nödvändiga för att kunna tillhandahålla efterfrågade tjänster till fastighetsbolagen. Ni anser att all ingående moms (i vart fall mer än 95 %) avser tjänster till denna momspliktiga verksamhet varför full avdragsrätt föreligger.

Vidare anser ni det inte rimligt att efter skälig grund begränsa avdragsrätten till 10 % av den ingående momsen. Enligt er är all ingående moms hänförlig till momspliktiga tjänster till fastighetsbolagen. Anledning till att reducera den ingående momsen på grund av ränteintäkter och erhållna och kommande aktieutdelningar finns därför inte.

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

### *Skatteverkets bedömning*

#### *Olika bedömningar för er verksamhet*

EG-domstolen har i bl.a. EDM, Cibo och Securenta konstaterat att det endast är verksamheter av ekonomisk art som omfattas av mervärdeskattedirektivets tillämpningsområde och därmed ML

Skatteverket har att bedöma nedanstående.

- 1) Bedriver ni ekonomisk verksamhet enligt mervärdeskattedirektivet och ML eller bedriver ni verksamhet som faller utanför mervärdeskattens tillämpningsområde.
- 2) Är era tillhandahållanden i en ekonomisk verksamhet momspliktiga eller momsfria.
- 3) Ska ni förvärvsbeskattas för tjänster som ni köpt momsfritt från AVEC.
- 4) I vilken omfattning har ni rätt till avdrag för ingående moms.

Punkterna 1) och 2) kommer att tas upp tillsammans då skattskyldighet till mervärdeskatt förutsätter momspliktiga tillhandahållanden i en ekonomisk verksamhet.

#### Ekonomisk verksamhet med momspliktiga/momsfria tillhandahållanden - Ej Ekonomisk verksamhet

Syftet med bolagets och koncernbolagens verksamhet är, enligt Skatteverket, att placera investerarnas tillskjutna kapital (aktier och aktieägartillskott) på närmare 55 miljoner € i fastigheter i Baltikum och efter 7-9 år sälja allt och dela ut till investerarna. För ändamålet har ni bildat en koncernstruktur; moderbolag (ni), svenska dotterbolag och baltiska dotterdotterbolag (fastighetsbolag).

Skatteverket anser att er verksamhet består i dels att köpa svenska dotterbolag dels att låna ut ert kapital till dotterbolagen som i sin tur lånar ut det till dotterdotterbolagen samt att besluta om vilka investeringar som dotterdotterbolagen ska göra. Dessutom har ni i mindre omfattning mot ersättning tillhandahållit konsult-, rådgivningstjänster m.m. s.k. Advisory Service Agreement till dotterdotterbolagen.

Fråga är om ni bedriver ekonomiska verksamheter enligt direktivet och om verksamheten är momsfri eller momspliktig.

#### *Kapitalutlåning till dotterbolagen och förvärv av dotterbolag*

Ni har lånat ut investerarnas kapital, ca 55 miljoner €, till 15 dotterbolag som i sin tur lånat ut kapitalet till 15 fastighetsbolag.

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

I ert svar på Skatteverkets övervägande anser ni att er utlåning av investerarnas kapital till dotterbolagen inte innebär att ni bedriver någon särskild momsfri utlåningsverksamhet. Som skäl anges att allt kapital till fullo erhållits innan ni momsregistrerats och att utlåningen inte tar några personella och övriga resurser i anspråk. Ni anger att det inte finns några löpande kostnader för finansiering.

Skatteverket anser att ni bedriver momsfri utlåningsverksamhet till era dotterbolag. Er tillgång är kapital som ni varaktigt lånar ut till dotterbolagen mot ränta i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Er utlåning har skett affärsmässigt eller kommersiellt då ni har en vilja att få avkastning på det investerade kapitalet. Enligt era årsredovisningar utgör era ränteintäkter ca 90 % av era totala inkomster. För t.ex. räkenskapsåret per 30 juni 08 har ni i inkomstdeklarationen deklarerat ränteinkomster på 32 317 714 kr. Skatteverket anser att er årliga utlåning till dotterbolagen mot marknadsmässig ränta utgör en ekonomisk verksamhet (jmf EDM p.65-70). Att ni inte har någon anställd personal för denna verksamhet saknar betydelse. Ni har överhuvudtaget ingen anställd personal för den av er bedrivna verksamheten utan upphandlar alla tjänster enligt en på förhand bestämd förvaltningsavgift till AVEC och mindre inköp i Sverige. Er uppgift om att det inte finns några kostnader för utlåningsverksamheten är inte sannolik. Enligt Skatteverket måste ni ha köpt momspliktiga tjänster avseende bokföring, redovisning, årsbokslut, organisering av utlåning, successivt köp av aktier i dotterbolag till vilka ni lånat ut kapital, upprättande av låneavtal, omförhandling av räntor, avisering av räntor m.m.

Vidare anser Skatteverket att den ekonomiskt bedrivna utlåningsverksamheten av kapital är en tjänst som enligt 3 kap. 9 § ML är momsfri. Er utlåningsverksamhet medför därför inte skattskyldighet till mervärdesskatt.

Mottagande av utdelningar utgör inte ersättning för något tillhandahållande i någon ekonomisk verksamhet. Enbart förvärv av aktier i aktiebolag utgör en icke ekonomisk verksamhet (jmf EDM p:57). Ett bolags inblandning i förvaltningen av de bolag de förvärvat andelar i utgör ekonomisk verksamhet i den utsträckning som denna innebär momspliktiga tillhandahållanden till dotterbolagen (jmf Cibo p.22). Ni har inte mot ersättning tillhandahållit några momspliktiga tjänster till dotterbolagen. Eftersom ni endast tillhandahållit momsfria tjänster till dotterbolagen skulle detta tala för att förvärven av dotterbolagen utgör en icke ekonomisk verksamhet som inte omfattas av ML:s bestämmelser.

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

Skatteverket anser att det inte har någon avgörande betydelse om aktieförvärven ingår i en ekonomisk eller icke ekonomisk verksamhet då tillhandahållna tjänster är momsfria. Ingen av dessa verksamheter medför skattskyldighet till mervärdesskatt.

Tillhandahållna tjänster till dotterdotterbolagen

I princip föreligger ekonomisk verksamhet då momspliktiga tjänster mot ersättning tillhandahålls andra personer även om de ingår i samma koncern (jmf Cibo. p.22). De av er fakturerade tjänsterna till fastighetsbolagen, "Advisory Services Agreement", innefattar bl.a. ledningskonsultationer, planering, skatterådgivning, juridiska frågor. Sådana tjänster är momspliktiga. Skatteverket anser därför att era tillhandahållna tjänster till dotterdotterbolagen utgör ekonomisk verksamhet.

Fastighetsbolagen är registrerade till mervärdesskatt i sitt respektive hemland. Detta talar för att fastighetsbolagen är näringsidkare i andra EG-länder.

På fakturor till fastighetsbolagen har ni angett; Reversed Charged by customer, article 21 6th Directive.

I likhet med er anser Skatteverket att tillhandahållna tjänster till fastighetsbolagen utgör sådan tjänster enligt 5 kap. 7 § st 1 och st 2 ML som är omsatta utom landet och för vilken köparen ska förvärvsbeskatta sig.

De till fastighetsbolagen tillhandahållna tjänsterna medför inte skattskyldighet till mervärdesskatt i Sverige då omsättningen sker utom landet.

Enligt era kompletterande uppgifter upptar Skatteverket ej deklarerad försäljning av tjänster till fastighetsbolagen där köparen är skattskyldig i annat EG-land, rad 39 i skattedeklaration, med 14 147 kr i december 05, med 14 002 kr i juni 06, med 13 825 kr i juli 06, med 27 569 kr i februari 07, med 27 552 kr i juli 07, med 2 233 386 kr i april-juni 08 och med 2 872 751 kr i april-juni 09. De av er fakturerade tjänsterna till fastighetsbolagen uppgår till sammanlagt 5 841 813 kr.

Egen investeringsverksamhet - Ågarrollen

Ni har erhållit räntor och konsultintäkter från era koncernbolag. Enligt Skatteverket är dock kärnan i er verksamhet att skapa intäkter genom framförallt köp och försäljning av fastigheter och via aktieutdelning slussa fastighetsvinsterna vidare från fastighetsbolagen via era dotterbolag till era investerare.

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

Detta synsätt styrks av att ni själva marknadsfört er som en fastighetsfond med målsättning att ge investerare tillgång till en professionellt förvalttad fond. I er fondfakta anges att fondens målsättning är att ge investerarna en årlig avkastning på 4-6 % och en årlig nettoavkastning på eget kapital på över 15 %.

Mottagande av utdelningar utgör inte ersättning för någon ekonomisk verksamhet. Aktieutdelning utgör sålunda ingen momspliktig omsättning i en ekonomisk verksamhet. Försäljning av fastigheter och utlåning av kapital är momsfria tillhandahållanden enligt ML.

Skatteverket anser att er investeringsverksamhet, ägarrollen, med egna kapitalplaceringar i fastigheter via aktieäggande i dotterbolag utgör en icke ekonomisk verksamhet eller ingår i er från skatteplikt undantagen ekonomiska verksamhet avseende momsfri kapitalutlåning till dotterbolagen. Ingen av dessa verksamheter medför skattskyldighet till mervärdesskatt.

Momsfria köp av tjänster från AVEC - Förvärvsbeskattning

Enligt Skatteverket är ni en näringsidkare i Sverige och AVEC är en näringsidkare med säte för sin verksamhet i annat EG-land.

De av er förvärvade tjänsterna, Consulting services - Management Fee (förvaltningsavgiften), från AVEC avser bl.a. investeringsrådgivning, förhandlingstjänster, organisering av finansiering avseende investeringar och finansiell bevakning avseende investeringar. AVEC har på sina fakturor till er angett; Reversed Charged by customer, article 21 of 6<sup>th</sup> Directive.

I likhet med AVEC och er anser Skatteverket att förvärvade momsfria tjänster från AVEC utgör sådan tjänster enligt 5 kap. 7 § st 1 och st 2 ML som är omsatta inom landet och för vilken ni ska förvärvsbeskatta er.

Enligt era skattedeklarationer för oktober 2005 - juni 2009 har ni köpt momsfria tjänster från annat EG-land med 42 743 619 kr och redovisat utgående moms på förvärven med 10 685 901 kr (42 743 619 x 25 %).

Skatteverket anser att ni enligt kompletterande uppgifter ska redovisa ytterligare utgående moms avseende förvärvsbeskattning på köp av momsfria EG-tjänster från AVEC enligt nedan.

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

| Redovisningsperiod   | Momsfritt EG-inköp<br>i kr | Utgående moms i kr |
|----------------------|----------------------------|--------------------|
| Beskattningsår 05/06 |                            |                    |
| okt 05               | 3 022 259                  | 755 565            |
| apr 06               | 3 170 254                  | 792 564            |
| Summa 05/06          | 6 192 513                  | 1 548 129          |
| Beskattningsår 06/07 |                            |                    |
| jul 06               | 3 165 090                  | 791 273            |
| okt 06               | 3 186 291                  | 796 573            |
| jan 07               | 3 126 444                  | 781 611            |
| Summa 06/07          | 9 477 825                  | 2 369 457          |
| Beskattningsår 07/08 |                            |                    |
| dec 07               | - 3 247 100                | - 811 775          |
| Total summa för åren | 12 423 238                 | 3 105 810          |

Era momsfria köp av EG-tjänster uppgår härfter till sammanlagt 55 166 857 kr (42 743 619 + 12 423 238) och utgående moms avseende förvärvsbeskattning till sammanlagt 13 791 714 kr (55 166 857 x 25%).

Genom förvärvsbeskattning betalar ni moms på era förvärvade tjänster från AVEC. I vilken utsträckning den förvärvsbeskattade momsen även utgör en avdragsgill ingående moms får prövas enligt ML:s bestämmelser.

#### Rätt till avdrag för ingående moms

De bestämmelser i ML som kan vara aktuella för bolagets rätt till avdrag för ingående moms är 8 kap. 3 § ML respektive rätt till återbetalning av ingående moms, 10 kap. 11 § st 3 ML

Av ML:s bestämmelser framgår att en grundläggande förutsättning för att ett bolag ska kunna medges avdrag för ingående moms på sina förvärv är att bolaget helt eller delvis bedriver en ekonomisk verksamhet (yrkesmässig) som består av momspliktig omsättning.

I Securenta målet har EG-domstolen tydligt konstaterat att avdragsrätt för ingående moms endast gäller för en momspliktig ekonomisk verksamhet eftersom en icke ekonomisk verksamhet inte omfattas av direktivet. För bedömning av momsavdrag kan tre olika fall urskiljas:

#### M o m s a v d r a g

- 1) ekonomisk verksamhet med momspliktiga tillhandahållanden

#### E j m o m s a v d r a g

- 2) ekonomisk verksamhet med momsfria tillhandahållanden
- 3) ej ekonomisk verksamhet

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

Ni har i svar på Skatteverkets övervägande allmänt hävdad att all ingående moms är hänförlig till era momspliktiga konsulttjänster till dotterdotterbolagen dvs. fastighetsbolagen. Vidare anser ni att ingen moms (i vart fall < 95%) är hänförlig till ert utlånade kapital till dotterbolagen och er ägarroll. Ni anser att rätt till momsavdrag föreligger för all ingående moms.

Skatteverket har en annan uppfattning som framgår nedan:

- Skatteverket har som tidigare framgått ansett att ni bedriver en momsfri ekonomisk verksamhet avseende utlåning av kapital till dotterbolagen.
- Hela er verksamhet har ett mycket starkt (direkt och omedelbart) samband med utlåning av investerarnas tillskjutna kapital på 55 miljoner €. Syftet med att förvärva dotterbolagen är att ge investerarna avkastning på sitt utlånade kapital genom ränteintäkter men framförallt lånefinansiering av styrelsens beslutade kapitalplaceringsfastigheter.
- Den verkliga och primära avsikten med bolagets verksamhet är att låna ut och placera investerarnas kapital i fastigheter i Baltikum och efter 7-9 år sälja allt och dela ut till investerarna. Det huvudsakliga syftet är att skapa kapitaltillväxt hos era investerare genom köp och försäljning av fastigheter. Att ni marknadsfört er som en fastighetsfond och att bolaget ska likvideras efter 7-9 år styrker denna uppfattning.
- En mycket väsentlig uppgift för bolagets styrelse är att besluta om vilka fastighetsinvesteringar som ska göras, organisera finansiering av investeringarna m.m. för att få maximal kapitaltillväxt på investerarnas tillskjutna kapital. För att kunna fatta sådana kapitalplaceringsbeslut har ni köpt tjänster från AVEC, Consulting services - Management Fee (förvaltningsavgiften) som ni förvärvsbeskattat er för. En stor del av förvaltningsavgiften avser ersättning för att analysera marknaden i respektive stat, hitta fastighetsobjekt, undersöka efterfrågan på lokaler, analysera köpvärdet, göra kalkyler på lönsamhet, förhandla med säljare och banker, köpa fastigheter inklusive kontraktsskrivning samt löpande lämna er rapporter på det ekonomiska utfallet av investeringarna. Sådana tjänster anser Skatteverket tillhör bolagets egna ägarrelaterade kostnader i sina kapitalplaceringar som ni av naturliga skäl inte vidarefakturerar på andra koncernbolag då de tillhör er ägarroll. I stället erhålls inkomster i form av aktieutdelning från fastighets-

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

och dotterbolagen via er till investerarna. De största aktieutdelningarna är avsedda att ske då fastighetsbolagen säljer sina fastigheter och bolaget ska likvideras. Skatteverket anser att ovannämnda förvärv för er ägarroll antingen ingår i en icke ekonomisk verksamhet eller i er ekonomiska verksamhet avseende momsfri utlåning av kapital till dotterbolagen. Samma syn har Skatteverket på förvärv av era dotterbolag till vilka ni tillhandahåller momsfri kapitalutlåning. Skatteverket anser att det inte har någon avgörande betydelse att bedöma om det är en ekonomisk eller icke ekonomisk verksamhet då tillhandahållna utlåningstjänster är momsfria. Varken en icke ekonomisk verksamhet eller en ekonomisk verksamhet i vilken momsfria tjänster tillhandahålls medför rätt till avdrag för ingående moms/rätt till återbetalning.

- Konsulttjänster till fastighetsbolagen är ingen huvudsaklig verksamhet utan snarare en följd av er önskan att efter några års innehav uppnå kapitaltillväxt på fastighetsförsäljningar. Att avsikten inte varit att varaktigt tillhandahålla konsulttjänster till fastighetsbolagen styrks av att det redan från början varit bestämt att bolaget ska likvideras efter 7-9 år. Dessutom har konsultverksamheten uteslutande bedrivits till koncernens fastighetsbolag.

- Redan av förutsättningar i investeringsprospekt för "fastighetsfonden" framgår att 2,5 % av investerarnas insatta kapital ska användas för förvaltning av bolaget. Förvaltningsavgiften är ett paketköp av ospecificerade konsulttjänster som investerarna redan från början varit villiga att betala för att bli delaktig i kapitalinvesteringarna på den baltiska fastighetsmarknaden. Betalning av förvaltningsavgiften har godtagits av investerarna långt innan fastighetsbolagen funnits. Förvaltningsavgiften får därför i huvudsak knytas till er ägarroll/momsfria utlåningsverksamhet. Sambandet mellan förvaltningsavgift och efterfrågade och tillhandahållna tjänster till fastighetsbolagen är därför inte i huvudsak direkt och omedelbart. Även det förhållandet att förvaltningsavgiften varit konstant lika stor hela tiden oavsett om fastighetsbolagen haft någon fastighet eller 15 fastigheter talar för att förvaltningsavgiften i huvudsak avser ägarrollen/momsfri utlåningsverksamhet och inte efterfrågade tjänster från fastighetsbolagen.

- Era momsfria EG-tjänster från AVEC, dvs. förvaltningsavgiften uppgår till 55 166 857 kr för tiden oktober 05 - juni 09. Under motsvarande tid har ni utfakturerat 5 841 813 kr i serviceavgifter till fastighetsbolagen. Detta visar enligt Skatteverket att

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

förvärven från AVEC endast till en liten del kan knytas till servicetjänsterna som tillhandahållits fastighetsbolagen. Även det förhållandet att koncernen de första åren endast ägt ett fåtal fastigheter ger en ännu mera tydlig bild av orimligheten att förvaltningsavgiften så gott som uteslutande skulle avse efterfrågade momspliktiga tjänster till fastighetsbolagen.

- De tjänster som ni erhållit för förvaltningsavgiften har i grunden samma syfte, nämligen att åstadkomma värdetillväxt på investerarnas insatta kapital genom optimala kapitalinvesteringar. En anledning till att ni bara utfakturerat ca 10 % av förvaltningsavgiften torde vara att ni inte tillhandahållit konsulttjänster i så stor omfattning. Eftersom bolaget ska likvideras efter 7-9 år finns ingen anledning att underlåta att ta betalt för efterfrågade och utförda tjänster. Under bolagets livstid kommer de inköpta tjänsterna aldrig att täckas av utfaktureringen. Snarare kommer förlusten att accelereras då förvaltningsavgiften är fast på 2,5 % per år och er utfakturering till fastighetsbolagen är starkt begränsad.

- Om AVEC enbart utfört tjänster till fastighetsbolagen har det inte funnits någon anledning att fakturera er samtliga kostnader. Anledningen till att ni fakturerats är enligt Skatteverket att en stor del av kostnaderna belöper på er ägarroll/momsfria utlåningsverksamhet. Det förhållandet att ni bara utfakturerat en mindre del av era kostnader styrker denna uppfattning.

- Om ni inte utfakturerat någon del av förvaltningsavgiften på fastighetsbolagen har ni inte varit skattskyldig till mervärdesskatt och avdrag för ingående moms har aldrig aktualiserats. Det förhållandet att en mindre del utfakturerats kan rimligen inte innebära att ni har avdragsrätt för all ingående skatt.

- Er uppgift om att det inte finns några kostnader för utlåningsverksamheten är inte sannolik. Enligt Skatteverket måste ni ha köpt momspliktiga tjänster avseende bokföring, redovisning, årsbokslut, organisering av utlåning, successivt köp av aktier i dotterbolag till vilka ni lånat ut kapital, upprättande av låneavtal, ränteavisering m.m.

Ovan har Skatteverket framfört skäl till att endast en mindre del av de tjänster som ni förvärvat från AVEC har avsett konsulttjänster som ni tillhandahållit fastighetsbolagen. Sådan verksamhet medför inte skattskyldighet till mervärdesskatt i Sverige då omsättningen skett utom landet. Ni är dock berättigad till återbetalning av ingående moms på

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

förvärv hänförliga till sådana tjänster enligt 10 kap. 11 § st 3 ML under förutsättning att fastighetsbolagen är momsregistrerade i respektive hemland under aktuell tid.

Mot bakgrund av vad som anförts ovan anser Skatteverket att ni inte är berättigad till avdrag för all ingående moms avseende förvaltningsavgiften som betalats till AVEC och övrig svensk moms. Skatteverket bedömer att endast en mindre del av den ingående momsen kan anses hänförlig till utfakturerade momspliktiga tjänster. Resterande del är hänförlig till er ägarroll och er momsfria utlåningsverksamhet.

Sammanfattningsvis anser Skatteverket att ni har rätt till återbetalning för den del av ingående moms som belöper på förvärv hänförliga till era momspliktiga konsulttjänster till dotterdotterbolagen och att ni inte har rätt till avdrag/återbetalning för den del av ingående moms som belöper på förvärv hänförliga till er ägarroll och er momsfria utlåning av kapital till dotterbolagen.

De tjänster som ni erhållit för förvaltningsavgiften har inte specificerats av AVEC. På fakturor benämns ersättningen, Consulting services - Management Fee, och har fakturerats kvartalsvis. Skatteverket anser att tjänster som erhållits för förvaltningsavgiften får anses i huvudsak utgöra gemensamma inköp för både er ekonomiska verksamhet med momspliktiga konsulttjänster och er ekonomiska verksamhet med momsfri utlåning inklusive ev. icke ekonomisk verksamhet. Även era inköp med svensk moms som i huvudsak avser löpande granskning och revision får anses utgöra sådana gemensamma inköp.

Rätt till avdrag för ingående moms/återbetalning föreligger endast för förvärv som vid förvärvstidpunkten har ett direkt och omedelbart samband med momspliktiga omsättningar i en ekonomisk verksamhet. Avdragsrätten för ingående moms på inköp förutsätter att dessa kostnader utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset på de momspliktiga transaktioner i efterföljande omsättningsled och för vilka avdragsrätt föreligger.

Ni har bevisbördan för rätten till avdrag för ingående moms. Enligt Skatteverket har ni inte styrkt att all ingående moms vid förvärvstidpunkten har ett direkt och omedelbart samband enbart med er momspliktiga ekonomiska verksamhet. Ovan har Skatteverket redovisat omständigheter och förhållanden som visar det orimliga i att allt skulle avse helt momspliktig ekonomisk verksamhet. Även det förhållandet att

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

förvaltningsavgiften under aktuell tid är 49 325 044 kr (55 166 857 - 5 841 813) större än serviceavgifterna talar för att alla förvärv avseende förvaltningsavgifter inte utgör kostnadskomponenter i priset på konsulttjänster (serviceavgifter) till fastighetsbolagen. I stället torde en stor del av förvaltningsavgiften utgöra direkt kostnad och kostnadskomponenter i priset på förvärv för er ägarroll och er moms fria utlåningsverksamhet. Förutsättning för rätt till avdrag för ingående moms är då inte uppfylld.

Enligt Skatteverket får den del av ingående moms som ni är berättigad att få återbetalning för uppskattas till skäligt belopp (jmf Securenta). Eftersom de stora inkomsterna för era kapitalplaceringar erhålls i form av utdelning då fastigheterna säljs och bolaget likvideras anser Skatteverket att den avdragsgilla ingående momsen inte kan bestämmas genom en årlig fördelningsnyckel. I stället får en uppskattning ske.

Större delen av yrkat avdrag för ingående momsen avser moms fria inköp av tjänster från AVEC.

Om inköpen beräknas till samma belopp som ni fakturerat för tillhandahållna tjänster till fastighetsbolagen för perioderna okt 05 - juni 09 skulle er återbetalningsberättigade ingående moms uppgå till 10,43 % ((1 460 453 (5 841 813 x 25%) : 13 995 891)) av er deklarerade ingående moms och kompletterande uppgifter om förvärvsbeskattning. Vidare utgör de tillhandahållna tjänsterna till fastighetsbolagen 10,58% (5 841 813 : 55 166 857) av era förvärvade tjänster från AVEC.

Era inkomster i den ekonomiska verksamheten består av konsulttjänster till fastighetsbolagen (serviceavgifter) och räntor från dotterbolagen. Av era tre årsredovisningar t.o.m. juni 2008 framgår att serviceavgifterna uppgår till 318 000 € (228+85+5) och ränteintäkterna till 5 360 000 € (3397+1742+221) dvs. totalt 5 678 000 €. De momspliktiga konsulttjänsterna utgör då 5,60 % (318 000 : 5 678 000) av de totala intäkterna.

Erhållna och kommande aktieutdelningar till följd av t.ex. fastighetsförsäljningar tillhör ägarrollen/ej ekonomisk verksamhet och har inte beaktats i ovannämnda procentuella beräkningar. Även dessa ska beaktas (jmf Securenta).

Mot bakgrund av ovannämnda anser Skatteverket att avdragsgill ingående moms skäligen kan beräknas till 10% av den ingående momsen (deklarerad och kompletterad) per redovisningsperiod.

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

Den ej avdragsgilla ingående moms utgör 90 % av deklarerad ingående moms för respektive redovisningsperiod. För perioderna december 05 (1 846), maj 07 (264) och juni 07 (451) är beloppen ringa varför ingen ändring föreslås. För redovisningsperioder där Skatteverket anser att utgående moms ska tas upp för tidigare ej deklarerad förvärvsbeskattning anser verket att ni ska medges avdrag för ingående moms med 10% av den förvärvsbeskattade utgående moms.

En beloppsmässig sammanfattning av ej avdragsgill ingående moms alternativt avdragsgill ingående moms för respektive redovisningsperiod framgår nedan.

| Redovisningsperiod       | Ej avdragsgill ingående moms i kr | Avdragsgill ingående moms i kr |
|--------------------------|-----------------------------------|--------------------------------|
| Beskattningsår 05/06     |                                   |                                |
| okt 05                   |                                   | 75 557 (755 565 x 10%)         |
| jan 06                   | 727 322 (808 135 x 90%)           |                                |
| apr 06                   |                                   | 79 256 (792 564 x 10%)         |
| Summa 05/06              | 727 322                           | 154 813                        |
| Beskattningsår 06/07     |                                   |                                |
| jul 06                   |                                   | 79 127 (791 273 x 10%)         |
| okt 06                   |                                   | 79 657 (796 573 x 10%)         |
| jan 07                   |                                   | 78 161 (781 611 x 10%)         |
| feb 07                   | 33 930 (37 700 x 90%)             |                                |
| apr 07                   | 708 824 (787 582 x 90%)           |                                |
| Summa 06/07              | 742 754                           | 236 945                        |
| Beskattningsår 07/08     |                                   |                                |
| jul 07                   | 712 979 (792 199 x 90%)           |                                |
| aug 07                   | 21 186 (23 540 x 90%)             |                                |
| sep 07                   | 719 115 (799 017 x 90%)           |                                |
| okt 07                   | 932 267 (1 035 852 x 90%)         |                                |
| jan-mar 08               | 234 283 (260 315 x 90%)           |                                |
| apr-jun 08               | 868 505 (965 005 x 90%)           |                                |
| Summa 07/08 exkl. dec 07 | 3 488 335                         |                                |
| dec 07                   | - 811 775                         |                                |
| Beskattningsår 08/09     |                                   |                                |
| jul-sep 08               | 735 614 (817 349 x 90 %)          |                                |
| okt-dec 08               | 1 609 236 (1 788 041 x 90%)       |                                |
| jan-mar 09               | 847 587 (941 763 x 90%)           |                                |
| apr-jun 09               | 917 322 (1 019 247 x 90%)         |                                |
| Summa 08/09              | 4 109 759                         |                                |

#### SKATTETILLÄGG

Enligt bestämmelserna i 15 kap. 1 § skattebetalningslagen (SBL) ska skattetillägg tas ut då skattskyldig på annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen. En uppgift anses oriktig om

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

det klart framgår att felaktig uppgift lämnats eller att uppgift till ledning för beskattningen utelämnats. En uppgift ska dock inte vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift ska inte heller anses var oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Skattetillägget är 20 % på det oriktiga beloppet då det inte är periodiseringsfel.

Enligt 15 kap. 10 § SBL ska skattskyldig helt eller delvis befrias från skattetillägg om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Vid delvis befrielse gäller nedsättning till hälften eller en fjärdedel.

Vid ursäktlighetsbedömningen ska särskilt beaktas

1. den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande eller
2. att den skattskyldige felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena.

Vid oskälighetsbedömningen ska särskilt beaktas

1. om avgiften inte står i rimlig proportion till den oriktiga uppgiften
2. om Skatteverket orsakat en oskäligt lång handläggningstid eller
3. den oriktiga uppgiften även har medfört att den skattskyldige fällts för brott enligt skattebrottslagen.

### ***Era synpunkter***

I ert svar på Skatteverkets övervägande om beslut anser ni att oriktig uppgift inte lämnats då era skattedeklarationer är riktiga. Om ändrig ändå kommer att ske anser ni det oskäligt att ta ut skattetillägg. Som skäl anges att Skatteverket mot enskild skattskyldig vill införa nya principer för momsavdrag.

### ***Skatteverkets bedömning***

Enligt Skatteverket bedriver ni en momsfri ekonomisk verksamhet/ej ekonomisk verksamhet och en mindre del momspliktig ekonomisk verksamhet. Trots att det inte föreligger rätt till avdrag för ingående moms avseende momsfri ekonomisk verksamhet/ej ekonomisk verksamhet har ni i skattedeklarationer dragit av all ingående moms. Vidare har ni inte förvärvsbeskattat er för alla momsfria köp av tjänster från AVEC. I era skattedeklarationer har ni varken

Rose-Marie Jansson

Datum

010 - 576 44 38

2009-12-18

redovisat eller upplyst Skatteverket om underlåten förvärvsbeskattning av momsfria tjänster från annat EG-land, er momsfria omsättning avseende utlåning och avdragen ingående moms på förvärv för momsfri verksamhet/ägarrollen. Av fakturorna från AVEC framgår inte vad tjänsterna bestått i och hur beloppen fördelar sig på utförda tjänster. Skatteverket anser att det av i beslutet redovisade omständigheter och förhållanden, framgår med tillräcklig styrka att all ingående moms inte avser momspliktig ekonomisk verksamhet som i sin helhet medför rätt till momsavdrag. Skatteverket gör bedömningen att avdragsgill ingående moms skäligen kan beräknas till 10% av den ingående momsen (deklarerad och kompletterad) per redovisningsperiod.

Skatteverket anser att ni har lämnat oriktig uppgift genom att inte uppta utgående moms avseende förvärvsbeskattning av köpta tjänster för vilka rätt till avdrag för ingående moms endast förelegat för en mindre del samt att ingående moms dragits av på inköp hänförliga till er momsfria utlåningsverksamhet och er ägarroll.

Om de oriktiga uppgifterna godtagits har mervärdesskatt att betala blivit för låg. Grund för att ta ut skattetillägg föreligger.

Beträffande frågan om befrielse av skattetillägg helt eller delvis anför Skatteverket följande:

För perioderna jan-mars 09 och april-juni 09 anser Skatteverket det finns skäl till hel befrielse då skattedeklarationerna lämnats under pågående utredning.

För övriga perioder har Skatteverket följande syn. Ett bolag får förutsättas ha den kompetens som krävs för verksamheten. Enbart okunskap om regler är inte en befrielsegrund. Skatteverket har uppfattat att konceptet East Capital har många olika typer av investeringsfonder för olika kapitalplaceringar där momsredovisning inte är aktuell. Det förhållandet att viss mindre del av en verksamhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt medför inte att all ingående moms är avdragsgill. Detta är logiskt. Enligt Skatteverket är er primära uppgift att låna ut pengar och styrelsens beslut om investeringar. Sådan verksamhet medför inte rätt till momsavdrag. Om ni ansett det svårbedömt har ett s.k. öppet yrkande kunnat göras till skattedekclarationer.

Skatteverket anser inte det finns skäl för hel eller delvis befrielse av skattetillägg på grund av ursäktlighet.

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

I de nya bestämmelserna om skattetillägg som gäller fr.o.m. januari 2004 har befrielsegrunden uppenbart oskäligt ändrats till oskäligt. Dessutom har införts regler om delvis befrielse för att möjliggöra en mer nyanserad tillämpning av bestämmelserna och för att större hänsyn ska tas till beloppets storlek i relation till den oriktiga uppgiften.

Enligt Skatteverket är bestämmelser om skattetillägg ett sanktionssystem i syfte att få skattskyldiga att lämna riktiga uppgifter i bl.a. skattedeklarationer. I princip har varje redovisningsperiod sin slutenhet för varje person. Skatteverkets uppfattning är att bolagets momsredovisning blivit felaktiga om inte Skatteverket upptäckt felet. Skatteverket anser inte det är fråga om en ny rättstillämpning där Skatteverket mot enskild skattskyldig vill införa nya principer för momsavdrag. Däremot anser Skatteverket att det är en ovanligare situation då bolagets primära verksamhet är att mot en på förhand fast förvaltningsavgift placera investerarnas tillskjutna kapital i fastigheter i Baltikum och efter 7-9 år sälja allt och dela ut till investerarna samt likvidera bolaget.

I det aktuella fallet har ni inte betalat någon felaktigt debiterad moms till den utländske säljaren. Genom att dra av ingående moms i momsredovisningen i stället för enligt inkomstskatteredovisningens regler har ni gjort en skattevinst. Enligt Skatteverket står emellertid fullt skattetillägg inte i rimlig proportion till den oriktiga uppgiften då ej avdragsgill ingående moms normalt är → avdragsgill vid inkomsttaxeringen. Skatteverket anser det finns skäl att medge er befrielse med halva skattetillägget.

Underlag för skattetillägg utgörs av dels för högt avdragen ingående moms dels ej förvärvsbeskattad utgående moms med reducering för den del som ni tillgodoförts momsavdrag för.

Skatteverket tar ut skattetillägg med 20 % av det oriktiga beloppet och medger befrielse till hälften enligt nedanstående sammanställning.

| Redovisnings-period  | Underlag skattetillägg   | Skatte-tillägg 20% | Befrielse 50% |
|----------------------|--------------------------|--------------------|---------------|
| Beskattningsår 05/06 |                          |                    |               |
| okt 05               | 680 008 (755 565-75 557) | 136 002            | 68 000        |
| jan 06               | 727 322                  | 145 464            | 72 732        |
| apr 06               | 713 308 (792 564-79 256) | 142 662            | 71 330        |
| Summa 05/06          | 2 120 638                | 424 127            | 212 062       |
| Beskattningsår 06/07 |                          |                    |               |

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum  
2009-12-18

|                      |                          |         |         |
|----------------------|--------------------------|---------|---------|
| jul 06               | 712 146 (791 273-79 127) | 142 429 | 71 215  |
| okt 06               | 716 916 (796 573-79 657) | 143 383 | 71 691  |
| jan 07               | 703 450 (781 611-78 161) | 140 690 | 70 345  |
| feb 07               | 33 930                   | 6 786   | 3 393   |
| apr 07               | 708 824                  | 141 765 | 70 882  |
| Summa 06/07          | 2 875 266                | 575 053 | 287 525 |
| Beskattningsår 07/08 |                          |         |         |
| jul 07               | 712 979                  | 142 596 | 71 297  |
| aug 07               | 21 186                   | 4 237   | 2 118   |
| sep 07               | 719 115                  | 143 823 | 71 911  |
| okt 07               | 932 267                  | 186 453 | 93 226  |
| jan-mar 08           | 234 283                  | 46 857  | 23 428  |
| apr-jun 08           | 868 505                  | 173 701 | 86 850  |
| Summa 07/08          | 3 488 335                | 697 667 | 348 830 |
| Beskattningsår 08/09 |                          |         |         |
| jul-sep 08           | 735 614                  | 147 123 | 73 561  |
| okt-dec 08           | 1 609 236                | 321 847 | 160 923 |
| Summa 08/09          | 2 344 850                | 468 970 | 234 484 |

#### EFTERBESKATTNING

Enligt bestämmelserna i 21 kap. 9 och 10 §§ SBL får Skatteverket på eget initiativ meddela beslut om efterbeskattning fr.o.m. tredje t.o.m. sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut. För senare år sker ändring genom omprövning.

Av 21 kap. 11 § SBL framgår att efterbeskattning får ske om den skattskyldige i deklaration lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen och den oriktiga uppgiften medfört att beskattningsbeslut blivit felaktigt.

Enligt Skatteverket bedriver ni en momsfri ekonomisk verksamhet/ej ekonomisk verksamhet och en mindre del momspliktig ekonomisk verksamhet. Trots att det inte föreligger rätt till avdrag för ingående moms på momsfri ekonomisk verksamhet/ej ekonomisk verksamhet har ni i skattedeklarationer dragit av all ingående moms. Vidare har ni inte förvärvsbeskattat er för momsfria köp av tjänster från AVEC. I era skattedeklarationer har ni varken redovisat eller upplyst Skatteverket om underlåten förvärvsbeskattning av momsfria tjänster från annat EG-land, er momsfria omsättning avseende utlåning och avdragen ingående moms på förvärv för momsfri verksamhet/ägarrollen. Tidigare i beslutet har Skatteverket påtalat omständigheter och förhållanden som visat att all ingående moms inte avser momspliktig ekonomisk verksamhet som i sin helhet medför rätt till momsavdrag. Skatteverket har bedömt att avdragsgill

Rose-Marie Jansson  
010 - 576 44 38

Datum:  
2009-12-18

ingående moms skäligen kan beräknas till 10% av den ingående momsen (deklarerad och kompletterad) per redovisningsperiod.

Skatteverket anser att ni har lämnat oriktig uppgift genom att inte uppta utgående moms avseende förvärvsbeskattning av köpta tjänster för vilka rätt till avdrag för ingående moms endast förelegat för en mindre del samt att ingående moms dragits av på inköp hänförliga till er moms fria utlåningsverksamhet och er ägarroll.

Mervärdesskatt att betala har därför blivit för låg. Skatteverket anser att förutsättning för efterbeskattning av mervärdesskatt och skattetillägg föreligger för redovisningsperioderna oktober 05, januari 06 och april 06. För senare redovisningsperioder enligt ovanstående sammanställningar får ändring ske genom omprövning.

HUR MAN ÖVERKLAGAR eller BEGÄR OMPRÖVNING framgår av bifogad bilaga 5.

  
Rose-Marie Jansson

Övrigt:

Ert yrkande om kostnadsersättning meddelas idag genom särskilt beslut.

Lisbet Ekman  
010/5764252

**BESLUT/ERSÄTTNING**

|            |                    |
|------------|--------------------|
| Datum      | Dnr                |
| 2009-12-18 | 420 945065-09/5911 |

East Capital Baltic  
Property Fund AB

Box 1364  
111 93 STOCKHOLM

**SÖKANDE** East Capital Baltic Property Fund  
AB, 556674-0915

**SAKEN** Ersättning enligt lagen (1989:479)  
om ersättning för kostnader i  
samband med ärenden och mål om  
skatt m m (ersättningslagen)

Ni har begärt ersättning för biträdeskostnader med  
50 000 kr exklusive moms avseende 20 timmars arbete. Ni  
uppger att ni anlitat biträde för att tillvarata era  
rättigheter i anledning av Skatteverkets förfrågan och  
övervägande.

**BESLUT**

Skatteverket beslutar att inte bevilja yrkad  
ersättning.

**MOTIVERING**

Enligt 3 § ersättningslagen skall en skattskyldig som i  
ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller  
biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för  
att ta tillvara hans rätt, efter framställning,  
beviljas ersättning för kostnader om

1. den skattskyldige helt eller delvis vinner  
bifall till sina yrkande i ärendet eller målet,

## BESLUT/ERSÄTTNING

Lisbet Ekman  
010/5764252

Datum  
2009-12-18

Dnr  
420 945065-09/5911

2. ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller
3. det finns synnerliga skäl för ersättning.

Av prop 1993/94:151 s.174 framgår att det förutom att någon av de tre ovannämnda förutsättningarna skall föreligga krävs att den skattskyldige skäligen har behövt anlita biträde för att ta till vara sin rätt. Det krävs med andra ord att det förelegat behov av sakkunnig hjälp. Det framgår att man bör kunna ställa högre krav på personer som driver någon form av näringsverksamhet beträffande uppgifter som de till följd av detta kan antas ha större insikt i än skattskyldiga i allmänhet.

Ni ingår i East Capital-koncernen som är specialiserad på investeringar av olika slag i forna öststaterna. Skatteverket anser att ni bör vara väl förtrogen med skattebestämmelser som rör den investeringsverksamhet som bedrivs. Det får därför anses ligga inom ramen för företagets normala verksamhet att kunna redogöra för de avvägningar och ställningstaganden ni gjort avseende beskattningskonsekvenser utan särskild hjälp av särskilt biträde.

Eftersom ni inte har några anställda har ni behövt anlita annat företag för att besvara förfrågningar och lämna synpunkter på övervägandet. Skatteverket anser inte att den omständigheten att ni faktiskt anlitat hjälp utgör skäl för att bevilja ersättning.

Av prop.1988/89:126 s. 26, författningskommentaren till 3 § 2 st ersättningslagen framgår följande. "I andra stycket anges att åtgärder som allmänt sett ligger på den skattskyldige som ett utflöde av en normal medborgerlig skyldighet över huvud taget inte berättigar till ersättning". Begränsningarna avser kostnader som den skattskyldige själv ska bära. Ersättning får inte beviljas för kostnader som avser skyldigheten att lämna deklaration eller andra uppgifter till ledning för en myndighets beslut om skatt. Av uttalandet framgår således att kostnader för

## BESLUT/ERSÄTTNING

Lisbet Ekman  
010/5764252

Datum  
2009-12-18

Dnr  
420 945065-09/5911

att lämna svar på förfrågan ligger utanför det ersättningsgilla området.

Skatteverket vill även påpeka att det enligt nämnda prop. 1993/94:151 s 174 framgår att det vad gäller kostnadernas storlek bör viss ledning kunna hämtas från vad som gäller i fråga om ersättning till biträde m.fl. i rättshjälpsärenden. Från och med den 1 januari 2009 är rättshjälpstaxans timkostnadsnorm 1 104 kr exklusive moms.

HUR MAN BEGÄR OMPRÖVNING ELLER ÖVERKLAGAR, se bilaga.



Lisbet Ekman

## HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten.*

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten *inom två månader* från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

### Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.