



INTERNATIONELLA  
HANDELSHÖGSKOLAN  
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

# **Avdrag för stödtjänster i samband med handel med värdepapper och verksamhetsöverlåtelser**

Företagsomstruktureringar enligt 3 kap. 9 § och 25 § ML

Magisteruppsats i affärsrätt (mervärdesskatt)

Författare: Michelin Anton

Handledare: Pernilla Rendahl

Framläggningsdatum: 2010-12-16

Ort: Jönköping

## Master's thesis in commercial law (value added tax)

Title:	Deductions for consultancy services in relation to transactions involving transferable securities and transfers of assets in accordance with Chapter 3, Paragraphs 9 och 25 ML
Author:	Michelin Anton
Tutor:	Pernilla Rendahl
Date:	2010-12-16
Subject terms:	<b>Businessrestructurings, deduction for consultancy services, acquisition of shares and interets, sales of shares and interets, transfers of a totality of assets, VAT and restructurings, Chapter 3 Paragraph 9 ML, Chapter 3 Paragraph 25 ML.</b>

---

### Abstract

This thesis investigates the right to deduct input VAT when purchasing consultancy services in relation to transactions involving shares or interests in other companies and transfers of assets from both an EU and a Swedish perspective. A liability to pay VAT entitles a right to deduct input VAT. When there is a supply of goods or services for consideration, there is, according to the VAT Directive, a liability to pay VAT. The Swedish VAT legislation requires a performance of commercial activity, which includes taxable transactions involving goods and services.

Transactions including shares or interests in other companies as well as transfers of assets are not subject to VAT. Transactions including shares or interests in other companies do fall within the scope of the VAT Directive but are exempted. Accordingly, the Swedish VAT legislation therefore exempts such transactions. Transfers of assets are not exempted but the VAT Directive gives a member state the option to exempt it from its scope, an option that has been exercised by Sweden. As a result, a right to deduct cannot be entitled since there is no liability to pay VAT.

However, the COJ has permitted deductions in relation to transactions that are exempted from VAT, more specific in relation to transactions exempted from its scope. The right to deduct requires a link between the input VAT and the economic activity performed by the taxable person as a whole. As a result and due to the principle of fiscal neutrality, there is also a right, according to the COJ, to deduct when performing exempted transactions. Nevertheless, the Swedish national court still denies a right to deduct. Of interest is therefore to investigate the requirements for a deduction in relation to transactions

including shares or interests in other companies and transfers of assets, and especially from a Swedish legal point of view.

## Magisteruppsats i affärsrätt (mervärdesskatt)

Titel:	Avdrag för stödtjänster i samband med handel med värdepapper och verksamhetsöverlåtelser-Företagsomstruktureringar enligt 3 kap. 9 § och 25 § ML
Författare:	Michelin Anton
Handledare:	Pernilla Rendahl
Datum:	2010-12-16
Ämnesord:	<b>Företagsomstruktureringar, avdragsrätt för stödtjänster, förvärv av aktier och andelar, försäljning av aktier och andelar, verksamhetsöverlåtelser, mervärdesskatt och omstruktureringar, 3 kap. 9 § ML, 3 kap. 25 § ML.</b>

---

## Sammanfattning

I denna rättsutredning behandlas avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid förvärv av stöd- och konsulttjänster i samband med handel med värdepapper och verksamhetsöverlåtelser utifrån EU-rätt och svensk rätt. Avdragsrätt förutsätter nämligen mervärdesskatteplikt. Enligt mervärdesskattedirektivet uppstår en sådan plikt vid en leverans av varor eller tjänster mot ersättning av en beskattningsbar person. Den svenska mervärdesskattelagen stipulerar istället ett bedrivande av en yrkesmässig verksamhet, vilket i sin tur innebär en skattepliktig omsättning av varor och tjänster.

Handel med värdepapper och verksamhetsöverlåtelser utgör respektive kan utgöra mervärdesskattefria transaktioner. Handel med värdepapper omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde men är undantagen mervärdesskatteplikt. I den svenska mervärdesskattelagen är sådana omsättningar således undantagna enligt 3 kap. 9 § ML. Verksamhetsöverlåtelser är inte undantagna men får av medlemsstaterna anses utgöra transaktioner som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde, en möjlighet som har utnyttjats av Sverige i 3 kap. 25 § ML. Följaktligen skall inget avdrag medges eftersom det inte föreligger en mervärdesskatteplikt.

I samband med skattefria transaktioner har det ändock medgivits avdrag av EU-domstolen, då i samband med transaktioner som fallit utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Avdragsrätt förutsätter ett samband mellan den ingående mervärdesskatt och den övriga skattepliktiga verksamheten. Vad gäller undantagna transaktioner konstaterar EU-domstolen att det följer av neutralitetsprincipen att avdrag skall medges.

Detta har dock inte tillämpats av den nationella domstolen. Av intresse är det således att utreda förutsättningarna för avdragsrätt i samband med verksamhetsöverlåtelser respektive handel med värdepapper och i synnerhet den avdragsrätt som följaktligen bör medges i den nationella rätten.

## Innehåll

<b>1</b>	<b>Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte.....	3
1.3	Metod.....	3
1.4	Avgränsningar .....	4
1.5	Disposition.....	5
<b>2</b>	<b>Mervärdesskattedirektivets tillämpning och omfattning .....</b>	<b>7</b>
2.1	Inledning.....	7
2.2	Syftet med mervärdesskattedirektivet .....	7
2.3	Tillämpningsområde .....	8
2.3.1	Beskattningsbara subjekt och förutsättningar för mervärdesskatteplikt .....	8
2.3.2	Beskattningsbara objekt och förutsättningar för en skattepliktig omsättning .....	9
<b>3</b>	<b>Mervärdesskattelagens tillämpningsområde .....</b>	<b>13</b>
3.1	Inledning.....	13
3.2	Syftet med den svenska mervärdesskatten.....	13
3.3	Mervärdesskattelagen i förhållande till mervärdesskattedirektivet .....	14
3.4	Tillämpningsområde .....	16
3.4.1	Beskattningsbara subjekt och förutsättningar för mervärdesskatteplikt .....	16
3.4.2	Beskattningsbara objekt och förutsättningar för en skattepliktig omsättning .....	20
<b>4</b>	<b>Företagsomstrukturering som mervärdesskattepliktig verksamhet .....</b>	<b>23</b>
4.1	Inledning.....	23
4.2	Begreppet ”utnyttjande” i artikel 9.1.....	23
4.3	Innebörden och betydelsen av ett deltagande i förvaltningen .....	26
<b>5</b>	<b>Handel med värdepapper .....</b>	<b>28</b>
5.1	Inledning.....	28
5.2	Begreppet enligt mervärdesskattedirektivet och EU-domstolen .....	28
5.2.1	Handel med värdepapper enligt artikel 135 .....	28
5.2.1.1	Förmedling och förvaltning .....	29
5.3	Begreppet enligt svensk rätt.....	30
5.3.1	Handel med värdepapper enligt 3 kap. 9 § ML .....	30
5.3.1.1	Omsättning och förmedling .....	31
<b>6</b>	<b>Verksamhetsöverlåtelse.....</b>	<b>32</b>
6.1	Inledning.....	32
6.2	Begreppet enligt mervärdesskattedirektivet och EU-domstolen .....	32

6.3	Begreppet enligt svensk rätt .....	34
<b>7</b>	<b>Generella regler om avdrag för ingående mervärdesskatt .....</b>	<b>36</b>
7.1	Inledning.....	36
7.2	Avdragsrätt enligt mervärdesskattedirektivet.....	36
7.3	Avdragsrätt enligt mervärdesskattelagen .....	38
<b>8</b>	<b>Förutsättningar för avdragsrätt i samband med företagsomstruktureringar .....</b>	<b>42</b>
8.1	Inledning.....	42
8.2	Stödtjänster i samband med handel med värdepapper .....	42
8.3	Stödtjänster i samband med verksamhetsöverlåtelser .....	47
<b>9</b>	<b>Neutralitetsprincipen.....</b>	<b>51</b>
9.1	Inledning.....	51
9.2	Neutralitetsprincipen i samband med företagsomstruktureringar .....	51
<b>10</b>	<b>Slutsats .....</b>	<b>55</b>
	<b>Referenslista .....</b>	<b>57</b>

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Företag genomför ofta företagsomstruktureringar i form av enstaka eller successiva förvärv eller avyttringar av bland annat aktier och andelar i dotterbolag och intressebolag. Aktier byter således ägare då företag fusioneras eller köper upp andra företag. I enlighet med mervärdesskattedirektivet utgör inte rena förvärv, innehav samt avyttringar av aktier och andelar en ekonomisk verksamhet och faller således utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.<sup>1</sup> Europeiska Domstolen (EU-domstolen) har dock ansett att en ekonomisk verksamhet föreligger då moderbolag, utöver sitt sådant inflytande medför nämligen att aktie- eller andelsinnehavet anses utnyttjade i syfte att fortlöpande vinna inkomster.<sup>2</sup> Detta medför dock inte en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt eftersom förvärv och avyttringar av aktier, och som inte utgör förvaltning av dessa, utgör handel med värdepapper och är i dagsläget undantaget mervärdeskatteplikt.<sup>3</sup> Företagsomstruktureringar och följaktligen förvärv och avyttringar av aktier eller andelar kan även utgöra verksamhetsöverlåtelser enligt artikel 19 och 29 mervärdesskattedirektivet.<sup>4</sup> Har en medlemsstat utnyttjat den möjlighet som återfinns i nyssnämnda artiklar får det dock till följd att en överlåtelse av samtliga tillgångar eller en del därav undantas från mervärdesskattens tillämpningsområde. Vad som utgör en verksamhetsöverlåtelse är en överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del därav vilket även inkluderar materiella och immateriella tillgångar som tillsammans utgör en verksamhet eller en del av en verksamhet som kan bedrivas självständigt.<sup>5</sup> Återigen aktualiseras ingen

---

<sup>1</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, p. 28. Se artikel 9 mervärdesskattedirektivet och begreppet ”utnyttjande” vilket inte anses ske vid rena förvärv, innehav och avyttringar av aktier och andelar.

<sup>2</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, p. 51.

<sup>3</sup> Artikel 135 i Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. Hädanefter refererad till som mervärdesskattedirektivet. C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, pp. 51-52. För den svenska motsvarigheten se 3 kap. 9 § Mervärdesskattelag (1994:200), ML. Hädanefter refererad till som ML.

<sup>4</sup> Se den svenska motsvarigheten i 3 kap. 25 § ML. C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, p. 37.

<sup>5</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, p. 37.



avdragsrätt eftersom handel med värdepapper och verksamhetsöverlåtelser följaktligen utgör skattefria transaktioner.<sup>6</sup>

Skattskyldighet i sig aktualiseras för beskattningsbara personer då varor eller tjänster överläts mot ersättning i en av dem självständigt bedriven ekonomisk verksamhet som producent, återförsäljare eller person som tillhandahåller tjänster. Ett utnyttjande av immateriella eller materiella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter ses särskilt som en mervärdesskattepliktig verksamhet.<sup>7</sup> Den avdragsrätt som medföljer mervärdesskatteplikten avser följaktligen kostnader som har ett direkt och omedelbart samband med utförda skattepliktiga transaktioner i verksamheten.<sup>8</sup> Således medges det inte avdrag för ingående mervärdesskatt i samband med en transaktion som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller när verksamheten faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde, då detta direkta och omedelbara samband till en skattepliktig transaktion saknas. EU-domstolen har dock medgett avdrag för ingående mervärdesskatt i verksamheter där utförda transaktioner faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatteplikt.<sup>9</sup> Eftersom avdrag medgetts för ingående mervärdesskatt i verksamheter som faller utanför mervärdesskatteområdets tillämpningsområde har det ansetts följa av den neutralitetsprincip som följer av mervärdesskattedirektivet att även medge detta i samband med transaktioner som är undantagna mervärdesskatt.<sup>10</sup> Avdragsrätten förutsätter dock att kostnaderna har ett samband med den övriga verksamheten såsom en allmän omkostnad.<sup>11</sup> Detta samband är dock i dagsläget inte helt utrett.

---

<sup>6</sup> 8 kap. 3 ML och artikel 168 mervärdesskattedirektivet.

<sup>7</sup> 1 kap. 1 § ML. Artikel 2 och 9 mervärdesskattedirektivet.

<sup>8</sup> Jfr. artikel 168 mervärdesskattedirektivet och 8 kap. 3 § ML. Se även C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise 1995 s. I-00983, p. 19. För en vidare diskussion se avsnitt 7 om generella regler för avdrag för ingående mervärdesskatt.

<sup>9</sup> Se bland annat C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, C-465/03 Kretztechnik AG mot Finanzamt Linz 2005 s. I-04357, C-437/06 Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG mot Finanzamt Göttingen, REG 2008 s. I-01597 och C-16/00 Cibo Participations SA mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais, REG 2001 s. I-06663. Se även Karlsson & Treutiger, SvSKT, s. 96.

<sup>10</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, p. 66.

<sup>11</sup> C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise 1995 s. I-00983.

I den nationella rätten har det dock inte medgetts avdrag för den ingående mervärdesskatt som följer av inköp av stöd- och konsulttjänster i samband med skattefria transaktioner trots EU-domstolens avgöranden.<sup>12</sup> Av intresse är således att utreda under vilka förutsättningar det är möjligt att medge avdrag i samband med handel med värdepapper och verksamhetsöverlåtelser och i synnerhet hur dessa förutsättningar skall tillämpas av de nationella domstolarna.

## 1.2 Syfte

Syftet med utredningen är att utreda avdragsrätten för stödtjänster i samband med mervärdesskattefria företagsomstruktureringar specifikt gällande handel med värdepapper som är undantaget från mervärdesskatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML och verksamhetsöverlåtelser som är undantaget enligt 3 kap. 25 § ML.

## 1.3 Metod

Det tillvägagångssätt som används i denna rättsutredning innefattar ett studerande av rättshierarkin som utgör utgångspunkt för rättsutredningen som sådan samt tillkommande litteratur. Rättshierarkin utgörs av europeisk rätt (EU-rätt) och svensk rätt och studeras i samrörelse för att utreda eventuella likheter och diskrepanser.<sup>13</sup> Denna jämförande framställning av EU-rätt och svensk rätt används för att utreda gällande rätt, *de lege lata*, genom att analysera nödvändiga sakförhållanden och relevanta problem för syftet med denna rättsutredning. I första hand används de befintliga rättskällorna i form av lag. I och med Sveriges inträde i Europeiska Gemenskapen 1 januari 1995 skall de regler som EU fastställer inom den primära rätten, det vill säga fördragen, och den sekundära rätten, det vill säga direktiven, ha den rättsverkan i landet som följer av dessa.<sup>14</sup> Detta innebär att då en harmonisering skett av EU-rätten i syfte att uppnå en fungerande inre marknad utan snedvriden konkurrens, skall de åtaganden som följer av detta följas av Sverige i egenskap av medlemsstat då EU förutsätter en överlåtelse av beslutsbefogen-

---

<sup>12</sup> Se bland annat RÅ 2010 ref. 56 och RÅ 2003 ref. 36.

<sup>13</sup> Se avgränsningen till endast svensk och EU-rätt i avsnitt 1.4. Då nationella regler saknas på ett område utgör EU-rätten en utfyllnad av denna och vice versa, dock med beaktande av de principer som följer av EU-fördraget. Se artikel 4 och 26 EU-fördraget om medlemstaternas åtaganden för att säkerställa den fria rörligheten och en inre marknad utan snedvriden konkurrens.

<sup>14</sup> 2 § Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska Unionen.

heter för ett medlemskap.<sup>15</sup> Eftersom EU-rätten tas i beaktande utreds relevanta förordningar och direktiv för att tillfredställa syftet med rättsutredningen.<sup>16</sup> I den mån svensk lagtext inte ger vägledning ses dess förarbeten över för ytterligare vägledning i form av mer utförlig juridisk utredning. Relevanta resonemang i förarbeten används för att stödja eller förkasta argument i rättsutredningen. En motsvarighet till de svenska förarbetena saknas i EU-rätten och således används praxis, som utgör sekundär rätt, ifrån EU-domstolen i syfte att utreda tillämpningen av gällande EU-rätt. En insyn ges även i den praktiska tillämpningen vilket används i rättsutredningen för att utreda gällande EU-rätt. Följaktligen utreds nationell praxis för en insyn i det praktiska förhållningssättet till svensk lagtext samt EU-rätt. Detta för att slutligen utröna *de lege lata*. Utgångspunkten för denna insyn är prejudikat från de högsta instanserna och däribland Regeringsrätten (RegR) som är den instans vars beslut är vägledande för rättsutredningens praktiska delar.

I övrigt används doktrin och artiklar i den mån en rättvetenskaplig avvägning behöver inhämtas för att stödja eller förkasta argument eller rättsliga lösningar för de problem som framställs löpande i rättsutredningen. Dess rättskällevärde är förhållandevis lågt men kan få utrymme då nationella domstolar kan komma att stödja sig på viss doktrin.<sup>17</sup>

## 1.4 Avgränsningar

Rättsutredningen har sin utgångspunkt i enbart EU-rätt och svensk rätt men berör inte gemenskapsinterna förvärv eller avyttringar samt transaktioner med parter utanför gemenskapen. Vidare förekommer det i rättsutredningen ett antal förenklade begrepp som avgränsas här. Det centrala begreppet i rättsutredningen är företagsomstruktureringar vilket är begränsat till att endast avse förvärv eller avyttring av aktier eller andelar. Eftersom EU-rätten utgör en rättsordning för sig vilket innehåller rättsakter vilka är bindande för Sverige har således relevanta rättsakter använts i rättsutredningen. Således avses med mervärdesskattedirektivet i denna rättsutredning Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, det vill säga

---

<sup>15</sup> Artikel 113 Konsoliderade versioner av fördraget om Europeiska Unionen och fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt 2010/C 83/01, hädanefter refererad till som EU-fördraget. Jfr. 3 § Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska Unionen.

<sup>16</sup> C-6/64 Flaminio Costa mot E.N.E.L 1964 s. I-00211. Se även Bernitz m.fl., *Finna rätt*, s. 173.

<sup>17</sup> Bernitz m.fl., *Finna rätt*, s. 171-172.

sjätte mervärdesskattedirektivet. I rättsutredningen förekommer även begreppet EU-fördraget med vilket menas Konsoliderade versioner av fördraget om Europeiska Unionen och fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt 2010/C 83/01.

Vidare är avgränsningar i vissa hänseenden nödvändiga i en del avsnitt i rättsutredningen för att dessa skall anses relevanta för syftet. Avsnitt 4 som berör företagsomstrukturering som ekonomisk verksamhet kommer endast att utreda detta ur ett EU-rättsligt perspektiv då de nationella domstolarna utgått från den utredning som EU-domstolen fört angående detta spörsmål.<sup>18</sup> Vidare är syftet med avsnitt 9 inte att utförligt redogöra för principen om skatteneutralitet utan att ge läsaren en kort inblick i principens betydelse för mervärdesskattedirektivet och EU-domstolen då den har getts en sådan rättslig innebörd att beslut grundats på den. Vidare berör avsnittet följaktligen endast neutralitetsprincipen i samband med transaktioner innefattande aktier och andelar. Avsnittet har således till syfte att förklara principen som grund för EU-domstolen och den högsta nationella instansens, det vill säga RegR, beslut där avdragsrätt för kostnader medgetts i samband med transaktioner undantagna från mervärdesskatteplikt och transaktioner som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde.

## 1.5 Disposition

Rättsutredningen inleds med en introduktion till mervärdesskattedirektivet samt mervärdesskattelagen för att klargöra dess syfte och tillämpningsområde. Avsnitten ger läsaren en inblick i de generella reglerna för att sedan ställa dessa mot syftet med rättsutredningen, se avsnitt 1.2. Eftersom en viss återkoppling till avsnitten görs i rättsutredningens slutanalys utgör avsnitten således en viktig beståndsdel i denna, se avsnitt 11. Det avsnitt som berör mervärdesskattelagen innefattar även en kort utredning av dess förhållande till EU-rätten. Detta för att klargöra EU-rättens betydelse för svensk rätt och således för rättsutredningen i sin helhet.

Nästföljande avsnitt berör företagsomstruktureringar som mervärdesskattepliktig verksamhet. En kort och inledande utredning återges av förutsättningarna för att företag med aktie- eller andelsinnehav kan anses bedriva en mervärdesskattepliktig verksamhet ur ett EU-rättsligt perspektiv. Eftersom detta är en förutsättning för att medges avdrag för in-

---

<sup>18</sup> Se bland annat RÅ 2010 ref. 56.

gående mervärdesskatt är det således viktigt att utreda detta även inför nästföljande avsnitt som berör handel med värdepapper som är undantaget från mervärdesskatteplikt.

Det avsnitt som följer berör verksamhetsöverlåtelser och således transaktioner som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Generella regler för avdrag för ingående mervärdesskatt utreds sedan i nästföljande avsnitt för att ge läsaren en överblick av huvudreglerna som sedan skall ställas mot syftet i 1.2 i slutanalysen i avsnitt 10. Avsnittet ska således underlätta för förståelsen av slutanalysen där problematiken kring avdragsrätten i förhållande till de två föregående avsnitten om skattefria transaktioner och verksamheter belyses.

Fortsättningsvis tillägnas ett avsnitt avdragsrätten i samband med handel med värdepapper och verksamhetsöverlåtelser i enlighet med syftet för att visa hur EU-domstolen och den nationella domstolen resonerat kring detta. Samtidigt utreds de likheter och diskrepanser som återfinns i deras beslut. De rättsliga avvägningarna som presenteras i detta avsnitt skall sedan bistå slutanalysen med en del av dess slutsats.

Nästföljande avsnitt berör den princip som möjligtvis utgör den grund för EU-domstolen, men även för den nationella domstolen, att medge avdrag trots huvudreglerna kring vad som utgör en ekonomisk verksamhet och skattefria transaktioner. Avsnittet presenterar således en möjlig förklaring till undantagen från huvudreglerna.

Slutligen utreds Rättsutredningen avslutas följaktligen med en slutanalys i vilken alla relevanta sakförhållanden i föregående avsnitt utreds. Utredningen sammanfattas sedan i form av en rättslig avvägning som presenteras i en slutsats i enlighet med syftet med denna rättsutredning.

## 2 Mervärdesskattedirektivets tillämpning och omfattning

### 2.1 Inledning

Centralt för denna rättsutredning och som visat sig vara ett viktigt spörsmål i både EU-domstolen och den nationella domstolen är huruvida transaktioner innefattandes aktier och andelar skall betraktas som en ekonomisk verksamhet eller ej.<sup>19</sup> Detta för att i sin tur utreda en eventuell avdragsrätt. Det är således av intresse att utreda vad som utgör beskattningsbara subjekt och objekt, det vill säga vem och vad som skall mervärdebeskattas. Då EU-rätten är en egen rättsordning som är överordnad den svenska rätten är det av vikt att utreda den separat från den svenska mervärdesskattelagen, som behandlas i avsnitt 3, för en överblick över dess regler om mervärdesskatt.<sup>20</sup> Detta avsnitt samt nästföljande utreder huvudreglerna kring mervärdesskatteplikt och följaktligen dess syfte och tillämpningsområde.

### 2.2 Syftet med mervärdesskattedirektivet

Mervärdesskattedirektivet har till syfte att åstadkomma en harmonisering av medlemstaternas lagstiftning rörande så kallade konsumtions eller omsättningsskatter. Detta för att bidra till en inre marknad utan snedvridna konkurrensvillkor och fri rörlighet av varor och tjänster.<sup>21</sup> Syftet är således att på såväl nationell som på gemenskapsnivå åstadkomma en neutralitet i beskattningen av alla i produktions- och distributionsleden samt tillhandahållanden av tjänster för att undvika kumulativa effekter.<sup>22</sup> Detta kommer till uttryck som en princip som direktivet vilar på.<sup>23</sup> Denna princip innebär således att harmoniseringen skall skapa en marknad på gemenskapsnivå som skall likna den marknad som existerar i den egna medlemstaten.<sup>24</sup> Direktivet skall på så sätt garantera en neutralitet vid beskattningen av samtliga mervärdesskattepliktiga transaktioner i en ekonomisk

---

<sup>19</sup> Se avsnitt 4 för en mer utförlig diskussion kring förvärv, innehav och avyttringar av aktier och andelar som en ekonomisk verksamhet.

<sup>20</sup> Se avsnitt 1.3 om metod.

<sup>21</sup> Punkt 1,2 och 4 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Se även artikel 1 mervärdesskattedirektivet.

<sup>22</sup> Punkt 5 i ingressen till mervärdesskattedirektivet. Se även artikel 1 mervärdesskattedirektivet.

<sup>23</sup> Artikel 1 mervärdesskattedirektivet.

<sup>24</sup> Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, s. 40.

verksamhet. Skattebördan för all ekonomisk verksamhet skall följaktligen vara densamme oavsett syfte och resultat.<sup>25</sup>

## 2.3 Tillämpningsområde

### 2.3.1 Beskattningsbara subjekt och förutsättningar för mervärdesskatteplikt

Mervärdesskatt skall enligt mervärdesskattedirektivet belasta den beskattningsbara personen som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster.<sup>26</sup> Den som anses utgöra en beskattningsbar person är *den* person som *självständigt* bedriver en *ekonomisk verksamhet*, oberoende av dess syfte eller resultat.<sup>27</sup> Följaktligen kan fysiska såväl som juridiska personer som bedriver en ekonomisk verksamhet omfattas av mervärdesskattedirektivets bestämmelser. Den som bedriver ekonomisk verksamhet skall bedriva denna självständigt och således inte vara bunden till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller andra rättsliga band som resulterar i att ett anställningsförhållande vad avser arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar uppstår.<sup>28</sup> Vad som avses med ekonomisk verksamhet som skall bedrivas självständigt är följaktligen sådan verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänstleverantör.<sup>29</sup> Även ett utnyttjande av materiella som immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter utgör särskilt en ekonomisk verksamhet som faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde.<sup>30</sup>

Ytterligare ett rekvisit för att transaktioner skall kunna falla inom mervärdesskattens tillämpningsområde, det vill säga utgöra en ekonomisk verksamhet vid omsättning, är att

---

<sup>25</sup> Artikel 9 mervärdesskattedirektivet. C-98/98 Commissioners of Customs and Excise v. Midland Bank plc 2000 s. I-04177, p. 19, C-408/98 Abbey National plc v Commissioners of Customs and Excise 2001 s. I-01361, p. 24.

<sup>26</sup> Artikel 193 mervärdesskattedirektivet. För en utredning av vad som utgör beskattningsbar leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster se avsnitt 2.1.2.

<sup>27</sup> Artikel 9 mervärdesskattedirektivet.

<sup>28</sup> Artikel 10 mervärdesskattedirektivet.

<sup>29</sup> Artikel 9 mervärdesskattedirektivet.

<sup>30</sup> Artikel 9 mervärdesskattedirektivet.

den beskattningsbara personen agerar i egenskap av denna.<sup>31</sup> EU-domstolen har fastställt att i samband med förvaltning av tillgångar denne måste agera i egenskap av en beskattningsbar person för att transaktioner innefattandes dessa tillgångar skall anses utgöra en ekonomisk verksamhet. Detta innebär att ett faktiskt utnyttjande av tillgångar mot ersättning skall föreligga och att ersättningen inte skall följa av själva innehavet av tillgångarna.<sup>32</sup> Även en företagen transaktion mot ersättning i syfte att få till stånd en direkt, bestående och nödvändig förlängning av den beskattningsbara verksamheten anses som ett agerande i egenskap av en beskattningsbar person.<sup>33</sup> Detta får betydelse för bland annat holdingbolag och deras verksamhet eftersom den endast består i att ta emot ersättning i form av utdelning som följer av själva innehavet av aktierna. Följaktligen betraktas inte transaktioner som endast innefattar rena förvärv, innehav och avyttringar av aktier och andelar som en ekonomisk verksamhet och faller således i dagsläget inte inom mervärdesskattens tillämpningsområde.<sup>34</sup>

### **2.3.2 Beskattningsbara objekt och förutsättningar för en skattepliktig omsättning**

Artikel 193 mervärdesskattedirektivet stadgar således att mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara personen som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandhållande av tjänster. Vad som utgör en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandhållande av tjänster kan i artikel 2 mervärdesskattedirektivet förstås som en *leverans* av varor respektive ett *tillhandhållande* av tjänster mot *ersättning* inom en medlemsstats territorium av en *beskattningsbar person* som agerar i egenskap av denne. Samtliga rekvisit skall vara uppfyllda för att transaktionen skall falla inom mervärdesskattens tillämpningsområde och således mervärdebe-

---

<sup>31</sup> Artikel 2 mervärdesskattedirektivet. Se även C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) mot Fazenda Pública 2004 s. I-04295, p. 50 och C-306/94 Régie dauphinoise - Cabinet A. Forest SARL mot Ministre du Budget 1996 s. I-03695, p. 15.

<sup>32</sup> C-306/94 Régie dauphinoise - Cabinet A. Forest SARL mot Ministre du Budget 1996 s. I-03695, p. 17-18, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) mot Fazenda Pública 2004 s. I-04295, p. 17, C-142/99 Floridienne SA och Berginvest SA mot Belgiska staten 2000 s. I-09567, p. 17 och C-16/00 Cibo Participations SA mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-De-Calais 2001 s. I-06663, p. 19.

<sup>33</sup> C-306/94 Régie dauphinoise - Cabinet A. Forest SARL mot Ministre du Budget 1996 s. I-03695, p. 18.

<sup>34</sup> C-142/99 Floridienne SA och Berginvest SA mot Belgiska staten 2000 s. I-09567 och C-16/00 Cibo Participations SA mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-De-Calais 2001 s. I-06663, p. 19.



skattas.<sup>35</sup> Vidare skall leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten ha ett direkt samband med ersättningen som erhålls, det vill säga ett direkt samband med den motprestationen som erhålls för att mervärdesskatt skall utgå.<sup>36</sup> Av detta följer det att det skall föreligga ett rättsförhållande mellan parterna där ett ömsesidigt utbyte av prestationer sker för vilka ersättningen utgör det faktiska motvärdet av den tillhandhållna varan eller tjänsten.<sup>37</sup> Detta får betydelse för holdingbolag och deras verksamhet, se även avsnitt 2.2.1, eftersom utdelning inte utgör sådan ersättning som avses i artikel 14 mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen klargjorde nämligen i rättsfallet C-142/99, *Floridienne*, att utdelning som ett holdingbolag erhåller inte utgör ersättning för den ekonomiska verksamheten, eftersom ett direkt samband saknas på grund av att utdelningen följer av själva innehavet av aktierna eller andelarna.<sup>38</sup>

Vilka objekt som kan mervärdesbeskattas kan således ej utrönas ur varken artikel 193 eller 2 mervärdesskattedirektivet. Viss vägledning kan dock hämtas ur de bedömningsgrunder för en eventuell gränsdragning mellan vad som utgör en vara respektive tjänst i artikel 24 mervärdesskattedirektivet. Däri stadgas det att ett tillhandhållande av tjänster avser varje transaktion som inte utgör en leverans av varor. Begreppet tillhandahållande av tjänst fastställs således negativt, och genom att först utreda vad som utgör en leverans av varor. Följaktligen kan artikel 14 bistå med ytterligare vägledning och som stadgar att med leverans av varor avses en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över de materiella tillgångarna. Således innebär ett tillhandahållande av tjänster bland annat immateriella tillgångar.<sup>39</sup> El, gas, värme, kyla och liknande utgör dock materiella tillgångar.<sup>40</sup> Vad som avses med ett tillhandahållande av en tjänst definieras bland annat i artikel 25 mervärdesskattedirektivet.<sup>41</sup> Däri stadgas det att bland annat överlåtelser av

---

<sup>35</sup> SOU 2002:74 s. 59.

<sup>36</sup> C-102/86 *Apple and Pear Development Council mot Commissioners of Customs and Excise* REG 1988 s. I-1443, C-267/08 *SPÖ Landesorganisation Kärnten mot Finanzamt Klagenfurt* 2009 s. I-09781, p. 19.

<sup>37</sup> C-267/08 *SPÖ Landesorganisation Kärnten mot Finanzamt Klagenfurt* 2009 s. I-09781, p. 19.

<sup>38</sup> C-142/99 *Floridienne SA och Berginvest SA mot Belgiska staten* 2000 s. I-09567, p. 20.

<sup>39</sup> Artikel 25 mervärdesskattedirektivet.

<sup>40</sup> Artikel 15 mervärdesskattedirektivet.

<sup>41</sup> Se ordvalet ”bl.a.” i artikel 25 mervärdesskattedirektivet. Vidare fortsätter artikel 26 mervärdesskattedirektivet med att uppräknar andra transaktioner som anses utgöra ett tillhandahållande av en tjänst. Sistnämnda artikel skall dock inte beröras något mer i denna rättsutredning.

immateriella tillgångar, oavsett om det upprättats en handling om äganderätten eller ej, utgör ett tillhandahållande av en tjänst.<sup>42</sup> Följaktligen utgör aktier och andelar immateriella tillgångar och således en tjänst i mervärdesskatteseende.

Vad som faktiskt utgör ett beskattningsbart objekt, och således huruvida transaktioner innefattandes aktier eller andelar skall mervärdessbeskattas, kan förmodligen utrönas ur de undantag från mervärdesskattplikt som återfinns i mervärdesskattedirektivet. Undantagen återfinns i avdelning IX i mervärdesskattedirektivet och innefattar bland annat specifika varor och tjänster.<sup>43</sup> Bland dessa undantag i mervärdesskattedirektivet återfinns artikel 135.1 f) mervärdesskattedirektivet handel med värdepapper. Från mervärdesskattplikt undantas således:

”Transaktioner, inbegripet förmedling men med undantag av förvaltning och förvar, rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med uteslutande av handlingar som representerar äganderätt till varor och sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 15.2.”<sup>44</sup>

Med detta menas att transaktioner innefattandes förmedling av bland annat aktier och andelar i bolag är undantagna från mervärdesskatteplikt. Förvaltning och förvar av dessa är dock undantaget från artikel 135 och dess tillämpningsområde.<sup>45</sup> Övriga undantag i mervärdesskattedirektivet och artikel 135 skall tolkas restriktivt då de innebär ett avsteg från den allmänna principen i artikel 2 som stadgar att leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster utförda mot en ersättning av en beskattningsbar person skall åläggas mervärdesskatt.<sup>46</sup>

---

<sup>42</sup> Artikel 25 a mervärdesskattedirektivet.

<sup>43</sup> Se bland annat artikel 132 mervärdesskattedirektivet där ett antal varor som tjänster undantas från skatteplikt.

<sup>44</sup> Artikel 135.1 f mervärdesskattedirektivet. Se 3 kap. 9 § ML för den svenska motsvarigheten. En mer utförlig utredning av 3 kap. 9 § återges i 5 om handel med värdepapper.

<sup>45</sup> Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, s. 260.

<sup>46</sup> C-147/97 The Institute of the Motor Industry mot Commissioners of Customs and Excise 1998 s. I-07053, p. 17.

Mervärdeskattedirektivet har genomgått ett antal ändringar sedan det först utformades och antogs 1977.<sup>47</sup> Direktivet har därmed utökats och ändrats på ett flertal punkter men har dock, som ett resultat av genomförda förändringar, lämnat ett flertal undantagsmöjligheter för medlemstaterna.<sup>48</sup> Av vikt för denna rättsutredning är det undantag som återfinns i artikel 19 mervärdesskattedirektivet. Sverige har nämligen genom artikel 19 mervärdesskattedirektivet och således 3 kap. 25 § ML undantagit verksamhetsöverlåtelser från mervärdeskattens tillämpningsområde. Artikel 19 stadgar följande:

”Vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot ersättning eller gratis eller som tillskott ett företag, får medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe.”<sup>49</sup>

Artikel 29 mervärdesskattedirektivet stadgar att vad avser tillhandahållanden av tjänster skall artikel 19 mervärdeskattedirektivet tillämpas på motsvarande sätt. Detta undantag innebär, till skillnad från artikel 135 mervärdesskattedirektivet, att transaktionen ifråga inte är undantagen mervärdesskatt utan faller utanför mervärdeskattens tillämpningsområde.

Avyttras således aktier och andelar som i ett led i en överlåtelse av en hel affärsrörelse, eller en självständig del därav, inbegripet materiella, och i de fall även, immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller en del därav som kan bedrivas självständigt, utgör detta inget tillhandahållande av en tjänst i enlighet artikel 2 mervärdeskattedirektivet och omfattas således inte av dess tillämpningsområde.<sup>50</sup> Detta förutsätter såklart att undantaget utnyttjats av medlemsstaten.<sup>51</sup>

---

<sup>47</sup> Rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter. Se även punkt 1 i ingressen till mervärdesskattedirektivet.

<sup>48</sup> SOU 1999:47 s. 63-64.

<sup>49</sup> Artikel 19 mervärdesskattedirektivet.

<sup>50</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, p. 37.

<sup>51</sup> Artikel 19 mervärdesskattedirektivet.

## 3 Mervärdesskattelagens tillämpningsområde

### 3.1 Inledning

Sveriges medlemskap i EU medför åtaganden i form av tillämpning i landet av samtliga rättsakter med den verkan som följer av dessa.<sup>52</sup> Den svenska regleringen av mervärdesskatt återfinns i ML och skall följaktligen tolkas direktivkonformt i ljuset av EU-rätten som sådan. Detta följer av att ett direktiv är bindande för medlemsstaterna och för att säkerställa att det skyldigheter som åligger dem enligt direktivet fullgörs, de skall vidta alla lämpliga åtgärder inbegripet allmänna som särskilda.<sup>53</sup> Det åläggs dock de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för tillämpningen.<sup>54</sup> Således är det av vikt att utreda de svenska bestämmelserna och dess utformning i relation till mervärdesskattedirektivet.

### 3.2 Syftet med den svenska mervärdesskatten

Mervärdesskatt utgör en skatteinkomst för Sverige som har till syfte att finansiera den offentliga verksamheten.<sup>55</sup> Det allra första uttaget av mervärdesskatt, på den tiden uttryckt som allmän omsättningsskatt, skedde år 1940 för att finansiera de kostnader som andra världskriget förde med sig.<sup>56</sup> Den har sedan dess avskaffats och påförts på nytt, mycket för att undvika den dubbelbeskattning eller den kumulativa effekten som annars uppstår av att en annars önskad neutralitet mellan produktions- och distributionsleden saknats.<sup>57</sup> Mervärdesskatt är således till skillnad från direkta skatter en indirekt skatt med avsikt att utgå på alla skatteobjekt<sup>58</sup> i produktions- och distributionsleden för det mervärde som uppstår i verksamheten. Detta mervärde baseras på skillnaden mellan utgående och ingående skatt och skall slutligen drabba den avsedda skattebäraren; kon-

---

<sup>52</sup> 2 § Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska Unionen. Se även avsnitt 1.3 om metod.

<sup>53</sup> Artikel 4 och 288 i den Konsoliderade versioner av fördraget om Europeiska Unionen och fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, 2010/C 83/01. Hädanefter refererad till som EU-fördraget.

<sup>54</sup> Artikel 288 EU-fördraget.

<sup>55</sup> Thunberg, *Moms från början*, s. 11.

<sup>56</sup> Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, s. 131.

<sup>57</sup> A.a. s 134-135.

<sup>58</sup> Jfr. med begreppet *skattebärare* vilket har en annan innebörd. Skattesubjekt som begrepp uttrycks även annorlunda i artikel 9 mervärdesskattedirektivet som istället använder termen *beskattningsbar person*.

sumenten. Följaktligen beskattas själva konsumtionen, därav även namnet konsumtions-skatt, dock utan rätt för konsumenten till avdrag eller vidare ersättning från staten.<sup>59</sup>

Den idag gällande Mervärdesskattelagen (1994:200) trädde ikraft 1 juli 1994. I och med Sveriges inträde i Europeiska Unionen (EU) genomgick lagen ändringar 1 januari 1995 i syfte att införa en mer EU-harmoniserad lagstiftning och däribland ny beskattnings-ordning för handel med andra medlemsstater.<sup>60</sup>

### **3.3 Mervärdesskattelagen i förhållande till mervärdesskatte-direktivet**

Det följer av artikel 4 i EU-fördraget att det endast är medlemsstaterna som åläggs ansvaret för att skyldigheter i enlighet med fördragen och unionens institutioners akter fullgörs. Eftersom det är medlemstaterna som skall implementera de akter som följer av medlemskapet i EU åläggs således även medlemsstaterna ansvaret i de fall implementeringen uteblivit eller utförts på ett felaktigt sätt, vilket kan sägas är en naturlig följd av denna plikt. Man talar då om en direkt effekt som i nyssnämnda situationer kan åberopas av den enskilde i syfte att tillvarata dennes rättigheter. De enskildas rättigheter skall följaktligen skyddas av de nationella domstolarna vilket ger den enskilde, då direkt effekt bedöms föreligga, en rätt att åberopa medlemsstaternas skyldigheter enligt fördragen.<sup>61</sup> Den direkta effekten följer av fördragets anda, uppbyggnad och ordalydelse.<sup>62</sup> Eftersom direkt effekt ansetts föreligga i samband med den primära rätten, det vill säga fördragen, är det av intresse att utreda de enskildas rättigheter som följer av direktiven som då utgör sekundär rätt.<sup>63</sup>

Sveriges inträde i EU medför enligt artikel 288 i EU-fördraget att utfärdade direktiv av institutionerna är bindande för medlemsstaterna avseende det resultat som skall uppnås med direktivet. Detta innebär att varje medlemsstat och dess nationella myndigheter får avgöra hur detta resultat skall uppnås i form av genomförande och tillvägagångssätt.<sup>64</sup>

---

<sup>59</sup> Thunberg, *Moms från början*, s. 11 och 18-19.

<sup>60</sup> Prop. 1994/95:57 s. 76 och 152.

<sup>61</sup> C-26/62 NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen 1963 s. 161.

<sup>62</sup> C-26/62 NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen 1963 s. 161.

<sup>63</sup> Se avsnitt 1.3 om metod.

<sup>64</sup> Artikel 288 EU-fördraget.

EU-domstolen har tillerkänt även direktiv en direkt effekt, se bedömningen i mål C-9/70, *van Duyn*. Den direkta effekten har tillerkänts direktiven vid felaktig eller utebliven implementeringen och kan utrönas ur fördragen. Mer specifikt kan den sägas ha sin grund i artikel 4 i EU-fördraget och den lojalitetsprincip som följer av denna.<sup>65</sup>

För de enskilda myndigheterna har det i och med EU-domstolens avgörande i mål C-8/81, *Becker*, även tillerkänts dem skyldigheter i form av direktivkonform lagtolkning i sin rättstillämpning.<sup>66</sup> Detta har fastslagits i samband med icke implementerade direktiv. EU-domstolen ansåg nämligen att, på grund av medlemsstaternas skyldigheter enligt fördragen, konsekvenserna av att den nationella lagstiftningen ännu inte anpassats till EU-rätten skall påföras myndigheterna och inte den enskilde.<sup>67</sup>

Uppfyller en medlemsstat således inte sina förpliktelser enligt direktiven kan detta få en direkt effekt och således åberopas i nationell domstol av den enskilde. Vilka förutsättningar som ger upphov till direkt effekt av en direktivbestämmelse har fastställts av EU-domstolen i sitt avgörande i mål C-9/70, *van Duyn*.<sup>68</sup> EU-domstolen kom då fram till att enskilda bestämmelser i direktiv kan ha en direkt effekt då en rättighet för den enskilde kan utrönas ur bestämmelsen och som denne kan åberopa inför den nationella domstolen. Detta förutsätter dock att bestämmelsen är till sitt innehåll tillräckligt klar, precis och ovillkorlig samt att direktivet och således den aktuella bestämmelsen börjat gälla.<sup>69</sup> Detta liknar den bedömning som EU-domstolen gjort i mål C-26/62, *van Gend en Loos*.<sup>70</sup>

---

<sup>65</sup> Artikel 288 mervärdesskattedirektivet. Alhager, *Mervärdesskatt vid omstrukturering*, s. 94-95.

<sup>66</sup> Hur denna skyldighet förhåller sig till 11 kap. 4 § Regeringsformen (1974:152) RF och ett eventuellt företräde för EU-rätten av förvaltningsmyndigheterna kommer inte att beröras i denna utredning. Se även Alhager, *Mervärdesskatt vid omstrukturering*, s. 95.

<sup>67</sup> C-8/81 Ursula Becker mot Finanzamt Münster-Innenstadt, ECR 1982 s. 53, p. 47. Se även Alhager, *Mervärdesskatt vid omstrukturering*, s. 95.

<sup>68</sup> C-41/74 Yvonne van Duyn mot Home Office, ECR 1974 s. 1337, pp. 14-15.

<sup>69</sup> A.a. Se även för direkt effekt av mervärdesskattedirektivet RÅ 2000 ref. 5 och C-8/81 Ursula Becker mot Finanzamt Münster-Innenstadt ECR 1982 s. 53, p. 25.

<sup>70</sup> C-26/62 NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen 1963 s. 161 och speciellt EU-domstolens formulering "...enligt fördragets anda, uppbyggnad och ordalydelse artikel... skall ges den tolkning att den har direkt effekt och ger upphov till individuella rättigheter som det åligger de nationella domstolarna att skydda."

## 3.4 Tillämpningsområde

### 3.4.1 Beskattningsbara subjekt och förutsättningar för mervärdesskatteplikt

Både fysiska och juridiska personer kan åläggas skyldigheten att betala mervärdesskatt och utgör då beskattningsbara subjekt. Detta får anses följa av 1 kap. 2 § ML som definierar skattesubjektet som *den* som omsätter varan eller tjänsten i en sådan verksamhet som avses i 1 kap. 1 § ML. I samband med begreppet beskattningsbart subjekt vill man även förtydliga att mervärdesskatteplikt endast åvilar rättssubjekt och således den fysiska eller juridiska personen som faktiskt svarar för omsättningen ifråga.<sup>71</sup> En skyldighet att betala mervärdesskatt förutsätter således att ett rättssubjekt kan identifieras och att denne omsatt en skattepliktig vara eller tjänst i en yrkesmässig verksamhet inom landet.<sup>72</sup> Följaktligen skall begreppen omsättning och yrkesmässig verksamhet utredas då de är av vikt för att utröna en eventuell mervärdesskatteplikt för det beskattningsbara subjektet. Vad som avses med omsättning och yrkesmässig verksamhet är även av vikt att utreda för att fastställa den omfattning som mervärdesskatteplikten enligt ML har.

Mervärdesskatteplikt förutsätter således en omsättning i en yrkesmässig verksamhet. Vad som utgör omsättning och yrkesmässig verksamhet regleras i 2 kap. respektive 4 kap. ML.<sup>73</sup> Med begreppet omsättning avses en transaktion innefattandes ett köp eller byte, varvid en vara eller tjänst överlåtes mot ersättning. Att påpeka är att begreppet omsättning och dess innebörd, ur ett mervärdesskatterättsligt hänseende, inte skall likställas med ett sedvanligt genomförande av en sådan omsättning. I de fall rättssubjektet är en annan person än den som genomför omsättningen skall således mervärdesskatteplikt tillfalla den förstnämnde.<sup>74</sup> En omsättning förutsätter även att äganderätten i och med transaktionen och i enlighet med Mervärdesskattedirektivet, skall ha överlåtits.<sup>75</sup> Då rättssubjektet är den som faktiskt svarar för omsättningen måste det anses följa av detta att det förutsätter även en faktisk äganderätt till den överlåtna varan eller tjänsten. Således medför det inte en mervärdesskatteplikt för den som genomför omsättningen. Att äganderätten överlåtits innebär även att den materiella förfoganderätten skall ha

---

<sup>71</sup> Westberg, *Mervärdesskatt- En kommentar*, s. 35.

<sup>72</sup> 1 kap. 1 § ML.

<sup>73</sup> 1 kap. 1 § ML.

<sup>74</sup> Westberg, *Mervärdesskatt- En kommentar*, s. 34.

<sup>75</sup> 2 kap. 1 ML. Artikel 14 och 24-25 mervärdesskattedirektivet. Se även prop. 1993/94:99 s. 135.

övergått till en *ny* ägare.<sup>76</sup> Äganderätten är således knutet till det beskattningsbara subjektet som ett rättssubjekt.

De svenska reglerna kring skattskyldighet skiljer sig något från de bestämmelser som återfinns i mervärdesskattedirektivet och särskilt begreppet beskattningsbar person. Innebörden och räckvidden av begreppet skattskyldighet i ML får i relation till mervärdesskattedirektivet både en formell och en materiell betydelse.<sup>77</sup> Den formella betydelsen innebär att begreppet skattskyldig avser vilka subjekt som omfattas av ML:s regler och sålunda även av andra rättigheter och skyldigheter som följer av skattskyldigheten. Dessa skyldigheter eller rättigheter förutsätter en skattskyldig person med vilken avses *den* som bedriver en skattskyldig verksamhet och är således knutet till definitionen i 1 kap. 2 § ML.<sup>78</sup> Mervärdesskattedirektivet knyter istället rättigheter och skyldigheter enligt direktivets bestämmelser till den beskattningsbara personen som sådan. I vissa fall innebär detta att dessa bestämmelser aktualiseras i ett tidigare skede jämfört med ML.<sup>79</sup>

När det talas om den materiella betydelsen av begreppet skattskyldighet, är det i enlighet med 1 kap. 2 § ML en omsättning av en vara eller tjänst som medför skattskyldighet. Artikel 193 mervärdesskattedirektivet är dess närmsta motsvarighet och som anger betalningsskyldigheten vid mervärdesskatteplikt.<sup>80</sup> Bestämmelsen anger visserligen den beskattningsbara personen som betalningsskyldig med medger även en betalningsskyldighet för andra personer.<sup>81</sup>

Det beskattningsbara subjektet skall således enligt 1 kap. 2 § ML företa en omsättning av en vara eller tjänst för att bli mervärdesskattsskyldig. Med en omsättning förstås enligt de ML:s regler en överlåtelse av äganderätten mot en ersättning.<sup>82</sup> För att avgöra huruvida en överlåtelse skett i enlighet med ML skall det enligt förarbetena vägledning sökas i de civilrättsliga reglerna vid köp eller byte. Således skall transaktionens karaktär utredas utifrån de svenska civilrättsliga begreppen för att avgöra om en skattepliktig

---

<sup>76</sup> Artikel 14 mervärdesskattedirektivet. Se även prop. 1993/94:99 s 135.

<sup>77</sup> SOU 2002:74 s. 149.

<sup>78</sup> SOU 2002:74 s. 149. Se t.ex. bestämmelserna om avdragsrätt enligt 8 kap. 3 § ML.

<sup>79</sup> SOU 2002:74 s. 149.

<sup>80</sup> SOU 2002:74 s. 149.

<sup>81</sup> Se även artikel 193 mervärdesskattedirektivet. Se även SOU 2002:74 s. 149.

<sup>82</sup> Prop. 1993/94:99 s. 135.



omsättning föreligger.<sup>83</sup> Detta tolkningssätt har dock förkastats av EU-domstolen som i sitt avgörande i mål C-320/88, *Safe*, betonade vikten av att samtliga överföringar av materiell egendom från en ägare till en annan, vilket ger den senare en befogenhet att förfoga över egendomen, är att anse som en leverans enligt direktivets bestämmelser.<sup>84</sup> Således skall man bortse från de formkrav som återfinns i de nationella civilrättsliga bestämmelserna när en äganderättsövergång föreligger och således en omsättning. Sådana bestämmelser försvårar nämligen för syftet med mervärdesskattedirektivet, nämligen en enhetlig reglering av och däribland definitionen av skattepliktiga transaktioner.<sup>85</sup> Eftersom artikel 23 mervärdesskattedirektivet anger att ett tillhandahållande av en tjänst är vid handen då transaktionen ifråga inte utgör en leverans av varor får EU-domstolen bedömning i mål C-320/88, *Safe*, anses gälla även vid fastställandet av ett tillhandahållande av en tjänst, dock med beaktande av förfoganderätten avser allt annat än en materiell egendom. Omsättningskravet avgör slutligen således vad som skall beskattas och inte tidpunkten för själva beskattningen, och det skall till följd därav utredas i efterhand vid vilket tillfälle ett visst köp eller byte (omsättningen) skall beskattas.<sup>86</sup>

Den som enligt de svenska mervärdesskattereglerna är skattskyldig är som bekant den som i en verksamhet som avses i 1 kap. 1 § ML omsätter en vara eller en tjänst.<sup>87</sup> Vad för slags verksamhet som avses specificeras inte utan vägledning får utrönas stegvis genom att först se till den hänvisning till 1 kap. 1 § ML som anges. Däri stadgas det att mervärdesskatt utgår på skattepliktig verksamhet där en omsättning av en vara eller tjänst görs i en yrkesmässig verksamhet.<sup>88</sup> Det är således ett rekvisit att verksamheten bedrivs på ett yrkesmässigt vis och hänvisning ges till 4 kap. 1 § ML om vad som avses

---

<sup>83</sup> A. prop. s 135-136. För en djupare diskussion kring civilrättsliga begrepp och deras betydelse i skatterättsligt hänseende se Bergström, *Skatter och civilrätt*, s. 94. Bergström medger att de civilrättsliga begreppen i sig har olika betydelse i civilrättsliga sammanhang och talar för att detsamma bör vara i skatterättsliga sammanhang, dock inte med en alltför avvikande innebörd.

<sup>84</sup> C-320/88 Staatsecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV 1990 s. I-00285, p. 7.

<sup>85</sup> C-320/88 Staatsecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV 1990 s. I-00285, p. 8.

<sup>86</sup> Prop. 1993/94:99 s. 135-136. Beskattningstidpunkten infaller då varan har levererats eller vid den tidpunkt då ersättningen i förskott inflyter kontant. Gäller överlåtelsen en tjänst inträffar beskattningstidpunkten då den har tillhandahållits eller tagits i anspråk genom uttag.

<sup>87</sup> 1 kap. 2 § ML. Se ovanförda diskussion i detta avsnitt.

<sup>88</sup> 1 kap. 1 § ML.

med yrkesmässig verksamhet. Bedriver den skattskyldige således en näringsverksamhet som åsyftas i 13 kap. IL kan mervärdesskatt utgå om en skattepliktig omsättning av varor och tjänster görs i verksamheten.<sup>89</sup> Enligt de inkomstskatterättsliga reglerna utgörs en näringsverksamhet i sin tur av en förvärvsverksamhet som till sin karaktär skall vara yrkesmässig och självständig.<sup>90</sup> Just begreppet förvärvsverksamhet tyder på att ett vinnyfte skall föreligga samt en viss varaktighet och omfattning.<sup>91</sup> För att anses bedriva en självständig verksamhet utreds vad som avtalats med uppdragsgivaren och i vilken utsträckning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren samt inordnad i uppdragsgivarens verksamhet.<sup>92</sup> Vad som åsyftas och således förutsätts för en självständig bedriven verksamhet är avsaknaden av ett anställningsförhållande.<sup>93</sup>

Begreppet yrkesmässig verksamhet motsvaras av artikel 9 mervärdesskattedirektivet och däri angivna definitionen av begreppet beskattningsbar person.<sup>94</sup> Visserligen uttrycker sig mervärdesskattedirektivet annorlunda i artikel 9 jämfört med den svenska motsvarigheten då den talar om en ekonomisk verksamhet och således mervärdesskattens räckvidd.<sup>95</sup> Eftersom Sverige anslutit sig till EU skall ändock myndigheter och domstolar tolka de nationella bestämmelserna på ett EU-konformt sätt.<sup>96</sup> Vidare kompletterar även artikel 10 mervärdesskattedirektivet begreppet yrkesmässig verksamhet i form av det självständighetskrav som återfinns i 13 kap. 1 § IL. Således skall ett rättssubjekt som företar skattepliktiga omsättningar av en vara eller en tjänst anses skattskyldig om dennes verksamhet bedrivs självständigt. Varaktighet är således inte viktigt utan även tillfälliga transaktioner kan komma att utgöra föremål för beskattning då någon form av ekonomisk aktivitet, oberoende av dess syfte eller resultat, är det enda som förutsätts för att utgöra en beskattningsbar person.<sup>97</sup> Det är således klart att ML inte är

---

<sup>89</sup> 4 kap. 1 § ML. Se den hänvisning till 4 kap. i 1 kap. 1 § ML.

<sup>90</sup> 4 kap. 1 § ML som hänvisar till 13 kap. Inkomstskattelag (1999:1229), IL, se 1 § nyssnämnda kapitel.

<sup>91</sup> SOU 2002:74 s. 69.

<sup>92</sup> 13 kap. § IL. Se även SOU 2002:74 s. 68.

<sup>93</sup> Jfr. artikel 10 mervärdesskattedirektivet.

<sup>94</sup> SOU 2002:74 s. 55.

<sup>95</sup> SOU 2002:74 s. 68-69.

<sup>96</sup> SOU 2002:74 s. 66.

<sup>97</sup> SOU 2002:74 s. 66 och 69. Se även artikel 9 mervärdesskattedirektivet.

utformat i enlighet med mervärdesskattedirektivet vilket ger de nationella myndigheterna och domstolarna ett större ansvar i sin rättstillämpning.<sup>98</sup>

### **3.4.2 Beskattningsbara objekt och förutsättningar för en skattepliktig omsättning**

Vad som medför mervärdesskatteplikt är en skattepliktig omsättning av en vara eller en tjänst.<sup>99</sup> Med vara förstås materiella saker, däribland fastigheter, gas, kyla, värme och elektrisk kraft. Även aktier och obligationer i den mån de omsätts som handling eller i trycksak utgör varor.<sup>100</sup> Vad som utgör en tjänst är dock inte specificerat i de svenska mervärdesskattebestämmelserna utan definieras negativt i 1 kap. 6 § ML. Ett tillhandahållande av en tjänst inbegriper allt annat som omsätts i en yrkesmässig verksamhet och som följaktligen inte utgör ett tillhandahållande av en vara.<sup>101</sup> Skall man således utreda en eventuell skatteplikt vid en omsättning av en specifik vara eller tjänst är det således undantagsreglerna i 3 kap. ML som vägledning skall sökas i.<sup>102</sup>

En verksamhet som medför skatteplikt förutsätter således en skattepliktig omsättning av en vara eller tjänst.<sup>103</sup> Vad som utgör en skattepliktig omsättning av en vara eller en tjänst förklaras närmare i 2 kap. 1 § ML.<sup>104</sup> Däri stadgas det att för att mervärdesskatt skall utgå på en omsättning av en vara eller en tjänst skall en överlåtelse mot ersättning ske. För tjänster stipuleras det även att ett överlåtande eller tillhandahållande på något annat sätt kan medföra skatteplikt.<sup>105</sup>

I samband med företagsomstruktureringar förvärvas eller avyttras aktier eller andelar som ett led i en verksamhetsöverlåtelse.<sup>106</sup> Aktier eller andelar kan antingen utgöra huvudprestationen eller vederlaget i omstruktureringar vilka kan få olika konsekvenser

---

<sup>98</sup> SOU 2002:74 s. 66.

<sup>99</sup> 1 kap. 1 och 7 §§ ML. 1 kap. 7 § hänvisar i sin tur till 2 kap. 1 § ML där definitionen av en skattepliktig omsättning återfinns.

<sup>100</sup> Prop. 1994/94:99 s. 128.

<sup>101</sup> 1 kap. 6 § ML.

<sup>102</sup> 3 kap. 1 § ML.

<sup>103</sup> 1 kap. 7 § ML som hänvisar till 2 kap. 1 § ML. Uttrycket verksamhet som medför skattskyldighet återfinns bland annat i 8 kap. 3 § ML om avdragsrätt.

<sup>104</sup> 2 kap. 1 ML.

<sup>105</sup> 2 kap. 1 § ML.

<sup>106</sup> Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, s. 259.

mervärdesskatterättsligt.<sup>107</sup> Relevant för denna utredning är dock att utreda huruvida omsättningar av aktier eller andelar generellt sett är skattepliktiga i enlighet med ML och hur de behandlas i samband med företagsomstruktureringar som huvudprestation.<sup>108</sup> I enlighet med 3 kap. 9 § ML är värdepappershandel undantagen från skatteplikt. Vad som avses är omsättning av aktier eller andra andelar, oavsett om de representeras av ett värdepapper eller ej.<sup>109</sup> Således innefattar undantaget omsättning av aktier och andelar som en vara eller tjänst. Då aktier eller andelar ansetts utgöra huvudprestationen i en företagsomstrukturering har 3 kap. 9 § ML ansetts tillämplig eftersom det rör sig om handel med värdepapper.<sup>110</sup> Av särskilt intresse är dock det undantag från skatteplikt som återfinns i 3 kap. 25 § ML som är tillämplig vid en överföring av samtliga tillgångar i samband med en verksamhetsöverlåtelse. Ser man till 1 kap. 7 § ML avses således hela verksamheten som en del därav vilket även öppnar upp för överlåtelser av rena verksamhetsgrenar. Förutsättningen för att en verksamhetsöverlåtelse enligt 3 kap. 25 § ML skall anses föreligga är att den verksamhet eller del därav som överlåts bibehåller sin identitet.<sup>111</sup> Detta innebär att den verksamhet som bedrevs av överlåtaren med hjälp av de överlåtna tillgångarna skall fortsätta bedrivas eller återupptas av förvärvaren. Vid hela verksamhetsöverlåtelser talar man om en överlåtelse av en ”a going concern”, det vill säga en pågående verksamhet eller ett i drift varande företag. Avser överlåtelser endast en del av verksamheten och utgör således av en tillgång eller ett kollektiv av tillgångar skall dessa kunna fortsätta som att bedrivas som en enhet och bidra till ett specifikt verksamhetsmål.<sup>112</sup> Den mervärdesskatterättsliga behandlingen av undantaget i 3 kap. 9 § respektive 25 § ML har utretts ovan i avsnitt 2.3.2. Det framgår nämligen av artikel 135 respektive artikel 19 och 29 att handel med värdepapper är undantagen mervärdesskatt medan verksamhetsöverlåtelser inte faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde. De svenska mervärdesskatterättsliga reglerna behandlar dessa två omsättningar lika och undantar dem båda från skatteplikt.

---

<sup>107</sup> A.a. s. 259 och 276.

<sup>108</sup> Se inledande avsnitt 1.1.

<sup>109</sup> 3 kap. 9 § ML.

<sup>110</sup> Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, s. 259.

<sup>111</sup> RÅ 2001 not. 99.

<sup>112</sup> RÅ 2001 not. 99.

I nästa avsnitt skall just den mervärdesskatterättsliga behandlingen av omsättning av aktier eller andelar ske eftersom EU-domstolen ansett att sådan omsättning kan, under vissa omständigheter, utgöra en ekonomisk verksamhet trots undantagen.<sup>113</sup> Detta får stor betydelse vid eventuella företagsomstruktureringar och avdragsrätt för stödtjänster i samband med dessa.

---

<sup>113</sup> Se avsnitt 4 som behandlar företagsomstruktureringar som ekonomisk mervärdesskattepliktigt verksamhet.

## 4 Företagsomstrukturering som mervärdesskattepliktig verksamhet

### 4.1 Inledning

Som tidigare utrett i avsnitt 2 och 3 ser det mervärdesskatterättsliga regelverket annorlunda ut jämfört med det svenska. Eftersom Sverige anslutit sig till EU skall de rättsakter som följer av medlemskapet gälla i landet med den rättsverkan som följer av dem.<sup>114</sup> De nationella myndigheterna och domstolarna skall även tolka den svenska rätten EU-konformt vilket innebär att svensk rätt skall tolkas i ljuset av de EU-rättsliga bestämmelserna. Eventuella diskrepanser skall således minska på grund av den lojalitetsplikt som följer av artikel 4 EU-fördraget.<sup>115</sup> Som även framgått är mervärdesskattedirektivet mer transaktionsorienterat än ML.<sup>116</sup> Begreppen beskattningsbar person och ekonomisk verksamhet som utgör en del av de rekvisit för skattskyldighet återfinns inte i de svenska mervärdesskattereglerna. Inte heller yrkesmässig verksamhet som återfinns i 1 kap. 1 § och 4 kap. 1 § ML och som medför skattskyldighet har någon motsvarighet i mervärdesskattedirektivet.<sup>117</sup> I samband med företagsomstruktureringar uppstår dock frågor kring just dess karaktär som ekonomisk verksamhet och en eventuell mervärdesskatteplikt.<sup>118</sup> Frågor uppstår eftersom omstruktureringar innefattar en omsättning av aktier eller andelar som antingen enligt 3 kap. 9 eller 25 §§ ML utgör skattefria omsättningar.<sup>119</sup> Trots detta har ekonomisk verksamhet ansetts föreligga enligt EU-domstolen och det är därför av vikt att utreda vilka förutsättningar som krävs för att en skattefri omsättning skall anses utgöra en ekonomisk verksamhet som kan medföra mervärdesskatteplikt.<sup>120</sup>

### 4.2 Begreppet ”utnyttjande” i artikel 9.1

Begreppet ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet har i avsnitt 2.3.1 definierats som en verksamhet självständigt bedriven av en producent, handlare eller

---

<sup>114</sup> 2 § Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska Unionen.

<sup>115</sup> Se artikel 4 EU-fördraget och SOU 2002:74 s. 66.

<sup>116</sup> Se avsnitt 2 om mervärdesskattedirektivet.

<sup>117</sup> Se avsnitt 3 om mervärdesskattelagen.

<sup>118</sup> C-60/90 Polysar Investment Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen 1991, s. I-03111.

<sup>119</sup> Se motsvarande artikel 135 respektive 19 och 29 mervärdesskattedirektivet.

<sup>120</sup> C-16/00 Cibo Participations SA mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais 2001 s. I-06663.

tjänsteleverantör. Vidare utgör även ett utnyttjande av materiella som immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter särskilt en ekonomisk verksamhet.<sup>121</sup> Eftersom ekonomisk verksamhet är ett av kriterierna för att utgöra en beskattningsbar person är det således av vikt att utreda dess innebörd och omfattning.

En utredning av begreppet ekonomisk verksamhet har således varit av vikt ifråga om holdingbolag som endast har till syfte att förvärva och inneha aktier eller andelar och som följaktligen inte ansetts bedriva en ekonomisk verksamhet som avses i mervärdesskattedirektivet. Holdingbolag bedriver generellt sett således inte en sådan verksamhet där tillgångar utnyttjas i någon transaktion, oavsett rättslig form, för att fortlöpande vinna intäkter av dessa tillgångar.<sup>122</sup> Detta anses följa av det undantag av förvar av aktier och andelar från mervärdesskatteplikt som återfinns i artikel 135 mervärdesskattedirektivet.<sup>123</sup> Kan man således fastställa ett utnyttjande av tillgångar kan en ekonomisk verksamhet ändå föreligga.<sup>124</sup> Av intresse är således att utreda dess omfattning. För dess innebörd se avsnitt 4.3.

Begreppet utnyttjande återfinns i artikel 9 mervärdesskattedirektivet och medför således att enbart förvärv och innehav av aktier och andelar inte anses utgöra en ekonomisk verksamhet. EU-domstolen har lagt särskild vikt vid att en eventuell utdelning eller vinst vid avyttring av aktier eller andelar inte utgör en sådan vinst ifrån en ekonomisk verksamhet som avses i mervärdesskattedirektivet, utan följer endast av ägandet av aktierna eller andelarna. Detta får även anses inbegripa förvärv och avyttringar av övriga värdepapper.<sup>125</sup> Sådana innehav skall inte heller liknas vid ett sådant innehav som avses i artikel 135 mervärdesskattedirektivet. Denna artikel avser att undanta från mervärdesskatteplikt handel med värdepapper som sker i en affärsverksamhet som således utförs i

---

<sup>121</sup> Artikel 9 mervärdesskattedirektivet.

<sup>122</sup> C-60/90 Polysar Investment Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen 1991, s. I-03111, pp. 12-13.

<sup>123</sup> Alhager, Alhager, *Omstrukturerings och moms*, s. 43.

<sup>124</sup> C-16/00 Cibo Participations SA mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais 2001 s. I-06663, pp. 19-21.

<sup>125</sup> C-8/03 Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) mot Belgiska staten 2004 s. I-10157, pp. 38-40 och C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EMD) mot Fazenda Pública 2004 s. I-04295, pp. 57-58.

egenskap av en beskattningsbar person.<sup>126</sup> Innehav som därmed likställs med sådana av en privatinvesterare är att betrakta som en ekonomisk verksamhet utanför mervärdesskattens tillämpningsområde.<sup>127</sup> Följaktligen kan man dra den slutsatsen att ett utnyttjande förutsätter en vinst som resulterat från det vederlag som erhållits för de tillgångar som utnyttjats i en faktisk ekonomisk verksamhet. Vederlaget kan inte utgöra ett resultat av själva ägandet vilket däremot är konsekvensen av ett innehav av värdepapper.

I de fall en utdelning således skulle kunna anses utgöra vederlag för den ekonomiska verksamheten, vilket i sin tur följaktligen förutsätter ett samband mellan utdelningen och verksamheten, skulle en ekonomisk verksamhet kunna föreligga i enlighet med mervärdesskattedirektivet. Detta skulle vara möjligt om utdelningen utgår som vederlag för någon form av tillhandahållande i den annars mervärdesskattepliktiga verksamheten.<sup>128</sup> Som ovan nämnt utgör utdelning dock ett resultat av ett ägarskap och saknar således det samband med verksamheten som erfordras.<sup>129</sup>

Ser man även närmare på det beskattningsunderlag som skall påföras mervärdesskatt så utgörs detta av det subjektiva värdet av vederlaget för ett *tillhandahållande* av varor och tjänster.<sup>130</sup> Kan det inte fastställas vad som faktiskt uppbärs skall ett uppskattat värde enligt objektiva kriterier utgöra vägledning. Består vederlaget vidare inte av pengar skall det dock kunna mätas i pengar. Således skall ett tillhandahållande, det vill säga en *omsättning*, föreligga för att mervärdesskatt skall utgå då ett beskattningsunderlag kan fastställas utefter den ersättning som erlagts för tillhandahållandet.<sup>131</sup> Vidare kan detta jämföras med artikel 2 mervärdesskattedirektivet där det stadgas att mervärdesskatt skall utgå på omsättningar vilka innebär att en leverans av varor eller tjänster mot ersättning har skett. Omsättningen skall i sin tur innebära att rätten att förfoga över till-

---

<sup>126</sup> Artikel 2 och 9 mervärdesskattedirektivet. C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EMD) mot Fazenda Pública 2004 s. I-04295, p. 59. Detta blir även konsekvensen av om det anses att innehavet, förvärvet eller avyttringen av aktierna eller andelarna utgör en ekonomisk verksamhet, se C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, pp. 52-53.

<sup>127</sup> C-155/94 Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise 1996 s. I-03013, p. 36.

<sup>128</sup> C-142/99 Floridienne SA och Berginvest SA mot Belgiska staten 2000 s. I-09567, p. 14.

<sup>129</sup> C-142/99 Floridienne SA och Berginvest SA mot Belgiska staten 2000 s. I-09567, pp. 20-21.

<sup>130</sup> C-288/94 Argos Distributors Ltd mot Commissioners of Customs & Excise 1996 s. I-05311.

<sup>131</sup> C-288/94 Argos Distributors Ltd mot Commissioners of Customs & Excise 1996 s. I-05311, pp. 16-17.



handahållandet skall ha överförts.<sup>132</sup> Av detta får det anses följa att en omsättning av tillgångar i en ekonomisk verksamhet och som förutsätts för en mervärdesskatteplikt, innebär ett faktiskt utnyttjande av tillgångar.

Skattefria transaktioner kan även utgöra en direkt, bestående och en nödvändig förlängning av den verksamhet som utgör grund för mervärdesskatteplikt och således utgöra en ekonomisk verksamhet. Uppbärs ett vederlag, till exempel ränta, inom ramen för ett ägande av värdepapper agerar den skattskyldige personen således i egenskap av denna.<sup>133</sup> Sådana transaktioner innebär följaktligen att ett utnyttjande av tillgångar skett i syfte att fortlöpande vinna intäkter.

Begreppet utnyttjande och föreliggandet av en ekonomisk verksamhet har haft störst betydelse ifråga om transaktioner i enlighet med 3 kap. 9 § ML och artikel 135 mervärdesskattedirektivet eftersom förvärv, innehav och avyttringar av aktier som ekonomisk verksamhet inte uttryckligen är reglerad. Denna verksamhet kan bedrivas i många olika former. Till skillnad från verksamhetsöverlåtelser måste först en transaktion innefattandes aktier först falla inom mervärdesskattens tillämpningsområde för att sedan kunna undantas. Således blir bedömningen av huruvida det förekommer en ekonomisk verksamhet en viktigt och avgörande fråga att utreda för sådana transaktioner. Att klassificera en transaktion som en verksamhetsöverlåtelse är en aning enklare eftersom det är reglerat. Vidare blir inte föreliggandet av en ekonomisk verksamhet en lika viktig fråga eftersom verksamhetsöverlåtelser faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde.<sup>134</sup>

### **4.3 Innebörden och betydelsen av ett deltagande i förvaltningen**

Som ovan nämnts utgör ett innehav av aktier och andelar samt förvärv och avyttring av sådana innehav inte en ekonomisk verksamhet då ett utnyttjande av tillgångar ej ägt rum.<sup>135</sup> EU-domstolen har trots detta fastställt att en ekonomisk verksamhet kan förelig-

---

<sup>132</sup> Se avsnitt 2 om mervärdesskattedirektivet.

<sup>133</sup> C-306/94 Régie dauphinoise - Cabinet A. Forest SARL mot Ministre du Bdgét 1996 s. I-03695, p. 18. Se även artikel 2 och 9 mervärdesskattedirektivet. Jfr. kopplingen mot den utdelning, som inte utgör ersättning i den bemärkelsen då det följer av aktie- eller andelsinnehavet.

<sup>134</sup> Förutsatt att artikel 19 och 29 mervärdesskattedirektivet utnyttjas av en medlemsstat.

<sup>135</sup> Se avsnitt 4 om förvärv, innehav och avyttringar av aktier och andelar som ekonomisk verksamhet.

ga förutsatt att en viss aktivitet ifrån moderbolaget förekommit och som är mer långtgående än den aktivitet eller rättigheter som normalt följer av delägarskapet.<sup>136</sup> Detta är för handen då det kan fastställas att moderbolaget direkt eller indirekt tagit del i förvaltningen i det bolag vars aktier eller andelar förvärvas eller avyttras.<sup>137</sup> Deltagande skall vidare även vara mer långtgående än den som företas av privata investerare.<sup>138</sup> I de fall där EU-domstolen gjort den bedömningen att en ekonomisk verksamhet förelegat har deltagande i förvaltningen inneburit att moderbolaget tillhandahållit dotterbolaget mervärdesskattepliktiga tjänster i form av bland annat administrations-, bokförings- och marknadsföringstjänster.<sup>139</sup>

Således kan även transaktioner och förhandlingar som avser aktier eller andelar utgöra ekonomisk verksamhet då de utförs inom ramen för, det vill säga i samband med, en affärsverksamhet avseende handel med värdepapper, i syfte att ta direkt eller indirekt del i förvaltningen av de bolag i vilka andelen förvärvats eller avyttrats. Detta gäller även i de fall då de utgör en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av den skattepliktiga verksamheten, se avsnitt 4.2.<sup>140</sup> En följd av att ett förvärv, innehav eller avyttring av aktier eller andelar anses utgöra en ekonomisk verksamhet är att undantagsbestämmelsen aktualiseras, se avsnitt 5 om handel med värdepapper.

---

<sup>136</sup> C-60/09 Polysar Investment Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechtenen Accijnzen 1991, s. I-03111, pp. 14 och 17.

<sup>137</sup> C-60/90 Polysar Investment Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechtenen Accijnzen 1991, s. I-03111, p. 14.

<sup>138</sup> C-155/ 94 Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise 1996, s. I-03013, p. 39.

<sup>139</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, p. 32.

<sup>140</sup> Detta gäller dock ej förvaltningsbolag som måste avstå från sådan handel som medför att de innehar aktiemajoritet. C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, p. 31, C-80/95 Harnas & Helm CV mot Staatsecretaris van Financiën 1997 s. I-00745, p. 16 och C-155/ 94 Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise 1996, s. I-03013, p. 39.

## 5 Handel med värdepapper

### 5.1 Inledning

I föregående avsnitt utreddes omsättning av aktier som ekonomisk verksamhet i syfte att utreda vilka förutsättningar skattefria omsättningar ändå kan komma att omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde. Har det ansetts föreligga en ekonomisk verksamhet har det dock inte nödvändigtvis lett till en direkt rätt till avdrag vid ett förvärv eller avyttring av aktier eller andelar, utan inneburit att undantaget för handel med värdepapper blivit aktuell och således resulterat i ett mervärdesskattefritt förvärv eller avyttring av densamme.<sup>141</sup> Således skall det utredas vad som avses med handel med värdepapper i syfte att klargöra vilka typsituationer som utgör skattefria innehav. I detta avsnitt skall handel med värdepapper enligt 3 kap. 9 § ML och artikel 135 mervärdesskattedirektivet utredas utifrån dess innebörd och omfattning. Eftersom dessa bestämmelser blir aktuella vid ett eventuellt förvärv eller avyttring av aktier skall även verksamhetsöverlåtelser utredas utifrån samma syfte i avsnitt 6.

### 5.2 Begreppet enligt mervärdesskattedirektivet och EU-domstolen

#### 5.2.1 Handel med värdepapper enligt artikel 135

I enlighet med mervärdesskattedirektivets artikel 135 skall varje medlemsstat undanta transaktioner vilka inbegriper förmedling rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar och andra värdepapper. Vad som avses i artikel 135 mervärdesskattedirektivet är handel med värdepapper.<sup>142</sup> Sådana transaktioner utgör således inte mervärdesskattepliktiga transaktioner. Undantaget från detta undantag är transaktioner vilka inbegriper förvaltning och förvar rörande nyssnämnda finansiella instrument, andra handlingar som representerar äganderätt till varor och sådana rättigheter och värdepapper som avses i artikel 15.2.<sup>143</sup> Vidare skall uppräknade undantag i artikel 135 mervär-

---

<sup>141</sup> Se bland annat C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, pp. 52-53.

<sup>142</sup> C-2/98 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, p. 48.

<sup>143</sup> Artikel 15.2 mervärdesskattedirektivet berör rättigheter och nyttjanderätt till fast egendom och skall inte beröras i denna utredning.

dessskattedirektivet tolkas restriktivt jämfört med de undantag från undantaget som återfinns i direktivet.<sup>144</sup>

Begreppet handel med värdepapper har även utretts av EU-domstolen i mål C-2/95, *SDC*. Med handel med värdepapper skall förstås transaktioner innefattande handlingar vilka förändrar den rättsliga och ekonomiska situationen mellan parterna vad gäller värdepapperen.<sup>145</sup> Således skall sådan verksamhet som skapar, förändrar eller utsläcker parternas rättigheter och skyldigheter avseende värdepapper att anses utgöra handel med värdepapper.<sup>146</sup>

### **5.2.1.1 Förmedling och förvaltning**

Den verksamhet som avses i artikel 135 och som är undantagen mervärdesskatteplikt inbegriper sådana transaktioner som tillhandahålls i en verksamhet vid en helhetsbedömning utgöra en enhet med en fristående karaktär som syftar till att uppfylla specifika och väsentliga funktioner. Syftet skall således vara att uppnå rättsliga som finansiella förändringar.<sup>147</sup> Med förmedling menas ett sammanförande av parter och medverkan till avtalslut mellan dessa och således är detta undantaget enligt artikel 135 mervärdesskattedirektivet.<sup>148</sup>

En transaktion som inte omfattas av undantaget i artikel 135 mervärdesskattedirektivet är förvaltning av uppräknade finansiella instrument i nyssnämnda artikel. Sådana transaktioner innebär att parternas rättsliga situation vad gäller värdepapperna inte förändras. Vidare är sådan verksamhet i jämförelse med undantagen handel från skatteplikt relativt

---

<sup>144</sup> Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, s. 261. Se även C-348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties mot Staatssecretaris van Financiën*, ECR 1989, p. 13 och C-281/91 *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf BV mot Staatssecretaris van Financiën*, ECR 1993 s. I-5405, pp. 13-14.

<sup>145</sup> C-2/95 *Sparekassernes Datacenter (SDC) mot Skatteministeriet* 1997 s. I-03017, pp. 66 och 72 och C-235/00 *Commissioners of Customs and Excise mot Financial Services Ltd* 2001 s. I-10237, p. 19.

<sup>146</sup> C-235/00 *Commissioners of Customs and Excise mot Financial Services Ltd* 2001 s. I-10237, p. 33.

<sup>147</sup> C-2/95 *Sparekassernes Datacenter (SDC) mot Skatteministeriet* 1997 s. I-03017, pp. 66-68.

<sup>148</sup> C-453/05 *Volker Ludwig mot Finanzamt Luckenwalde* 2007 s. I-05083, pp. 14 och 19. Detta gällde visserligen förhandling med krediter enligt de äldre mervärdesskatterättsliga reglerna som återfinns i artikel 13 i Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund. Däri används begreppet förhandling alltgenom artikeln. I artikel 135 mervärdesskattedirektivet är uttrycket idag utbytt till förmedling.

enklare att påföra mervärdesskatt då särskiljandet mellan vad som utgör vederlag för tjänsten i frågan och den utväxling av pengar eller värdehandlingar som tjänsten omfattar inte är lika diffus.<sup>149</sup> Det skall dock erinras att EU-domstolen i ett avgörande gjort åtskillnad mellan förvaltning som genererar en avkastning som i sig följer av själva aktieinnehavet och en affärsmässig förvaltning eller förvaltning som företas i kommersiellt syfte.<sup>150</sup> Det sistnämnda medför som nyssnämnt att verksamheten blir skattepliktig då förvaltningen har till syfte att generera intäkter och den immateriella tillgången utnyttjas således i den bemärkelsen som avses i artikel 9 mervärdesskattedirektivet. Detta blir aktuellt då ett bolag utför ett direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen i det bolag som förvärvas eller avyttras, se avsnitt 4.<sup>151</sup>

## **5.3 Begreppet enligt svensk rätt**

### **5.3.1 Handel med värdepapper enligt 3 kap. 9 § ML**

Vilka varor och tjänster som är mervärdesskattepliktiga vid en omsättning framgår inte direkt av 3 kap. 1 § ML.<sup>152</sup> Därin anges endast att omsättning av varor och tjänster är skattepliktiga om inget annat anges i 3 kap. ML. Ser man till den närmaste svenska motsvarigheten till artikel 135 mervärdesskattedirektivet utgörs den således av 3 kap. 9 § ML. Därin undantas omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Nyssnämnda lagrum utvecklar även begreppen bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel, där värdepappershandel innebär en omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller ej.<sup>153</sup> Den sistnämnda meningen återfinns inte i mervärdesskattedirektivets artikel 135 men klargör endast att en omsättning av aktier kan utgöra en transaktion med antingen varor eller tjänster. Det är vidare aktier som tjänstetransaktion som är av störst betydelse vid omstruktureringar.<sup>154</sup>

---

<sup>149</sup> C-235/00 Commissioners of Customs and Excise mot Financial Services Ltd 2001 s. I-10237, pp. 18-19.

<sup>150</sup> Det förstnämnda innebär således att transaktionen inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde, se avsnitt 4.

<sup>151</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, pp. 28-31.

<sup>152</sup> 3 kap. 1 § ML.

<sup>153</sup> 3 kap. 9 § ML st. 1 och 3.

<sup>154</sup> Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, s. 267.

### 5.3.1.1 Omsättning och förmedling

Begreppet omsättning och förmedling har av Regeringsrätten fått en annan betydelse än den som åsyftas i mervärdesskattedirektivet. Med detta begrepp förstås således en förmedling av rättighetsbevis på det sätt som dessa tjänster utgör typiska inslag i bankers och finansieringsinstituts verksamheter.<sup>155</sup> Det har i tidigare endast uttryckts som en omsättning och förmedling av aktie i dess egenskap som rättighetsbärare.<sup>156</sup> Ser man till äldre förarbeten kan handel med värdepapper utronas som ett exempel på bank- och finansieringsverksamhet.<sup>157</sup> Regeringsrätten har således följaktligen dragit den liknelsen mellan omsättning och förmedling av aktier och förmedling av rättighetsbevis som vanligtvis förekommer i bankers och finansieringsinstituts verksamheter.<sup>158</sup> Detta har dock ifrågasatts utifrån ett EU-rättsligt perspektiv då mervärdesskattedirektivet undantar handel med värdepapper utan den begränsning som återfinns i den svenska motsvarigheten i ML. Enligt den legalitetsprincip<sup>159</sup> som råder skall all omsättning och förmedling av aktier undantas.<sup>160</sup> Denna princip anses även vara den förhärskade åsikten.<sup>161</sup>

---

<sup>155</sup> RÅ 1993 not. 71. Se även RÅ 1994 not. 422. Dessa rättsfall avser de äldre mervärdesskatterättsliga bestämmelserna. För de nu gällande mervärdesskatterättsliga bestämmelserna se RÅ 1996 not. 84 och RÅ 1998 not. 249.

<sup>156</sup> Prop. 1989/90:111 s. 239.

<sup>157</sup> SOU 1989:35 Del I s. 192.

<sup>158</sup> RÅ 1993 not. 71. Se även Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, s. 269.

<sup>159</sup> Denna princip innebär att skattskyldighet skall framgå av lag, jfr. 8 kap. 3 § Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform, RF. Se även Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 73.

<sup>160</sup> Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, s. 270. Hultqvist, *Moms och finansiella tjänster*, s. 141.

<sup>161</sup> Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, s. 272.

## 6 Verksamhetsöverlåtelse

### 6.1 Inledning

Centralt för denna rättsutredning är förvärv och avyttringar av aktier eller andelar i samband med verksamhetsöverlåtelser i enlighet med 3 kap. 25 § ML samt artikel 19 och 29 mervärdesskattedirektivet. Då detta undantag inte har berörts något nämnvärt i svensk rätt är det således av intresse för rättsutredningen framställande att utreda undantaget i samband med företagsomstruktureringar.<sup>162</sup> Således utreds innebörden och omfattningen av verksamhetsöverlåtelser i detta avsnitt. Utredningen underlättar, i samband med avsnitt 5, för den följande framläggningen av reglerna kring den avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som tillfaller skattepliktiga verksamheter.

### 6.2 Begreppet enligt mervärdesskattedirektivet och EU-domstolen

Artikel 19 mervärdesskattedirektivet ger varje medlemsstat en möjlighet att undanta, från tillämpningsområdet för mervärdesskatt, överföringar av samtliga tillgångar eller delar därav. Medlemsstaten får anse att sådana transaktioner inte utgör en leverans av varor då mottagaren inträder i överlåtarens ställe, detta oavsett om det sker mot ersättning, gratis eller som tillskott till ett företag.<sup>163</sup> Följaktligen skall ingen mervärdesskatt utgå på sådana transaktioner.<sup>164</sup> Detta får även anses gälla transaktioner vilka inbegriper en överföring av tjänster.<sup>165</sup>

Begreppet verksamhetsöverlåtelse har vidare utretts och definierats av EU-domstolen som en transaktion vilket innefattar en överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av företaget. Transaktionen kan inkludera materiella såsom immateriella tillgångar, och dessa kombinerat, i de fall de utgör ett företag eller del därav som kan bedrivas som en självständig ekonomisk verksamhet. Således utgör även en avyttring av samtliga aktier en sådan verksamhetsöverlåtelse då transaktionen är likvärdig en överlåtelse av samtliga tillgångar ur ett funktionellt hänseende.<sup>166</sup> EU-domstolen gjorde dock

---

<sup>162</sup> Se bland annat C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413.

<sup>163</sup> Artikel 19 mervärdesskattedirektivet.

<sup>164</sup> Artikel 2 mervärdesskattedirektivet. Se även C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, p. 36 och C-408/98 Abbey National plc mot Commissioners of Customs & Excise 2001 s. I-01361, p. 30.

<sup>165</sup> Artikel 29 mervärdesskattedirektivet.

<sup>166</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, pp. 35 och 40.

en avgränsning mot överlåtelser som enbart innebär en överföring av tillgångar såsom försäljningar av varulager.<sup>167</sup>

Vidare utredde EU-domstolen innebörden av att mottagaren inträder i överlåtarens ställe, vilket skall förstås som att mottagaren har för avsikt att fortsätta bedriva den verksamheten eller del av verksamheten som förvärvats. Är avsikten endast att avyttra det som förvärvats, i liknelse med en lagerförsäljning, är detta inte en överlåtelse som avses i artikel 19 och har därmed undantagits som ovan nämnts. EU-domstolen har även klargjort att denna bedömning inte förutsätter att mottagaren bedriver liknande verksamhet innan förvärvet.<sup>168</sup> Mottagaren skall dock bedriva skattepliktig verksamhet för att avdrag skall medges. Är verksamheten skattepliktig blir den mervärdesskatt en kostnad som kommer belasta mottagaren.<sup>169</sup>

Syftet med denna artikel har enligt generaladvokaten varit att undvika alltför stora belastningar på företag som genomför sådana överlåtelser.<sup>170</sup> Den mervärdesskatt som hade utgått på överlåtelserna hade nämligen uppgått till ett sådant stort belopp i jämförelse med det överlåtande företags tillgångar.<sup>171</sup> Har en medlemsstat utnyttjat valmöjligheten att införa undantaget i artikel 19 i dess nationella lagstiftning utgör således en överlåtelse av samtliga tillgångar inte en leverans av varor och faller därmed utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde. Följaktligen skall ingen mervärdesskatt utgå då transaktionen inte utgör en sådan mervärdesskattepliktig ekonomisk verksamhet som avses i artikel 2 mervärdesskattedirektivet.<sup>172</sup> Utnyttjas inte möjligheten innebär det således att verksamhetsöverlåtelser utgör mervärdesskattepliktiga leveranser av varor eller tjänster. Av intresse är således om artikel 135 ändock kan komma att aktualiseras då

---

<sup>167</sup> C-497/01 Zita Modes Sàrl mot Administration de l'enregistrement et des domaines 2003 s. I-14393, p. 40.

<sup>168</sup> C-497/01 Zita Modes Sàrl mot Administration de l'enregistrement et des domaines 2003 s. I-14393, pp. 44-45.

<sup>169</sup> Artikel 168 mervärdesskattedirektivet. Se även Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, s. 285.

<sup>170</sup> C-497/01 Zita Modes Sàrl mot Administration de l'enregistrement et des domaines 2003 s. I-14393, p. 41.

<sup>171</sup> C-497/01 Zita Modes Sàrl mot Administration de l'enregistrement et des domaines 2003 s. I-14393, p. 41.

<sup>172</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, p. 40.



leveransen avser transaktioner innefattandes aktier eller andelar vilket undantar transaktionen från mervärdesskatt.<sup>173</sup>

### 6.3 Begreppet enligt svensk rätt

Sverige har valt att i 3 kap. 25 § ML föra in en bestämmelse som undantar omsättning av tillgångar i en verksamhet från mervärdesskatteplikt i samband med verksamhetsöverlåtelser, fusioner och liknande förfaranden. Detta förutsätter dock att förvärvaren är berättigad till avdrag och återbetalningen av skatten i enlighet med 10 kap. 9-13 §§ ML. Att mottagaren skall vara skattskyldig för mervärdesskatt för att undantaget enligt 3 kap. 25 § ML skall vara tillämpligt följer av det mervärdesskattesystem som återfinns i ML. Den överlåtande verksamheten har nämligen tillgodogjort sig avdrag för ingående mervärdesskatt vilket sedan övervältras på mottagaren som träder in i överlåtarens ställe.<sup>174</sup>

Verksamheten som överlåtes skall av mottagaren bedrivas på det sätt som överlåtaren bedrev denna. Dess identitet skall således vara intakt. Uttryckt annorlunda skall överlåtelserna innefatta en pågående verksamhet eller ett i drift varande företag, det vill säga ”a going concern”. Gäller överlåtelserna delar av verksamheten, en tillgång eller ett kollektiv, skall dessa i princip fortsätta att fungera som en enhet och således bidra till att förverkliga ett särskilt verksamhetsmål.<sup>175</sup> Vidare ser man till de tillgångar som används av överlåtaren vid överlåtelsetidpunkten.<sup>176</sup>

Syftet med denna bestämmelse är, i likhet med artikel 19 och 29 mervärdesskattedirektivet, att underlätta för företag i samband med omstruktureringar då ett uttag av mervärdesskatt skulle innebära likviditetspåfrestningar som anses vara onödiga.<sup>177</sup> Sverige har

---

<sup>173</sup> Se bland annat C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413 där frågan huruvida aktieavyttringen utgjorde handel med värdepapper eller verksamhetsöverlåtelse aktualiserades, vilket innebär att dessa transaktioner objektivt sett är lika till sin funktion. Författaren drar således slutsatsen att en verksamhetsöverlåtelse likväl kan utgöra handel med värdepapper och vice versa. Eftersom det utgör en leverans enligt artikel 2 mervärdesskattedirektivet behöver inte en bedömning huruvida det föreligger en ekonomisk verksamhet göras utan undantagsbestämmelsen i artikel 135 är direkt tillämplig.

<sup>174</sup> RÅ 2001 not. 99.

<sup>175</sup> RÅ 2001 not. 99.

<sup>176</sup> RÅ 2001 not. 97.

<sup>177</sup> RÅ 2001 not. 97

i detta avseende valt att utnyttja den möjligheten som återfinns i artikel 19 och 29 mer-  
värdesskattedirektivet för att uppnå detta syfte.

## **7 Generella regler om avdrag för ingående mervärdesskatt**

### **7.1 Inledning**

I samband med företagsomstruktureringar är det vanligt att stöd- och konsulttjänster köps in.<sup>178</sup> Av intresse är således möjligheten till avdrag för den ingående mervärdesskatt som sådana kostnader medför. Detta avsnitt skall följaktligen utreda de generella reglerna för avdragsrätt i syfte att, i samband med föregående avsnitt om undantagen från mervärdesskatteplikt, underlätta för förståelsen i avsnitt 10 om den avdragsrätt som ändå kan komma att medges skattefria transaktioner. Avdragsrätten skall även utredas ur både ett EU-rättsligt och svenskt perspektiv vilket underlättar för den analys som i avsnitt 11 kommer att belysa konsekvenserna av denna rättsutredning i svensk rätt.

### **7.2 Avdragsrätt enligt mervärdesskattedirektivet**

Avdragsrätt för kostnader i samband med inköp av varor och tjänster som används i verksamheten regleras i huvudsak i artikel 168 mervärdesskattedirektivet. Den beskattningsbara personen medges avdrag för kostnader den innehåft för beskattningsbara transaktioner i den medlemsstat där transaktionerna utfördes. De varor och tjänster som avses är de som tillhandahålls av en annan beskattningsbar person.<sup>179</sup>

Som ovan beskrivits i avsnitt 2.3.1 förstås med beskattningsbar person den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet.<sup>180</sup> Är det således inte en verksamhet som bedrivs av en producent, handlare, tjänsteleverantör eller som innefattar ett utnyttjande av materiella som immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter medges inget avdrag för kostnader i samband med utförda skattepliktiga transaktioner. Ser man vidare till syftet med det avdragssystemet som utformats i mervärdesskattedirektivet skall det följaktligen säkerställa att den mervärdesskatt som en näringsidkare löpande betalat i sin ekonomiska verksamhet inte skall belasta denne, förutsatt att den ekonomiska verksamheten är mervärdesskattepliktig enligt direktivets bestämmelser.<sup>181</sup> Detta får anses gälla alla skattepliktiga transaktioner i tillverknings- och distributionsleden i

---

<sup>178</sup> Se avsnitt 8 om avdragsrätt för stödtjänster i samband med handel med värdepapper och verksamhetsöverlåtelser.

<sup>179</sup> Artikel 168 a mervärdesskattedirektivet.

<sup>180</sup> Artikel 9 mervärdesskattedirektivet.

<sup>181</sup> C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc 2000 s. I-04177, p. 19.

vilka verksamheterna utgör sådan ekonomisk verksamhet som avses i mervärdesskattedirektivet. Avdrag medges således för kostnader i samband med leveranser av varor och tjänster av beskattningsbara personer som bedriver någon form av ekonomisk verksamhet.<sup>182</sup> Är verksamheten av blandad art medges ett proportionellt avdrag. Följaktligen skall endast avdrag medges till den del som hänför sig till mervärdesskattepliktiga transaktioner.<sup>183</sup>

Avdragsrätten förutsätter dock att de varor och tjänster som använts har ett direkt och omedelbart samband med de transaktioner som är mervärdesskattepliktiga.<sup>184</sup> Detta direkta samband återfinns även i artikel 1 mervärdesskattedirektivet där det anges att mervärdesskatt enligt direktivets bestämmelser är utkrävbar efter att avdrag gjorts för den mervärdesskatt som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna som utgör priset för de varor och tjänster som använts i den mervärdesskattepliktiga verksamheten.<sup>185</sup> EU-domstolen har även i ett avgörande vidare definierat vad som förstås med direkt och omedelbart samband.<sup>186</sup> I samband med en utgående transaktion skall de förvärv av varor och tjänster som utgör kostnadskomponenter inkorporerats i densamma innan dess utförande.<sup>187</sup> Är det vid handen föreligger det ett direkt och omedelbart samband med en mervärdesskattepliktig transaktion som medger full avdragsrätt.<sup>188</sup>

EU-domstolen har likaså fastslagit i vilka situationer avdragsrätt kan medges fastän sambandet saknas mellan den ingående och den utgående transaktionen. I de fall då kostnaderna för den ingående transaktionen uppstår till följd av eller efter att en utgående transaktion genomförts utgör dessa en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader även kallat overheadkostnader.<sup>189</sup> Det föreligger visserligen inte ett sådant samband som avses i artikel 1 mervärdesskattedirektivet men EU-domstolen hävdar att samban-

---

<sup>182</sup> C-62/93 BP Soupergaz Anonimos Etairia geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion mot grekiska staten 1995 s. I-01883, p. 16. Se även artikel 2 och 9 mervärdesskattedirektivet.

<sup>183</sup> Artikel 173-175 mervärdesskattedirektivet.

<sup>184</sup> C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise 1995 s. I-00983, p. 19.

<sup>185</sup> C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise 1995 s. I-00983, p. 20.

<sup>186</sup> C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise 1995 s. I-00983, pp. 23 och 28.

<sup>187</sup> C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc 2000 s. I-04177, p. 30.

<sup>188</sup> C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise 1995 s. I-00983, pp. 23 och 28.

<sup>189</sup> C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc 2000 s. I-04177, p. 31. Se även Alhager, Alhager, *Omstruktureringar och moms*, s. 66.

det som avses i artikel 173 mervärdesskattedirektivet föreligger istället på så sätt att kostnadskomponenten har ett samband med hela den skattskyldiges verksamhet. Kostnaderna för de ingående transaktionerna utgör således en del av kostnadskomponenterna av ett företags produkter. I de fall skattepliktiga som icke skattepliktiga transaktioner företas i verksamheten medge ett proportionerligt avdrag enligt bestämmelserna om blandad verksamhet.<sup>190</sup> Av detta bör det följä att även då handel med värdepapper förekommer i en för övrigt mervärdesskattepliktig verksamhet avdrag bör medges delvis, förutsatt att ett sådant samband kan påvisas.<sup>191</sup> Ett sådant samband föreligger om syftet med kostnaderna är att genomföra skattepliktiga transaktioner. De utgör således indirekta kostnader och en kostnadskomponent i ett företags slutliga produkter.<sup>192</sup>

### 7.3 Avdragsrätt enligt mervärdesskattelagen

Avdrag för ingående mervärdesskatt regleras i 8 kap. ML. Rätt till avdrag medges den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet.<sup>193</sup> Ingående mervärdesskatt är den ersättning som erläggs för förvärvet av varor och tjänster vars omsättning medför mervärdesskatteplikt för den som varorna och tjänsterna har förvärvats ifrån.<sup>194</sup> För förvärvaren är den ingående mervärdesskatten således den mervärdesskatt som debiterats av säljaren.<sup>195</sup>

Avdraget avser vidare den ingående skatt som är hänförligt till de försäljningar och import som görs inom ramen för den mervärdesskattepliktiga verksamheten.<sup>196</sup> Den verksamhet som avses definieras i 1 kap. 7 § ML som en yrkesmässig verksamhet där en skattepliktig omsättning av varor och tjänster utförs. Varor eller tjänster skall således, i en yrkesmässig och självständig näringsverksamhet, överlåtas mot en ersättning för att avdrag skall bli aktuellt, och medges den som utför skattepliktiga omsättningar. Det är

---

<sup>190</sup> C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc 2000 s. I-04177, p. 31 och C-465/03 Kretztechnik AG mot Finanzamt Linz 2005 s. I-04357, p. 37.

<sup>191</sup> Se avsnitt 9 för en mer detaljerad utredning kring avdragsrätt i samband med handel med värdepapper och verksamhetsöverlåtelser.

<sup>192</sup> C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise 1995 s. I-00983, p. 25.

<sup>193</sup> 8 kap. 3 § ML.

<sup>194</sup> Westberg, *Mervärdesskatt- en kommentar*, s 304. Se även prop. 1993/94:99 s. 205.

<sup>195</sup> Prop. 1993/94:99 s. 206.

<sup>196</sup> 8 kap. 3 § ML.

således verksamhetens art som avgör huruvida rätt till avdrag föreligger.<sup>197</sup> I jämförelse med mervärdesskattedirektivet är ML följaktligen verksamhetsorienterat.<sup>198</sup> Detta innebär att den skattskyldige kan komma att få ansöka om återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9 § ML då skattepliktiga transaktioner företagits i en verksamhet som ännu inte ansetts skattepliktig enligt ML.<sup>199</sup>

De varor och tjänster som förvärvas skall vidare avse den mervärdesskattepliktiga verksamheten som bedrivs av den skattskyldige för att avdragsrätt skall medges för den ingående skatt som följer av förvärven. Vad som menas med detta har klargjorts av Regeringsrätten (RegR)<sup>200</sup> i RÅ 2001 not. 70 där förvärv och import av varor är hänförliga en mervärdesskattepliktig verksamhet i den mån dessa skall användas eller förbrukas i verksamheten.<sup>201</sup> Vidare fastställdes även nyssnämnda samband mellan ingående skatt för varor och tjänster och den verksamhet som bedrivs av den skattskyldige i RÅ 2001 not 69. Domstolen gjorde den bedömningen att ingående skatt som belöper på varor och tjänster anses hänförliga till den skattepliktiga verksamheten då de används eller förbrukas i en skattepliktig omsättning.<sup>202</sup>

Denna bedömning anses helt i linje med EU-domstolens avgörande i mål C-4/94, *BLP Group plc*.<sup>203</sup> EU-domstolen har som ovan beskrivits i avsnitt 7.2 fastställt att rätt till avdrag förutsätter ett direkt och omedelbart samband mellan ingående skatt och skattepliktiga transaktioner för att avdragsrätt skall föreligga, det vill säga då kostnaderna för förvärv av varor och tjänster redan utgör kostnadskomponenter i de utförda skattepliktiga

---

<sup>197</sup> Se den hänvisning i 1 kap. 7 § ML till 1 kap. 2 § ML som i sin tur hänvisar till 1 kap. 1 § ML. Vad som avses med yrkesmässig verksamhet definieras vidare i 4 kap. 1 § som en näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 § IL. Se även prop. 1993/94:99 s. 208 och prop. 1994/95:57 s. 107.

<sup>198</sup> SOU 2002:74 s. 87.

<sup>199</sup> SOU 2002:74 s. 87.

<sup>200</sup> Från och med 1 januari 2011 kommer RegR att byta namn till Högsta Förvaltningsdomstolen.

<sup>201</sup> RÅ 2001 not. 70 där RegR fastställde i huvudsak Skatterättsnämndens bedömning. Se även prop. 1993/94:99 s. 209.

<sup>202</sup> RÅ 2001 not. 69 där RegR fastställde i huvudsak Skatterättsnämndens bedömning. Se även avsnitt 7 om generella regler om avdrag för ingående mervärdesskatt.

<sup>203</sup> C-4/94 *BLP Group plc* mot Commissioners of Customs & Excise 1995 s. I-00983. Se även avsnitt 7.2.

ga transaktionerna. I det fall sambandet saknas kan ett samband med övriga verksamheten medföra avdragsrätt.<sup>204</sup>

Ser man till den svenska praxis som utvecklats på området kan det utrönas en restriktiv bedömning av avdragsrätten. I RÅ 2001 not. 69 samt RÅ 2001 not. 70 medgav RegR inte någon avdragsrätt enligt 8 kap. 3 § ML i samband med ingående mervärdesskatt för skattefria transaktioner trots ett erkännande av avdragsmöjligheter då ett samband föreligger med den övriga verksamheten. Det sistnämnda sambandet anser RegR endast kunna utredas i samband med skattepliktiga transaktioner vilket kan ifrågasättas då blandade verksamheter innefattandes skattefria som skattepliktiga transaktioner medges proportionella avdrag.<sup>205</sup> RegR:s bedömning är i linje med EU-domstolens bedömning i mål C-4/94, *BLP Group plc*, men inte en korrekt bedömning av sambandsfrågorna.<sup>206</sup> Om avdrag medges delvis enligt artikel 173 mervärdesskattedirektivet samt 8 kap. 13 § ML i de fall ingående mervärdesskatt hänför sig till en verksamhet av blandad art måste det anses föreligga ett samband med den skattepliktiga verksamheten i sin helhet om inte ett samband kan utrönas med den skattepliktiga transaktionen som följaktligen istället medger full avdragsrätt.<sup>207</sup> Kan kostnader i samband med lån anses utgöra en allmän omkostnad och medge avdragsrätt kan det således ur ett neutralitetsperspektiv ifrågasättas huruvida kostnader i samband med en skattefri inte kan anses utgöra en allmän omkostnad. Det direkta samband som kostnaderna har med den aktuella transaktionen

---

<sup>204</sup> C-4/94 *BLP Group plc* mot Commissioners of Customs & Excise 1995 s. I-00983, p. 25.

<sup>205</sup> 8 kap. 13 § ML. Se även avsnitt 7.2.

<sup>206</sup> RÅ 2004 ref. 60. RegR gör inte en åtskillnad mellan ingående mervärdesskatt och ett direkt och omedelbart samband med skattepliktiga transaktioner och, i de fall detta samband saknas, det samband som ingående mervärdesskatt har som allmänna omkostnader hänförliga till verksamheten i stort. Se även avsnitt 7.2. Att påpeka är att författaren anser att domen i mål C-4/94, *BLP Group plc*, inte medgav avdragsrätt på grund av en feltolkning av neutralitetsprincipen. Se avsnitt 10.

<sup>207</sup> RÅ 2004 ref. 60. Utfallet bekräftas även i RÅ 2004 not. 113. Se även RÅ 2006 ref. 19. En intressant fråga är huruvida detta är en korrekt bedömning av EU-rätten på området. Det direkta och omedelbara sambandet tycks endast vara kopplat till en skattepliktig transaktion och tar inte nödvändigtvis hänsyn till att transaktionen företas i en skattepliktig verksamhet. Allmänna omkostnader, som i sin tur medger ett avdrag i enlighet med artikel 173 mervärdesskattedirektivet, utgår visserligen ifrån verksamheten i stort men förutsätter endast att kostnaderna skall utgöra kostnadskomponenter i ett företags produkter vars omsättning är skattepliktig.

frångås oavsett karaktär eftersom de anses ha ett samband med den övriga skattepliktiga verksamheten.<sup>208</sup>

---

<sup>208</sup> C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise 1995 s. I-00983, pp. 26-28.



## 8 Förutsättningar för avdragsrätt i samband med företagsomstruktureringar

### 8.1 Inledning

I samband med företagsomstruktureringar aktualiseras behovet av stödtjänster för att dess genomförande. De stödtjänster och andra konsulttjänster som avses i denna utredning är bland annat advokat-, revisors-, corporate finance-, skattekonsult- och mäklartjänster. Generellt sett är stödtjänster skattepliktiga då de inte omfattas av något undantag.<sup>209</sup> Företagsomstruktureringar är i regel undantagna från mervärdesskatteplikt som tidigare konstaterats i avsnitt 5 om handel med värdepapper och avsnitt 6 om verksamhetsöverlåtelser. Följden utav detta är således inte oklar om man ser till de generella reglerna om avdragsrätt i avsnitt 7, nämligen att avdragsrätt inte skall medges. Dock har EU-domstolen medgett avdrag förutsatt att vissa rekvisit ansetts uppfyllda.<sup>210</sup> Dessa rekvisit skall utredas i detta avsnitt och den svenska tillämpningen av dem.

### 8.2 Stödtjänster i samband med handel med värdepapper

EU-domstolen har i ett antal mål medgett avdrag för stödtjänster i verksamheter som fallit utanför mervärdesskattens tillämpningsområde.<sup>211</sup> EU-domstolens dock medgivit avdrag för verksamheter som visserligen faller innanför mervärdesskattens tillämpningsområde men som är undantagna från mervärdesskatteplikt.<sup>212</sup> Skälet till denna bedömning har sin grund i neutralitetsprincipen som har till syfte att förhindra att jämförbara och därmed konkurrerande transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende.<sup>213</sup> Således är grunderna för att ett avdrag skall medges för ingående mervärdesskatt i en

---

<sup>209</sup> Alhager, Alhager, *Omstruktureringar och moms*, s. 155.

<sup>210</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413.

<sup>211</sup> Se bland annat C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc 2000 s. I-04177, C-408/98 Abbey National plc mot Commissioners of Customs & Excise 2001 s. I-01361, C-16/00 Cibo Participations SA mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-De, C-465/03 Kretztechnik AG mot Finanzamt Linz 2005 s. I-04357 och C-437/06 Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG mot Finanzamt Göttingen, REG 2008 s. I-01597.

<sup>212</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413.

<sup>213</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, p. 67. Visserligen använder domstolen uttrycket skatteneutralitet. Se även avsnitt 10 om neutralitetsprincipen.

verksamhet enligt artikel 135 mervärdesskatt densamma som för en verksamhet enligt artikel 19 och 29 mervärdesskattedirektivet.<sup>214</sup>

Generellt sett utgör rena förvärv och innehav samt avyttringar av aktier och andelar inte en ekonomisk verksamhet som avses i mervärdesskattedirektivet.<sup>215</sup> För att en ekonomisk verksamhet skall föreligga har det först och främst förutsatt ett direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen i det förvärvade eller avyttrade bolaget eftersom detta resulterar i att verksamheten ändå är att anse som en ekonomisk verksamhet som faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde.<sup>216</sup> Immateriella tillgångar har således utnyttjats i syfte att fortlöpande vinna intäkter, vilket är ett av kriterierna i artikel 9 mervärdesskattedirektivet för att en ekonomisk verksamhet skall anses föreligga.<sup>217</sup> Ett utnyttjande kan således förekomma i alla möjliga rättsliga former så länge transaktionen ifråga har till syfte att fortlöpande vinna intäkter av de utnyttjade tillgångarna.<sup>218</sup> Kan det konstateras att en ekonomisk verksamhet föreligger skall det utredas ifall denna inte är undantagen enligt mervärdesskattedirektivets bestämmelser vilket således inte medför avdragsrätt. Avdragsrätt förutsätter nämligen att en direkt och omedelbart samband med den utgående *mervärdesskattepliktiga* transaktionen.<sup>219</sup> Eftersom en omsättning av aktier eller andelar har ansetts utgöra handel med värdepapper som följaktligen är undantagen från mervärdesskatteplikt skall avdrag inte medges.<sup>220</sup> Det har dock medgetts avdrag av EU-domstolen då kostnaderna istället ansetts utgöra allmänna omkostnader och

---

<sup>214</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s I-10413, p. 68.

<sup>215</sup> C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen 1991 s. I-03111, p. 13, C-155/94 Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise 1996 s. I-03013, p. 33 och C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EMD) mot Fazenda Pública 2004 s. I-04295, p. 57.

<sup>216</sup> C-16/00 Cibo Participations SA mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais 2001 s. I-06663, p. 21.

<sup>217</sup> C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen 1991 s. I-03111, pp. 13-14.

<sup>218</sup> C-186/89 W.M. van Tiem mot Staatssecretaris van Financiën 1990, s. I-04363, p. 20. Se även avsnitt 4.2.

<sup>219</sup> C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc 2000 s. I-04177, p. 19, C-408/98 Abbey National plc mot Commissioners of Customs & Excise 2001 s I-0136, p. 24 och C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s I-10413, p. 59.

<sup>220</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s I-10413, p. 59.

således en kostnadskomponent i företagets produkter. Det föreligger således ett direkt samband med hela den ekonomiska verksamheten som företaget bedriver. Avdraget som medges blir dock som en direkt följd av detta endast partiell.<sup>221</sup>

Ser man till den tidigare svenska tillämpningen av avdragsrätt i samband med 3 kap. 9 § ML har avdrag inte medgetts för ingående mervärdesskatt vid handel med värdepapper trots ett föreliggande av ett direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen.<sup>222</sup> RegR har i bland annat i RÅ 2003 ref. 36 konstaterat att avdrag inte kan medges i verksamheter som är undantagna från mervärdesskatteplikt då det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna och den undantagna verksamheten. Enligt RegR förelåg det en omsättning av aktierna i en yrkesmässig verksamhet men att denna var undantagen enligt de svenska reglerna. Att påpeka är att yrkesmässig verksamhet inte har samma innebörd som ekonomisk verksamhet i mervärdesskattedirektivet. Frågan är om RegR valde att tolka bestämmelsen EU-konformt. Vidare drar således RegR den slutsatsen att det av de svenska reglerna inte medges något avdrag för omsättningar som utgör verksamheter enligt 3 kap. 9 § ML. Således gjorde RegR en utredning utifrån de svenska reglerna i ML i första hand. I ett nästa steg väljer RegR att utreda de bestämmelser som återfinns i mervärdesskattedirektivet. RegR konstaterar att det föreligger en ekonomisk verksamhet men att denna är undantagen mervärdesskatteplikt. EU-domstolen har visserligen medgett avdrag för verksamheter som fallit utanför mervärdesskattens tillämpningsområde förutsatt att det förelåg ett sådant direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående skattepliktiga transaktioner vilket enligt RegR inte var fallet i målet.

Det har dock tillkommit en del EU-rättsliga avgöranden som bekräftat de bedömningsgrunder som RegR använt sig av i bland annat RÅ 2003 ref. 36 och som RegR i RÅ 2010 ref. 56 behandlat i samband med ett förhandsavgörande.<sup>223</sup> Samma ståndpunkt vidhölls, det vill säga att avdrag inte medgavs, då det ansågs att stöd- och konsulttjänster ansågs ha ett sådant direkt och omedelbart med den undantagna omsättningen av ak-

---

<sup>221</sup> C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc 2000 s. I-04177, p. 31.

<sup>222</sup> Se bland annat RÅ 2003 ref. 36, RÅ 2001 not. 69, RÅ 1999 not. 282 och RÅ 1995 not. 224.

<sup>223</sup> En del av avgörandet i RÅ 2010 ref. 56 kommer att behandlas i nedanstående avsnitt 9.3 om verksamhetsöverlåtelser.

tier. Detta även om det yttersta syftet med den skattefria omsättningen är att utföra skattepliktiga transaktioner.<sup>224</sup>

Den bedömning och ståndpunkt som svensk rätt har intagit på området är intressant att jämföra med den ståndpunkt som senare vidtagits av EU-domstolen. RegR väljer som nyssnämnt i RÅ 2010 ref. 56 att förkasta syftet hos den skattefria transaktionen vilket EU-domstolen valt att lägga vikt vid i mål C-465/03, *Kretztechnik*, vars dom föll till skillnad mot det mål RegR hänvisar till i RÅ 2010 ref. 56 tio år senare. I målet, som visserligen berörde en transaktion som föll utanför mervärdeskattens tillämpningsområde, medgav EU-domstolen avdragsrätt för de kostnader som var hänförliga till den skattefria transaktionen. Transaktionen hade enligt EU-domstolens bedömning till syfte att förstärka kapitalet till förmån för den ekonomiska verksamhet i allmänhet som bolaget bedrev.<sup>225</sup> De stöd- och konsulttjänster som köpts in inom ramen för dessa transaktioner utgör således en del av bolagets allmänna kostnader och kostnadskomponenter i dess produkter. Följaktligen har sådana stöd- och konsulttjänster ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges samlade verksamhet.<sup>226</sup> EU-domstolen väljer således att se ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten trots att kostnaderna för de inköpta stöd- och konsulttjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med den skattefria transaktionen. Det förstnämnda sambandet uppstår till följd av det syfte som den skattefria transaktionen har till att uppnå inom den ekonomiska verksamheten i allmänhet. Det sistnämnda sambandet får anses följa av det faktum att EU-domstolen väljer att se förvärvet av stöd- och konsulttjänster som förvärvade tillhandahållanden *inom ramen för* den skattefria transaktionen.<sup>227</sup> Vidare konstaterar EU-domstolen en full avdragsrätt för dessa kostnader förutsatt att övriga utgående transaktioner i verksamheten är skattepliktiga.<sup>228</sup> Företas skattepliktiga som skattefria transaktioner medges endast ett proportionerligt avdrag.<sup>229</sup>

---

<sup>224</sup> RÅ 2010 ref. 56. Se även C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise 1995 s. I-00983, p. 28.

<sup>225</sup> C-465/03 *Kretztechnik AG Finanzamt Linz* 2005 s. I-04357, p. 36.

<sup>226</sup> C-465/03 *Kretztechnik AG Finanzamt Linz* 2005 s. I-04357, p. 36.

<sup>227</sup> C-465/03 *Kretztechnik AG Finanzamt Linz* 2005 s. I-04357, p. 37.

<sup>228</sup> C-465/03 *Kretztechnik AG Finanzamt Linz* 2005 s. I-04357, p. 37.

<sup>229</sup> C-465/03 *Kretztechnik AG Finanzamt Linz* 2005 s. I-04357, p. 37.

Då det kan konstaterats att neutralitetsprincipen även fått en genomslagskraft på avdragsrättens område kan det i och med EU-domstolens bedömning i mål C-29/08, *SKF*, dras en slutsats att utgången i mål C-465/03, *Kretztechnik*, som berörde en transaktion som föll utanför mervärdesskattens tillämpningsområde, även skall vara densamma för en transaktion som faller inom mervärdesskattens område men är undantagen från mervärdesskatteplikt.<sup>230</sup> Av detta följer att RegR bedömning i RÅ 2010 ref. 56 kan utgöra en misstolkning av gällande rätt och att avdrag skulle ha medgivits bolaget i enlighet med EU-domstolens bedömning.

Avdrag kan således medges då det kan konstateras att förvärvet av stöd- och konsulttjänsterna använts inom ramen för en verksamhet som är en följd av den skattefria transaktionen. Återigen innebär detta att ett samband föreligger med den övriga verksamheten som den skattskyldige bedriver och som innebär att kostnaderna för förvärvet utgör allmänna omkostnader och således kostnadskomponenter i bolagets produkter.<sup>231</sup> I mål C-98/98, *Midland Bank*, och som föranledde nyssnämnda slutsats förvärvades stöd- och konsulttjänster efter en företagen skattefri transaktion men som ansågs förvärvad till följd av densamme. Det får anses följa av EU-domstolens avgöranden och således ovan förd utredning i detta avsnitt att förutsättningarna är densamma i de fall stöd- och konsulttjänster förvärvas och således i samband med att en skattefri transaktion företas.<sup>232</sup>

Avdragsrätten som skall medges i samband med handel med värdepapper kan således medges helt eller delvis. Vad som avgör är de transaktioner som företas i verksamheten i allmänhet och den transaktion, som den förvärvade ingående mervärdesskatten är hänförlig till, dess samband med den övriga verksamheten som den skattskyldige bedriver i egenskap av beskattningsbar person.<sup>233</sup> Är en transaktion skattepliktig skall all ingående mervärdesskatt dras av och kan således en transaktion innefattandes handel med värdepapper anses som en skattepliktig transaktion följer detta som en logisk rättighet.<sup>234</sup> Det

---

<sup>230</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, p. 66.

<sup>231</sup> C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc 2000 s. I-04177, pp. 27 och 31.

<sup>232</sup> Se bland annat C-465/03 Kretztechnik AG Finanzamt Linz 2005 s. I-04357 och C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413.

<sup>233</sup> Se bland annat C-465/03 Kretztechnik AG Finanzamt Linz 2005 s. I-04357, p. 38, C-16/00 Cibo Participations SA mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais 2001 s. I-06663, p. 35 och C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc 2000 s. I-04177, p. 33.

<sup>234</sup> C-465/03 Kretztechnik AG Finanzamt Linz 2005 s. I-04357, pp. 36-38.

är dock inte möjligt att ge full avdragsrätt i sådana situationer eftersom det rör sig om en skattefri transaktion som i regel inte ska medges avdrag för de kostnader som förvärvas i samband med dessa.<sup>235</sup> Skattefria transaktioner företagna i en verksamhet har likväl av EU-domstolen erkänts ett samband med den övriga verksamheten, under vissa förutsättningar<sup>236</sup>, som istället skall medge avdrag delvis.<sup>237</sup> Vad som i det enskilda fallet utgör ett direkt och omedelbart samband skall avgöras av den nationella domstolen.<sup>238</sup>

### **8.3 Stödtjänster i samband med verksamhetsöverlåtelser**

EU-domstolen har i ett flertal mål avgjort i frågan om avdrag för ingående mervärdesskatt i samband med överlåtelser av samtliga tillgångar och således verksamhetsöverlåtelser.<sup>239</sup> Denna undantagsbestämmelse har till syfte att underlätta för verksamhetsöverlåtelser som annars kan medföra en onödigt stor skattebörda för mottagaren vid överlåtelsetidpunkten och som senare ändock kan göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som belöper på förvärvet.<sup>240</sup> Som redan anförts i avsnitt 6 om verksamhetsöverlåtelser finns det en möjlighet för medlemsstaterna i artikel 19 och följaktligen artikel 29 mervärdesskattedirektivet att anse att en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav vare sig den sker mot ersättning, gratis eller som tillskott i ett företag inte utgör en leverans av varor och att mottagaren träder in i överlåtarens ställe. Har medlemsstaten utnyttjat denna valmöjlighet i den nationella lagstiftningen får detta till följd att sådana överlåtelser inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde vilket följer av artikel 2 mervärdesskattedirektivet som förutsätter en leverans eller ett tillhandahållande mot ersättning för att mervärdesskattplikt skall bli aktuellt. Avdrag för ingående mervärdesskatt i samband med verksamhetsöverlåtelser skall inte medges enligt artikel

---

<sup>235</sup> Artikel 168 mervärdesskattedirektivet.

<sup>236</sup> Syftet med den skattefria transaktionen avgör om den företagits inom ramen för övriga verksamheten och således det samband med verksamheten som den skattskyldige bedriver i egenskap av beskattningsbar person.

<sup>237</sup> Artikel 173 mervärdesskattedirektivet. Se bland annat C-465/03 Kretztechnik AG Finanzamt Linz 2005 s. I-04357, pp. 36-38, C-16/00 Cibo Participations SA mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais 2001 s. I-06663, pp. 32-35 och C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc 2000 s. I-04177, pp. 31 och 33.

<sup>238</sup> C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc 2000 s. I-04177, p. 33.

<sup>239</sup> Se bland annat C-408/98 Abbey National plc mot Commissioners of Customs & Excise 2001 s. I-01361 och C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413.

<sup>240</sup> C-497/01 Zita Modes Zàrl mot Administration de l'enregistrement et des domaines s. I-14393, p. 29.

168 mervärdesskattedirektivet då det inte rör sig om en skattepliktig transaktion. EU-domstolen har trots detta medgett att möjlighet till ett avdrag kan föreligga om vissa förutsättningar är uppfyllda.<sup>241</sup>

I mål C-408/98, *Abbey National*, konstaterar EU-domstolen att i de fall en medlemsstat utnyttjat den undantagsbestämmelse som återfinns i artikel 19 och 29 mervärdesskattedirektivet det får den följden att en verksamhetsöverlåtelse utgör en skattefri transaktion.<sup>242</sup> Vad som utgör en verksamhetsöverlåtelse är en överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del därav, inbegripet materiella som immateriella tillgångar som tillsammans utgör en verksamhet eller del därav som självständigt kan bedrivas.<sup>243</sup> Således innefattar detta inte överföringar av endast tillgångar utan mottagaren skall ha förvärvat sådana tillgångar i verksamheten för att kunna fortsätta bedriva denna vilket även skall vara mottagarens avsikt.<sup>244</sup> Således utgör en verksamhetsöverlåtelse en skattefri utgående transaktion och de kostnader som ett företag har i samband med sådana överföringar har inget sådant samband med en utgående skattepliktig transaktion vilket medför rätt till avdrag.<sup>245</sup> Som diskuterat under avsnitt 9.2 om avdragsrätt i samband med handel med värdepapper utgör dock kostnader i samband med verksamhetsöverlåtelser en allmän omkostnad och således en kostnadskomponent i ett företags produkter.<sup>246</sup> Ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges hela verksamhet föreligger och avdragsrätt medges, dock inte för de skattefria transaktioner som företas i verksamheten vilket leder till att avdrag endast medges delvis.<sup>247</sup>

Förutsättningarna för att ett direkt och omedelbart samband föreligger åligger det de nationella domstolarna att utreda.<sup>248</sup> I RÅ 2010 ref. 56 medgavs inget avdrag för de stöd-

---

<sup>241</sup> Se bland annat C-408/98 *Abbey National plc mot Commissioners of Customs & Excise* 2001 s. I-01361 och C-29/08 *Skatteverket mot AB SKF* 2009 s. I-10413.

<sup>242</sup> C-408/98 *Abbey National plc mot Commissioners of Customs & Excise* 2001 s. I-01361, p. 42. Se även C-29/08 *Skatteverket mot AB SKF* 2009 s. I-10413, p. 36.

<sup>243</sup> C-497/01 *Zita Modes Zàrl mot Administration de l'enregistrement et des domaines* s. I-14393, p. 40.

<sup>244</sup> C-497/01 *Zita Modes Zàrl mot Administration de l'enregistrement et des domaines* s. I-14393, p. 44.

<sup>245</sup> C-408/98 *Abbey National plc mot Commissioners of Customs & Excise* 2001 s. I-01361, p. 34.

<sup>246</sup> C-408/98 *Abbey National plc mot Commissioners of Customs & Excise* 2001 s. I-01361, p. 35.

<sup>247</sup> C-408/98 *Abbey National plc mot Commissioners of Customs & Excise* 2001 s. I-01361, pp. 36-37, 40 och 42.

<sup>248</sup> C-29/08 *Skatteverket mot AB SKF* 2009 s. I-10413, p. 73.

och konsulttjänster som ett företag förvärvade i samband med en aktieavyttring eftersom de ansågs av RegR ha ett direkt och omedelbart samband med den skattefria avyttringen. Tjänsterna som hade förvärvats utgjordes av biträde vid förhandlingar med förvärvarna av aktierna och advokattjänster i samband med avtalsskrivning.<sup>249</sup> Två av regeringsråden var av skiljaktig mening och menade att syftet med aktieavyttringen var att frigöra kapital för koncernens övriga verksamhet, ett syfte som medför att de kostnader som bolaget hade i samband med avyttringen resulterar i att dessa utgör allmänna omkostnader som har ett direkt och omedelbart samband med den övriga ekonomiska verksamheten.<sup>250</sup> Återigen har syftet med den aktuella skattefria transaktionen en avgörande betydelse för huruvida stöd- och konsulttjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med den övriga ekonomiska verksamheten.<sup>251</sup> I och med nyssnämnda syfte har även det direkta och omedelbara sambandet således förflyttats från den skattefria transaktionen till den övriga verksamheten i sin helhet. Ett sådant syfte har helt förbisetts av majoriteten i RegR.<sup>252</sup>

Jämför man RegR dom i RÅ 2010 ref. 56 och EU-domstolens avgörande i C-29/08, *SKF*, medger EU-domstolen i likhet med de två regeringsråden och SRN avdragsrätt för rådgivning i samband med avyttringar av aktier som antingen är undantagna mervärdesskatteplikt eller faller utanför dess tillämpningsområde eftersom sådana kostnader har ett direkt och omedelbart samband med den övriga ekonomiska verksamheten.<sup>253</sup> EU-domstolen medger visserligen att i de fall kostnaderna har ett direkt och omedelbart samband med en skattefri transaktion det inte skall medges avdrag. Företas den skattefria transaktionen inom ramen för, se nyssnämnda diskussion om syftet med den skattefria transaktionen, den ekonomiska verksamheten i vilken det även företas andra skatte-

---

<sup>249</sup> RÅ 2010 ref. 56.

<sup>250</sup> RÅ 2010 ref. 56.

<sup>251</sup> Se C-465/03 *Kretztechnik AG Finanzamt Linz 2005* s. I-04357, p. 36.

<sup>252</sup> Av intresse är Skatterättsnämnden (SRN) domskäl där avdrag medgavs av liknande skäl som de två skiljaktiga regeringsråden, nämligen att avdrag skall medges i samband med att en verksamhet avslutas eftersom avdrag medgivits av EU-domstolen vid förvärv av bolag och således när en verksamhet inlemts. Sådana kostnader utgör allmänna omkostnader och har ett direkt och omedelbart samband med den övriga ekonomiska verksamheten.

<sup>253</sup> C-29/08 *Skatteverket mot AB SKF 2009* s. I-10413, pp. 64 och 68. Målet är ett förhandsavgörande som RegR tog ställning till i RÅ 2010 ref. 56.



pliktiga transaktioner skall är det således möjligt att förflytta kostnadernas samband med den skattefria transaktionen till den övriga verksamheten vilket medger avdrag delvis.<sup>254</sup>

RegR valde att inte behandla avyttringen av aktier i RÅ 2010 ref. 56 som en verksamhetsöverlåtelse eftersom underlag saknades för att pröva frågan. Det bör följa av rättsutredningen som sådan i avsnitt 9.2 och ovanförda att oavsett om avyttringen klassificeras som ett förvärv eller avyttring enligt 3 kap. 9 eller 25 §§ ML detta inte bör ha någon nämnvärd betydelse för avdrag för stöd- och konsulttjänster i samband med sådana skattefria transaktioner.

---

<sup>254</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, pp. 71-72.

## 9 Neutralitetsprincipen

### 9.1 Inledning

Då avdragsrätt för stöd- och konsulttjänster kan komma att medges vid både handel med värdepapper och verksamhetsöverlåtelser är det av intresse att utreda de förutsättningar som krävs för att avdragsrätt skall medges vid respektive omsättning.<sup>255</sup> EU-domstolen har dock valt att behandla dessa två undantag likvärdigt och har resonerat utifrån en neutralitetsprincip.<sup>256</sup> Detta leder till att transaktioner vilka faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde men likväl är undantagna kan behandlas på samma sätt som transaktioner vilka faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Följaktligen har det inte förelegat någon allmän förutsättning för att medge avdrag i båda dessa situationer utan avdrag har medgetts utifrån en objektiv jämförelse mellan dessa två.<sup>257</sup> I detta avsnitt skall således neutralitetsprincipen utredas för att klargöra dess innebörd och omfattning i relation till företagsomstruktureringar.

### 9.2 Neutralitetsprincipen i samband med företagsomstruktureringar

Mervärdesskattedirektivet har till syfte att säkerställa att all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte eller resultat, skall påföras mervärdesskatt. Syftet med mervärdesskattesystemet är även att säkerställa en inre marknad inom gemenskapen utan snedvridna konkurrensvillkor, både inom den egna medlemsstaten och dem emellan.<sup>258</sup> Detta har uttryckts som en strävan efter en neutralitet i skattebördan för all mervärdesskattepliktig verksamhet.<sup>259</sup> Således skall transaktioner som objektivt sett är lika behandlas lika ur ett mervärdesskattepolitiskt hänseende. Transaktioner som således är att anse som jämförbara

---

<sup>255</sup> Se avsnitt 9 om avdragsrätt i samband med handel med värdepapper och verksamhetsöverlåtelser.

<sup>256</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413.

<sup>257</sup> Jfr. med avsnitt 9 om avdragsrätt i samband med handel med värdepapper och verksamhetsöverlåtelser.

<sup>258</sup> Se avsnitt 2 om mervärdesskattedirektivet.

<sup>259</sup> C-137/02 Finanzamt Offenbach am Main-Land mot Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR 2004 s. I-05547, p. 37 och C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, pp. 56 och 67.

ra är följaktligen konkurrerande och skall därmed behandlas lika vid påförande av skatt.<sup>260</sup>

Då systemet för mervärdesskatt är utformat för att omfatta samtliga led av produktion, distribution och tillhandahållanden av tjänster har mervärdesskattedirektivet således ett väldigt omfattande tillämpningsområde vad avser transaktioner som kan komma att utgöra ekonomisk verksamhet.<sup>261</sup> Därav följer det även att begreppet utnyttjande av tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter, som avses i artikel 9, innefattar samtliga rättsliga former av transaktioner.<sup>262</sup> Denna uppbyggnad förutsätter en princip om skattnöjthet och utgör således en av mervärdesskattedirektivets grundpelare. Principen har av EU-domstolen följaktligen kommit att fastslå en likabehandling mellan förvärv och innehav av aktier samt andelar och ett innehav och avyttring av sådana i syfte att säkerställa att beskattningsbara personer behandlas lika.<sup>263</sup>

Neutralitetsprincipen har av EU-domstolen dock inte ansetts tillämpningsbar på privata aktörer och transaktioner företagna av dessa. Ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv anses privata aktörer inte bedriva någon ekonomisk verksamhet som avses i mervärdesskattedirektivet. Således kan inte en jämförelse med annan ekonomisk verksamhet, bedriven av yrkesmän, göras.<sup>264</sup> En yrkesman vars verksamhet består i att utföra transaktioner i likhet med en privat aktör bedriver likaså en verksamhet som kan komma att falla utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Verksamhetens karaktär är således avgörande i den bemärkelsen huruvida denna liknar den verksamheten bedriven av en privat aktör. Är nyssnämnda liknelse för handen är den verksamhet som bedrivs av yrkesmannen begränsad ur ett mervärdesskattehänseende likt en privat aktör.<sup>265</sup>

---

<sup>260</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, pp. 66-67, 69 och 76.

<sup>261</sup> Artikel 9 mervärdesskattedirektivet. Se även C-80/95 Harnas & Helm CV mot Staatssecretaris van Financiën 1997 s. I-00745, p. 13.

<sup>262</sup> C-80/95 Harnas & Helm CV mot Staatssecretaris van Financiën, 1997 s. I-00745, pp. 12 och 14.

<sup>263</sup> C-155/ 94 Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise 1996 s. I-03013, p. 33, C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EMD) mot Fazenda Pública 2004 s. I-04295, p. 57 och C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, pp. 66-69.

<sup>264</sup> C-155/ 94 Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise 1996 s. I-03013, pp. 25 och 38.

<sup>265</sup> Se förvaltningsbolagens verksamhet. C-155/ 94 Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise 1996 s. I-03013, pp. 30 och 36.

Neutralitetsprincipen förutsätter att verksamheten som bedrivs utgör en mervärdesskattepliktig *verksamhet*.<sup>266</sup> Principen om en neutral beskattning blir intressant i samband med företagsomstruktureringar eftersom EU-domstolen har likställt behandlingen av avdragsrätt i relation till två skattefria *transaktioner*, det vill säga handel med värdepapper och verksamhetsöverlåtelse.<sup>267</sup> Bedömningen har gjorts utifrån de skattefria transaktionernas rättsliga karaktär vilket lett till att det rör sig om objektivt sett lika transaktioner utförda i en för övrigt skattepliktig verksamhet. EU-domstolen har i sina tidigare avgöranden medgett avdrag för ingående mervärdesskatt i samband med transaktioner som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde och följaktligen numera även medgett avdragsmöjligheter i samband med transaktioner som är undantagna mervärdesskatt.<sup>268</sup>

I ett avgörande av EU-domstolen kan det dock ifrågasättas hur neutralitetsprincipen utretts i samband med avdrag för ingående mervärdesskatt för skattefria transaktioner.<sup>269</sup> Om avdrag medges delvis enligt artikel 173 mervärdesskattedirektivet samt 8 kap. 13 § ML i de fall ingående mervärdesskatt hänför sig till en verksamhet av blandad art måste det anses föreligga ett samband med den skattepliktiga verksamheten i sin helhet, och däri skattepliktiga transaktioner, om inte ett samband kan utrönas med den skattepliktiga transaktionen som följaktligen istället medger full avdragsrätt.<sup>270</sup> Kan kostnader i samband med lån anses utgöra en allmän omkostnad och medge avdragsrätt kan det således ur ett neutralitetsperspektiv ifrågasättas huruvida kostnader i samband med en skattefri transaktion inte kan anses utgöra en allmän omkostnad. Det direkta samband

---

<sup>266</sup> C-155/94 Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise 1996, s. I-03013, p. 56.

<sup>267</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413. Se även avsnitt 8.

<sup>268</sup> C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413, pp. 65-66. Se även avsnitt 9.

<sup>269</sup> C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise 1995 s. I-00983, p. 25.

<sup>270</sup> RÅ 2004 ref. 60. Utfallet bekräftas även i RÅ 2004 not. 113. Se även RÅ 2006 ref. 19. En intressant fråga är huruvida detta är en korrekt bedömning av EU-rätten på området. Det direkta och omedelbara sambandet tycks endast vara kopplat till en skattepliktig transaktion och tar inte nödvändigtvis hänsyn till att transaktionen företas i en skattepliktig verksamhet. Allmänna omkostnader, som i sin tur medger ett avdrag i enlighet med artikel 173 mervärdesskattedirektivet, utgår visserligen ifrån verksamheten i stort men förutsätter endast att kostnaderna skall utgöra kostnadskomponenter i ett företags produkter vars omsättning är skattepliktig.

som kostnaderna har med den aktuella transaktionen frångås oavsett karaktär eftersom de anses ha ett samband med den övriga *skattepliktiga* verksamheten.<sup>271</sup>

---

<sup>271</sup> C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise 1995 s. I-00983, pp. 26-28.

## 10 Slutsats

I samband med företagsomstruktureringar är det således inte ovanligt att stödtjänster utgör en vanligt förekommande kostnad i den process där aktier eller andelar byter ägare och företag fusioneras ihop eller förvärvar andra företag. Av intresse är således en möjlighet att dra av sådana kostnader i sin verksamhet. Avdragsrätt förutsätter normalt mervärdesskatteplikt och således är det av vikt att fastställa huruvida transaktionen som den beskattningsbara personen utför är mervärdesskattepliktig. Eftersom det rör sig om skattefria transaktioner när företagsomstruktureringar genomförs är det till synes ganska klart vilka följder detta får för avdragsrätten. Det har dock medgivits avdrag i samband med både transaktioner som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde och för transaktioner som är undantagna mervärdesskatteplikt.

Skälet till en enhetlig behandling av dessa två skattefria transaktioner ett flertal avgöranden av EU-domstolen där avdragsrätt har medgetts i samband med transaktioner enligt 3 kap. 25 § ML. I ett senare avgörande har EU-domstolen även fastställt att transaktioner enligt 3 kap. 9 och 25 §§ ML utgör objektivt jämförbara skattefria transaktioner och skall, i enlighet med den neutralitetsprincip som mervärdesskattedirektivet vilar på, således behandlas lika eftersom de utgör två konkurrerande transaktioner ur ett mervärdesskattehänseende. Av vad som anförts i denna rättsutredning är det således inte av stor vikt att fastställa huruvida transaktionen innefattandes aktier eller andelar utgör handel med värdepapper enligt 3 kap. 9 eller 25 §§ ML i syfte att fastställa en eventuell avdragsrätt eftersom avdragsrätt skall medges i samband med båda dessa skattefria transaktioner.

Förutsättningarna för avdragsrätt är dock att det föreligger ett direkt och omedelbart samband med den övriga skattepliktiga verksamheten som den beskattningsbara personen bedriver. Man ser då till syftet med den skattefria transaktionen i relation till den övriga verksamheten vilket innebär att den skattefria transaktionen skall ha till syfte att genomföra skattepliktiga transaktioner. Kostnaderna i samband med den skattefria transaktionen kan nämligen utifrån dess syfte anses utgöra indirekta kostnader, även kallade allmänna omkostnader, företagna inom ramen för den skattepliktiga verksamheten och utgör således en del av kostnadskomponenterna för ett företags slutliga produkter. Dessa kostnader har följaktligen inte ett direkt och omedelbart samband med en

specifik skattepliktig transaktion och medger, enligt reglerna för blandad verksamhet, endast avdrag delvis eftersom transaktionen i sig är skattefri.

Det har dock förekommit svårigheter att på nationell nivå motivera ett samband mellan de kostnader som är hänförliga till inköp av stöd- och konsulttjänster i samband med 3 kap. 9 § ML eftersom RegR valt att förbise syftet med den skattefria transaktionen. Följaktligen har kostnaderna ansetts ha ett direkt och omedelbart samband med den skattefria transaktionen och inte den övriga skattepliktiga verksamheten. Att vägra avdrag, sett i ljuset av EU-domstolens avgöranden, får anses gå emot den EU-konforma tillämpning och lagtolkning vi har att eftersträva. Det är enligt författarens mening oklart vilka faktiska avdragsmöjligheter som existerar i den nationella rätten i samband med handel med värdepapper. Det står dock klart att det bör medges avdrag och att detta skall vara proportionerligt. Eftersom domstolen lämnat en tolkning av avdragsrätten i samband med 3 kap. 25 § ML öppen är det således oklart huruvida det finns möjligheter till avdragsrätt i dessa sammanhang och huruvida tillämpningen blir densamma som för handel med värdepapper. Det kan därför vara av intresse av att klassificera transaktionen innefattandes aktier eller andelar som en verksamhetsöverlåtelse eftersom frågan är outforskad och goda grunder för avdragsrätt finns att hämta direkt ur ett flertal avgöranden från EU-domstolen.

## Referenslista

### EU-rätt

#### Fördrag

Konsoliderade versioner av fördraget om Europeiska Unionen och fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt 2010/C 83/01

#### Direktiv

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

#### Rättsfall

C-41/74 Yvonne van Duyn mot Home Office, REG 1974 s. 1337

C-8/81 Ursula Becker mot Finanzamt Münster-Innenstadt REG 1982 s. 53

C-102/86 Apple and Pear Development Council mot Commissioners of Customs and Excise REG 1988 s. I-1443

C- 348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties mot Staatssecretaris van Financiën, ECR 1989

C-320/88 Staatsecretaris van Financiën mot Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV 1990 s. I-00285

C-186/89 W.M. van Tiem mot Staatssecretaris van Financiën 1990, s. I-04363

C-60/90 Polysar Investment Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen 1991, s. I-03111

C-281/91 Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf BV mot Staatssecretaris van Financiën, ECR 1993 s. I-5405

C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise 1995 s. I-00983

C-155/ 94 Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise 1996, s. I-03013

C-306/94 Régie dauphinoise - Cabinet A. Forest SARL mot Ministre du Budget 1996 s. I-03695

C-288/94 Argos Distributors Ltd mot Commissioners of Customs & Excise 1996 s. I-05311



## Referenslista

- C-80/95 Harnas & Helm CV mot Staatssecretaris van Financiën, 1997 s.. I-00745
- C-2/95 Sparekassernes Datacenter (SDC) mot Skatteministeriet 1997 s. I-03017
- C-147/97 The Institute of the Motor Industry mot Commissioners of Customs and Excise 1998 s. I-07053
- C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc 2000 s. I-04177
- C-142/99 Floridienne SA och Berginvest SA mot Belgiska staten 2000 s. I-09567
- C-235/00 Commissioners of Customs and Excise mot Financial Services Ltd 2001 s. I-10237
- C-408/98 Abbey National plc mot Commissioners of Customs & Excise 2001 s. I-01361
- C-16/00 Cibo Participations SA mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-De-Calais 2001 s. I-06663
- C-497/01 Zita Modes Sàrl mot Administration de l'enregistrement et des domaines 2003 s. I-14393
- C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EMD) mot Fazenda Pública 2004 s. I-04295
- C-137/02 Finanzamt Offenbach am Main-Land mot Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR 2004 s. I-05547
- C-8/03 Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) mot Belgiska staten 2004 s. I-10157
- C-465/03 Kretztechnik AG mot Finanzamt Linz 2005 s. I-04357
- C-453/05 Volker Ludwig mot Finanzamt Luckenwalde 2007 s. I-05083
- C-437/06 Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG mot Finanzamt Göttingen, REG 2008 s. I-01597
- C-29/08 Skatteverket mot AB SKF 2009 s. I-10413

### **Nationell rätt**

#### **Lagstiftning**

Kungörelse (1974:152) om beslutad ny Regeringsform

Mervärdesskattelag (1994:200)

Inkomstskattelag (1999:1229)

Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska Unionen

## **Förarbeten**

### **Propositioner**

Prop. 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag

Prop. 1994/95. Mervärdesskatt och EG

Prop. 1989/90:11 om reformerad mervärdesskatt m.m.

### **Offentliga utredningar**

SOU 1989:35 Reformerad mervärdesskatt m.m.

SOU 1999:47 Mervärdesskatt- Frivillig skattskyldighet

SOU 2002:74 Mervärdesskatt ur ett EG-rättsligt perspektiv

### **Praxis**

RÅ 1993 not. 71

RÅ 1994 not. 422

RÅ 1995 not. 224

RÅ 1996 not. 84

RÅ 1998 not. 249

RÅ 1999 not. 282

RÅ 2000 ref. 5

RÅ 2001 not. 69

RÅ 2001 not. 70

RÅ 2001 not. 97

RÅ 2001 not. 99

RÅ 2004 ref. 60

RÅ 2004 not. 113

RÅ 2006 ref. 19

RÅ 2010 ref. 56

### **Doktrin**

Alhager, E, Mervärdesskatt vid omstruktureringar, Iustus förlag 2001

Alhager, E, Alhager, M, Omstruktureringar och moms, Norstedts Juridik AB 2002

Bergström, Skatter och civilrätt, LiberFörlag AB 1978

## Referenslista

- Bernitz, U, Heuman, U, Leijonhufvud, M, Seipel, P, Warnling-Nerep, W, Victorin, A,  
Vogel, V, Finna rätt, Norstedts Juridik AB 2004
- Hultqvist, A, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförlaget JF AB 1995
- Hultqvist, A, Moms och finansiella tjänster, Norstedts Juridik AB 2002
- Thunberg, B, Moms från början, Studentlitteratur 2004
- Westberg, B, Mervärdesskatt- en kommentar, Nerenius & Santérus Förlag AB 1997