



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Förvärv i samband med aktieöverlåtelser

En utredning av avdragsrätten för ingående mervärdesskatt

Masteruppsats inom affärsjuridik (mervärdesskatterätt)

Författare: Linda Larsson

Handledare: Professor Björn Westberg

Framläggningsdatum 2014-05-12

Jönköping maj 2014

Masteruppsats inom affärsjuridik (mervärdesskatterätt)

Titel:	Förvärv i samband med aktieöverlåtelser – en utredning av avdragsrätten för ingående mervärdesskatt
Författare:	Linda Larsson
Handledare:	Professor Björn Westberg
Datum:	2014-05-12
Ämnesord	Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, förvärv i samband med aktieöverlåtelser, verksamhetsöverlåtelser, försäljning av aktier i dotterbolag, allmänna omkostnader.

Sammanfattning

Den ingående mervärdesskatten som är hänförlig till förvärv som har ett direkt och omedelbart samband med en från mervärdesskatt undantagen aktieöverlåtelse är inte avdragsgill. Till följd av EU-domstolens avgörande i *X BV* och HFD:s avgörande i HFD 2014 ref. 1 står nu klart att kostnader hänförliga till en från mervärdesskatt undantagen aktieöverlåtelse också kan utgöra allmänna omkostnader, vilket medför att den ingående mervärdesskatten är avdragsgill i den mån förvärven har ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten eller en avgränsad del därav.

Avgörandena i *X BV* och HFD 2014 ref. 1 innebär även att det nu står klart att en aktieöverlåtelse kan utgöra en del i en verksamhetsöverlåtelse. För förvärv som gjorts i samband med en sådan transaktion är den ingående mervärdesskatten avdragsgill i sin helhet.

Utredningen visar att eftersom det i HFD 2014 ref. 1 aldrig prövades om kostnaderna kunde anses utgöra allmänna omkostnader har underinstanserna såväl som Skatteverket inte fått ledning i hur bedömningen ska göras. Författaren anser att Skatteverket och underinstanserna i sin prövning av om kostnader för förvärv kan anses utgöra allmänna omkostnader inte tar hänsyn till de EU-rättsliga principer som EU-domstolen har framhållit.

Vidare anser författaren att rättsläget efter *X BV* och HFD 2014 ref. 1 innebär att den rätt till avdrag av ingående mervärdesskatt hänförlig till förvärv i samband med aktieöverlåtelser som svenska beskattningsbara personer ska erhålla enligt EU-rätt, synes skilja sig från den faktiska rätt som erhålls i praktiken.

Master's Thesis in Commercial and Tax Law (Value Added Tax Law)

Titel:	Acquisition in connection with share transfers – an investigation of the right to deduct input VAT
Författare:	Linda Larsson
Handledare:	Professor Björn Westberg
Datum:	2014-05-12
Ämnesord	The right to deduct input VAT, acquisitions in connection with share transfers, transfers of a totality of assets, sales of shares in a subsidiary, overheads.

Abstract

The input VAT related to acquisitions made that have a direct and immediate link with a share transfer that constitute a transaction that is exempted from VAT, is not deductible. Due to the EU Court of Justice's ruling in *X BV* and HFD:s ruling in HFD 2014 ref. 1 it is now clear that costs related to a share transfer exempted from VAT also can constitute overheads, with the result that the input VAT is deductible to the extent the acquisitions have a direct and immediate link with the whole economic activity or a clearly defined part of the economic activities.

The rulings in *X BV* and HFD 2014 ref. 1 mean that it is now clear that a share transfer can be a part of a transfer of a totality of assets. For acquisitions made in connection with such a transfer, the input VAT is entirely deductible.

The thesis shows that due to the fact that the ruling in HFD 2014 ref. 1 did not include a determination of if the costs in question could constitute overheads, the Swedish courts of lower instances as well as Skatteverket have not received any guidance on how the determination is to be made. The author is of the opinion that the courts of lower instances and Skatteverket in their determination of whether costs related to acquisitions can constitute overheads do not consider the EU-law principles declared by the EU Court of Justice.

Further, the author is of the opinion that the legal situation due to *X BV* and HFD 2014 ref. 1 mean that the right to deduct input VAT related to acquisitions made in connection with share transfers that Swedish taxable persons are supposed to obtain in accordance with EU-law seem to differ from the rights actually obtained in practice.

Förord

Jag skulle vilja tacka min handledare, Professor Björn Westberg för all värdefull feedback och inspiration jag fått under tiden jag skrivit denna uppsats. Jag vill även tacka skatteavdelningen på PwC i Jönköping och min handledare där, Fredrik Richter, för en lärorik tid som uppsatspraktikant. Ett särskilt tack vill jag rikta till Johan Wahlgren på PwC i Jönköping som gav mig idén att skriva om detta ämne.

Tack!

Förkortningslista

EU-fördraget	Fördraget om Europeiska unionen
EUF-fördraget	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
Mervärdesskattedirektivet	Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
not.	Notis
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SOU	Statens Offentliga Utredningar

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund	1
1.2	Syfte och avgränsning	2
1.3	Metod och material	3
1.4	Disposition	4
2	Mervärdesskattesystemet	6
2.1	Grundläggande om mervärdesskatt	6
2.2	Förhållandet mellan EU-rätt och svensk rätt	6
2.2.1	EU-rättens företräde och direkt effekt	6
2.2.2	Tolkning av EU-rätt och EU-domstolens roll	8
2.3	Mervärdesskatterättslig neutralitet	9
2.4	Förutsättningar för mervärdesskatteplikt	10
2.5	Undantag från mervärdesskatteplikt	11
2.5.1	Allmänt	11
2.5.2	Värdepappershandel	11
2.5.3	Verksamhetsöverlåtelse	12
2.6	Rätt till avdrag av ingående mervärdesskatt	14
2.6.1	Avdragsrättens omfattning	14
2.6.2	Direkt och omedelbart samband	17
3	Aktieöverlåtelser - inom eller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt	19
3.1	Ekonomisk verksamhet	19
3.2	Utnyttjande enligt artikel 9.1 mervärdesskattedirektivet	19
3.3	Deltagande i förvaltningen	20
3.4	Avdragsrätt vid aktieöverlåtelser som faller utanför tillämpningsområdet	22
3.5	Avdragsrätt vid aktieöverlåtelser som faller inom tillämpningsområdet	24
3.5.1	EU-domstolens praxis	24
3.5.2	RÅ 2010 ref. 56	27
3.5.3	Skatteverkets ställningstagande	28
4	Aktieöverlåtelser och verksamhetsöverlåtelser	29
4.1	”Överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav”	29
4.2	Aktieöverlåtelser och artikel 19 mervärdesskattedirektivet	30
4.3	RÅ 2001 not. 99 och RÅ 2010 ref. 56	30
5	Rättsläget till följd av X BV och HFD 2014 ref. 1	32
5.1	EU-domstolens avgörande i X BV	32
5.1.1	Bakgrund	32
5.1.2	EU-domstolens avgörande	32
5.2	Högsta förvaltningsdomstolens dom i HFD 2014 ref. 1	33
5.2.1	Bakgrund	33
5.2.2	Högsta förvaltningsdomstolens avgörande	34
5.3	Kammarrätternas domar efter HFD 2014 ref. 1	36
5.3.1	Kammarrätten i Göteborg, mål nr 500-12	36

5.3.2	Kammarrätten i Göteborg, mål nr 8704-8706-12.....	37
5.3.3	Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8412-12-8414- 12	37
6	Diskussion och analys	39
6.1	Försäljning av aktier – en del i en verksamhetsöverlåtelse.....	39
6.2	Avdragsrätten vid aktieöverlåtelser	41
6.3	Avdragsrättens omfattning	46
7	Slutsats	49
	Referenslista	51

I Inledning

I.1 Bakgrund

När ett bolag vill förändra sin verksamhet genom att t ex avsluta en verksamhet eller finansiera startandet av en ny verksamhet, genomförs ofta en omstrukturering där aktier i ett bolag överläts. Ett bolag kan i mervärdesskatt hänseende överlåtas på två sätt, antingen genom att tillgångarna i bolaget överläts eller genom att aktierna i bolaget överläts. Även om likheter finns mellan dessa två typer av överlåtelser är skillnaden stor ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv.¹

I samband med omstruktureringar där bolag överläts är det vanligt att förvärv av olika slag görs. Det kan exempelvis röra sig om rådgivningstjänster, skattekonsulttjänster, corporate finance-tjänster och revisorstjänster.² Eftersom både köpeskillingen för aktierna såsom kostnaderna för dessa tjänster kan uppgå till stora belopp är det av intresse att fastställa om rätt till avdrag av den ingående mervärdesskatten hänförlig till dessa tjänster föreligger och i så fall i vilken omfattning.

Transaktioner som utgör värdepappershandel är undantagna mervärdesskatt enligt artikel 135.1(f) mervärdesskattedirektivet³. Transaktioner som utgör överföringar av samtliga tillgångar eller del därav, faller utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde enligt artikel 19 mervärdesskattedirektivet. Sverige har implementerat artikel 19 mervärdesskattedirektivet i 3 kap. 25 § Mervärdesskattelagen (1994:200) (ML) enligt vilken verksamhetsöverlåtelser ska undantas mervärdesskatteplikt. Motsvarigheten till artikel 135.1(f) mervärdesskattedirektivet i svensk lagstiftning återfinns i 3 kap. 9 § ML enligt vilken en avyttring av värdepapper ska undantas mervärdesskatt.

Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska medges i den mån kostnaden är hänförlig till en mervärdesskattepliktig transaktion. Avdrag ska även medges i de fall kostnaderna kan

¹ Alhager, E & Alhager, M (2002), *Omstruktureringar och moms*, första upplagan. Stockholm: Norstedts Juridik. 225 s. ISBN 91-39-00831-2 (Alhager, E & Alhager, M, *Omstruktureringar och moms*) s. 75.

² Kleerup, J, Kristoffersson, E, Melz, P, Öberg, J (2010), *Mervärdesskatt i teori och praktik*. 2:a upplagan. Stockholm: Norstedts Juridik. 252 s. ISBN 978-91-39-01485-0 (Kleerup, J m. fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*), s. 143.

³ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet).

anses hänförliga till den skattskyldiges ekonomiska verksamhet, vilket de gör om de kan anses utgöra allmänna omkostnader.⁴ Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har i de fall en aktieöverlåtelse har ansetts undantagen mervärdesskatt konstaterat att den ingående mervärdesskatten på förvärv som gjorts i samband med den inte är avdragsgill.⁵

I mål HFD 2014 ref. 1 meddelade HFD, mot bakgrund av EU-domstolens avgörande i *X BV*⁶, att en aktieöverlåtelse kan utgöra en del i en verksamhetsöverlåtelse under vissa förutsättningar, vilket skulle innebära att den ingående mervärdesskatten på förvärv i samband med en sådan aktieöverlåtelse är avdragsgill i sin helhet. Vidare förklarade HFD att kostnaderna för förvärv i samband med en aktieöverlåtelse som är undantagen mervärdesskatteplikt kan anses utgöra en del av överlåtarens allmänna omkostnader. Prövningen för om så var fallet återförvisades dock till Skatteverket och avgjordes således inte av HFD.

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med denna uppsats är att utreda när avdragsrätt för ingående mervärdesskatt hänförlig till förvärv i samband med aktieöverlåtelser föreligger.

I uppsatsen beaktas enbart aktieöverlåtelser ur ett mervärdesskatterättsligt perspektiv. Således behandlas inte de inkomstskatterättsliga reglerna som aktualiseras vid sådana överlåtelser. Även om uppsatsen har sin utgångspunkt i EU-rätt beaktas inte unionsinterna förvärv eller avyttringar eller transaktioner med parter utanför EU.

I uppsatsen är även avgränsningar nödvändiga för att begränsa den information som redogörs för till sådant som är relevant för uppsatsens syfte. Avseende verksamhetsöverlåtelser beaktas inte inkrämsöverlåtelser utan enbart sådana överlåtelser som en aktieöverlåtelse kan anses utgöra en del i. Förvärv i samband med aktieöverlåtelser begränsas till enbart mervärdesskattepliktiga sådana och således berörs inte exempelvis förmedlingstjänster avseende aktier.

⁴ Se t ex mål C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc, 2000, s. I-04177 (C-98/98 Midland Bank), p. 23 och 31, mål C-408/98 Abbey National plc mot Commissioners of Customs & Excise, 2001, s. I01361 (C-408/98 Abbey National), p. 35 och mål C-29/08 Skatteverket mot AB SKF, 2009 s. I-10413 (C-29/08 SKF), p. 58.

⁵ Se t ex RÅ 2010 ref. 56.

⁶ Mål C-651/11 Staatssecretaris van Financiën mot X BV, REG 2013 s. 00000 (C-651/11 X BV).

Av tidsskäl beaktas underinstansernas avgöranden avseende frågan om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid aktieöverlåtelser, som meddelats efter HFD 2014 ref. 1, enbart i den mån de meddelats före den 28 april 2014. Detta innebär att två avgöranden från kammarrätten i Göteborg och ett avgörande från kammarrätten i Stockholm redogörs för.

1.3 Metod och material

I uppsatsen används en rättsvetenskaplig⁷ metod för att inledningsvis redogöra för gällande rätt och därefter analysera det som framställts. Metoden innebär att rättskällorna beaktas i enlighet med rättshierarkin. Även om denna hierarki är omdiskuterad angrips rättskällorna i uppsatsen i följande ordning: EU-rätt, nationell lagstiftning, nationella förarbeten, nationell rättspraxis och slutligen doktrin.

I och med Sveriges medlemskap i EU ska de regler som EU fastställer i form av bland annat fördrag och direktiv ha den rättsverkan i landet som följer av dessa.⁸ Detta innebär att eftersom det mervärdesskatterättsliga området är harmoniserat av EU-rätten fordras att även relevanta EU-rättsliga källor tas i beaktande i uppsatsen. EU-rätten är således grundläggande när bestämmelserna i Mervärdesskattelagen (1994:200) (ML) ska tolkas.⁹

I den mån svensk lagstiftning är otydlig hämtas ledning från förarbeten. Den rättspraxis från såväl EU-domstolen som HFD, som redogörs för är relevant för förståelsen av mervärdesskattesystemet och de specifika bestämmelser som reglerar mervärdesskattekonsekvenserna vid transaktioner som utgör aktieöverlåtelser. Någon motsvarighet till förarbeten finns inte inom EU-rätten, varvid EU-domstolens praxis istället studeras för att utröna hur EU-rättens bestämmelser ska tolkas och tillämpas. Följaktligen studeras svensk rättspraxis för att utreda hur svensk lagstiftning förhåller sig till EU-rätten vid tillämpning av de relevanta bestämmelserna. Utgångspunkten för utredningen av svensk rättspraxis är prejudikat från HFD som är den instans vars beslut är vägledande. I den mån det saknas prejudikat från HFD utreds även kammarrätternas avgöranden.

⁷ Sandgren, C (2007), *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, ämne, material, metod och argumentation*. 2:a upplagan. Stockholm: Norstedts Juridik. 125 s. ISBN 978-91-39-20462-6, s. 39.

⁸ 2 § Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

⁹ Se mål C-14/83 Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen, 1984, s. 01891 (C-14/83 von Colson) och mål C-106/89 Marleasing SA mot Comercial Internacional de Alimentacion SA, 1990, s. I-04135 (C-106/89 Marleasing).

Slutligen används även doktrin där relevanta resonemang används för att bemöta argument i utredningen. Doktrin används även som ett komplement för att öka förståelsen för ämnet. I utredningen används Skatteverkets ställningstaganden, vilka inte utgör bindande föreskrifter men likväl är av betydelse eftersom Skatteverket är förvaltningsmyndighet för skatteärenden. Skatteverkets ställningstaganden kan således vara till hjälp för fastställandet av den praktiska rättstillämpningen på området.¹⁰ Som doktrin används även yttranden från generaladvokaten i EU-domstolen i syfte att belysa rättsläget. Generaladvokatens yttrande ger enbart uttryck för en åsikt i ämnet och det är EU-domstolens slutliga avgörande som har högst rättskällevärde. För att i uppsatsen hantera källor och formalia korrekt används Jensen m. fl. *Att skriva juridik – regler och råd*¹¹ samt Bernitz m.fl. *Finna rätt – juristens källmaterial och arbetsmetoder*.

1.4 Disposition

Uppsatsen inleds med kapitel 2 om mervärdesskattesystemet som utgör en introduktion till syftet med mervärdesskattesystemet, förhållandet mellan EU-rätt och svensk rätt samt vad som avses med mervärdesskatterättslig neutralitet. Vidare redogörs i kapitlet för de bestämmelser i mervärdesskattedirektivet och ML som är relevanta för uppsatsen. Kapitlet behandlar därför förutsättningarna för mervärdesskatteplikt, transaktioner som medför undantag från mervärdesskatteplikt eller faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. I kapitlet behandlas även de regler som är relevanta för om och i vilken omfattning rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger. Kapitel 2 utgör således en utgångspunkt för den övriga utredningen i uppsatsen där särskilda rättsfrågor behandlas och analyseras närmare.

I kapitel tre redogörs för vad som är avgörande för fastställandet av om aktieöverlåtelser faller inom eller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. I samma kapitel redogörs även för hur EU-domstolen och HFD framhållit att avdragsrätten ska hanteras vid dessa aktieöverlåtelser. I kapitlet behandlas även Skatteverkets ställningstagande i frågan om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid aktieöverlåtelser som är undantagna mervärdesskatteplikt.

¹⁰ Bernitz, U, m. fl. (2010), *Finna rätt – juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 11:e upplagan. Stockholm: Norstedts Juridik. 265 s. ISBN 978-91-39-20547-0, s. 48.

¹¹ Jensen, U, m. fl. (2006), *Att skriva juridik – regler och råd*, 4:e upplagan. Uppsala: Iustus förlag. 120 s. ISBN 91-7678-613-7.

Kapitel fyra behandlar aktieöverlåtelser i förhållande till verksamhetsöverlåtelser, där det redogörs för hur EU-domstolen har framhållit att reglerna ska tolkas samt hur HFD har tillämpat bestämmelserna.

I det femte kapitlet redogörs för EU-domstolens avgörande i *X BV* samt HFD:s dom i HFD 2014 ref. 1. Kapitlet redogör även för tre mål från kammarrätten i Göteborg respektive kammarrätten i Stockholm som avgjorts efter HFD 2014 ref. 1.

Det sjätte kapitlet består av en diskussion och analys av de berörda reglerna och EU-rättsliga principerna som behandlas i kapitel två till fem.

I kapitel sju besvaras slutligen uppsatsen syfte med utgångspunkt i den diskussion och analys som gjorts i föregående kapitel.

2 Mervärdesskattesystemet

2.1 Grundläggande om mervärdesskatt

Mervärdesskatt är en allmän konsumtionskatt som tas ut proportionerligt mot priset på varor och tjänster som konsumenten i slutledet betalar.¹² Det är dock inte konsumtionen, utan tillhandahållandet eller förvärvet av en vara eller tjänst mot ersättning som blir föremål för beskattning.¹³ På varje transaktion i produktions- och distributionsledet ska mervärdesskatt kunna dras av med det mervärdesskattebelopp som beräknas på det belopp som beskattningsbara personer i dessa led tillfört varorna och tjänsterna.¹⁴ Eftersom näringsidkare kan höja sina priser motsvarande mervärdesskatten medför det att konsumenterna, som inte är beskattningsbara personer, bär kostnaden av mervärdesskatten. På detta sätt uppstår inga kumulativa effekter där andelen skatt stiger med varans pris, vilket hade skett om mervärdesskatten inte gått att dra av. Kumulativa effekter leder till neutralitet mellan näringsidkare där flera produktionsled samlas hos färre skattskyldiga personer.¹⁵ Principen att konsumenterna ska bära mervärdesskattens kostnad ska medföra ett neutralt mervärdesskattesystem för näringsidkare där konsumenternas val mellan olika slags varor och tjänster inte ska påverkas.¹⁶

2.2 Förhållandet mellan EU-rätt och svensk rätt

2.2.1 EU-rättens företräde och direkt effekt

Sverige är sedan den 1 januari 1995 medlem i EU och har införlivat EU-rätten genom lag.¹⁷ I och med medlemskapet i EU har samtliga medlemsstater avstått från en del av sin nationella suveränitet till förmån för EU.¹⁸ Medlemskapet innebär att fördraget om Europeiska

¹² Artikel 1.2 mervärdesskattedirektivet.

¹³ Artikel 2.1 mervärdesskattedirektivet.

¹⁴ Artikel 1.2 mervärdesskattedirektivet.

¹⁵ Ståhl, K, Persson Österman, R, Hilling, M, Öberg, J (2011) EU-skatterätt, 3:e upplagan. Uppsala: Iustus. 378 s. ISBN 978-91-7678-772-4 (Ståhl, K m. fl., *EU-skatterätt*) s. 200.

¹⁶ Preamble till mervärdesskattedirektivet, skäl 5 och Kleerup, J m. fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 17.

¹⁷ 1 kap. 10 § Kungörelse (1974:152) om beslutad ny Regeringsform och Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

¹⁸ Mål C-26/62 NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen, REG 1962, s. 00161 (C-26/62 van Gend & Loos).

unionen¹⁹ (EU-fördraget) och fördraget om Europeiska unionens funktionssätt²⁰ (EUF-fördraget) har undertecknats av medlemsstaterna och därmed utgör rättskällor i dessa stater. EU-fördraget och EUF-fördraget innehåller bestämmelser om målsättningar och principer för EU-samarbetet och skapar en ny rättsordning, EU-rätten, för samtliga medlemsstater. EU-rätten består av dels primärrätten, vilken innefattar de grundläggande fördragen, och dels sekundärrätten, som består av förordningar, direktiv, bindande beslut och andra rättsakter. På mervärdesskatteområdet finns de viktigaste rättskällorna inom sekundärrätten, där den mest centrala rättskällan är mervärdesskattedirektivet.²¹ Medan en EU-förordning är direkt bindande är ett direktiv bindande när det kommer till det resultat som ämnas uppnås. Hur ett direktiv ska implementeras är upp till varje medlemsstat att bestämma.²²

EU-rätten har företräde framför nationell lagstiftning, vilket innebär att nationella bestämmelser som strider mot EU-rätten ska anpassas eller förbises.²³ För att denna princip ska kunna tillämpas i nationell domstol har EU-domstolen fastslagit att EU-rättsliga akter kan ha direkt effekt, det vill säga medföra rättigheter och skyldigheter som medborgare har rätt att åberopa inför nationella domstolar och myndigheter.²⁴ EU:s medlemsstater har även en lojalitetsplikt som innebär att de ska vidta alla lämpliga åtgärder för att säkerställa att de skyldigheter de har enligt EU-rätten fullgörs.²⁵ Lojalitetsplikten innebär även att EU-domstolens praxis ska följas av nationella myndigheter såsom Skatteverket.²⁶

I syfte att inom EU upprätta en fungerande inre marknad där snedvridning av konkurrens kan undvikas har mervärdesskattelagstiftningen inom EU till stora delar harmoniserats, främst genom mervärdesskattedirektivet.²⁷ Således krävs ur ett svenskt perspektiv att ML

¹⁹ Fördraget om Europeiska unionen, konsoliderad version 2012, OJ C 326, 26.10.2012 (EU-fördraget).

²⁰ Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, konsoliderad version 2012, OJ C 326, 26.10.2012 (EUF-fördraget).

²¹ Kleerup, J m. fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 29.

²² Artikel 288 EUF-fördraget.

²³ Mål C-6/64 Flaminio Costa mot E.N.E.L., REG 1964 s. 00211.

²⁴ C-26/62 van Gend & Loos.

²⁵ Artikel 4.3 EU-fördraget.

²⁶ Kleerup, J m. fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 29.

²⁷ Artikel 113 och 115 EUF-fördraget.

och den svenska rättstillämpningen överensstämmer med EU-rätten, med vilket främst åsyftas mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis på området.

2.2.2 Tolkning av EU-rätt och EU-domstolens roll

När en nationell domstol eller skattemyndighet för den delen, har till uppgift att tolka och tillämpa en nationell bestämmelse som införts i syfte att uppnå kraven i ett direktiv ska det ske i enlighet med direktivet.²⁸ Denna tolkningsmetod kallas ibland EU-konform tolkning och syftar till att säkerställa att implementerade direktivregler tillämpas på samma sätt i samtliga medlemsstater.²⁹

Inom EU-rätten fyller EU-domstolen en viktig roll som tolkare av de EU-rättsliga bestämmelserna och granskare av lagenligheten av de rättsakter som Europaparlamentet och rådet gemensamt antar, till exempel mervärdesskattedirektivet.³⁰ Det är således inte upp till de nationella domstolarna att klargöra betydelsen och omfattningen av bestämmelser i EU-rätten. Rollfördelningen mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna framgår av artikel 267 EUF-fördraget. Enligt denna bestämmelse har EU-domstolen behörighet att meddela förhandsbesked gällande tolkningen av fördragen samt giltigheten och tolkningen av andra EU-rättsakter. EU-domstolen saknar dock enligt artikel 267 EUF-fördraget behörighet att bedöma huruvida en nationell bestämmelse är förenlig med EU-rätten. Inte heller kan EU-domstolen ta ställning till de faktiska omständigheterna som ligger till grund för frågan hur en bestämmelse ska tolkas. Tillämpningen av EU-rätten ankommer istället på den nationella domstolen. Om en nationell domstol anser att ett förhandsbesked gällande tolkningen av en EU-rättslig bestämmelse krävs för att kunna döma i sak får den begära ett sådant. En nationell domstol av högsta instans har till och med en skyldighet att begära motsvarande förhandsavgörande.³¹ Att EU-domstolen tolkar en viss bestämmelse i EU-rätten innebär att EU-domstolens tolkningsbesked i princip gäller från det datum bestämmelsen i fråga trädde i kraft.³²

²⁸ C-14/83 von Colson och C-106/89 Marleasing.

²⁹ Ståhl, K m. fl., *EU-skatte rätt*, s. 36.

³⁰ Artikel 263 EUF-fördraget.

³¹ Artikel 267 EUF-fördraget.

³² Westberg, B, *Mervärdesskattedirektivet – en kommentar*, Inledning – EG-rättens betydelse, Karnov Djup kommentar (2014-03-04).

2.3 Mervärdesskatterättslig neutralitet

Principen om neutralitet är en rättsgrundsats som präglar hela mervärdesskatterätten.³³ Inom EU-rätten kommer principen till uttryck även i mervärdesskattedirektivet. I ingressen till det första mervärdesskattedirektivet³⁴ stadgas att en harmonisering av lagstiftning på mervärdesskattens område måste leda till att kumulativa skatter avskaffas och att medlemsstaterna istället antar ett gemensamt system för mervärdesskatt. Vidare stadgas att ett sådant mervärdesskattesystem blir enklast och mest neutralt när skatten tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt och när alla led av produktion, distribution och tillhandahållande av tjänster omfattas.³⁵ Samma stadgande återkommer i huvudsak i preambeln till mervärdesskattedirektivet, skäl 5.

Även om det i doktrin förekommer ett flertal olika definitioner av principen om mervärdesskatterättslig neutralitet, kan den övergripande innebörden av mervärdesskatterättslig neutralitet dock anses vara att all ekonomisk verksamhet ska behandlas på ett likvärdigt sätt.³⁶ I *BLP Group*³⁷ klargjorde EU-domstolen vad neutralitetsprincipen ska anses ha för betydelse på mervärdesskatteområdet och anförde att ”[d]et gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet säkerställer fullständig neutralitet vad gäller den skattemässiga belastningen avseende all ekonomisk verksamhet oavsett vilket syfte eller resultat denna har, under förutsättning att denna verksamhet i sig själv är mervärdesskattepliktig”.³⁸ Definitionen har sedan dess hänvisats till i ett flertal mål av EU-domstolen.³⁹

³³ Ståhl, K m. fl., *EU-skatte rätt*, s. 208.

³⁴ Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter (EGT nr 71, 14.4.1967 s. 67/1301) (det första mervärdesskattedirektivet).

³⁵ Ingressen till det första mervärdesskattedirektivet.

³⁶ Westberg, B, *Mervärdesskattedirektivet – en kommentar*, kommentar till artikel 1.2, Karnov djup kommentar (2014-03-04).

³⁷ Mål C-4/94 *BLP Group* mot Commissioners of Customs & Excise, 1995, s. I-00983 (C-4/94 *BLP Group*).

³⁸ C-4/94 *BLP Group*, p. 26.

³⁹ Se t ex Mål C-137/02 *Finanzamt Offenbach am Main-Land* mot *Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR*, REG 2004, s. I-5547, p. 37, mål C-437/06 *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG* mot *Finanzamt Göttingen*, REG 2008 s. I-1597 (C-437/06 *Securenta*), p. 24 och C-29/08 *SKF*, p. 56.

2.4 Förutsättningar för mervärdesskatteplikt

Enligt huvudbestämmelsen i mervärdesskattedirektivet framgår att transaktioner som innebär leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstat av en beskattningsbar person när denne agerar som sådan utgör transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt.⁴⁰

Leverans av varor innebär att rätten att förfoga över materiella tillgångar överförs.⁴¹ I ML används en annan terminologi, där rekvisitet leverans av varor motsvaras av omsättning.⁴² Eftersom ML ska tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet föreligger dock ingen materiell skillnad.⁴³ Tillhandahållande av tjänster definieras negativt i mervärdesskattedirektivet som varje transaktion som inte utgör leverans av varor.⁴⁴ Vidare stadgar mervärdesskattedirektivet att ett tillhandahållande av tjänster kan utgöras av en överlåtelse av immateriella tillgångar, oberoende av om någon handling angående ägarrätten upprättats.⁴⁵

Med beskattningsbar person menas den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Ekonomisk verksamhet definieras som varje verksamhet som bedrivs av en producent, handlare eller tjänsteleverantör. Av begreppet ekonomisk verksamhet ska särskilt omfattas utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter.⁴⁶

Även om en transaktion bedöms vara föremål för mervärdesskatt kan den likväl bli undantagen skatteplikt enligt särskilda bestämmelser i mervärdesskattedirektivet.

⁴⁰ Artikel 2.1 (a) och (c) mervärdesskattedirektivet.

⁴¹ Artikel 14.1 mervärdesskattedirektivet.

⁴² 1 kap. 1 § 1 p. och 2 kap. 1 § ML.

⁴³ Se t ex Skatteverkets ställningstagande, *Begreppen omsättning och leverans m.m.*, dnr 131 723791-07/111 (2007-12-20).

⁴⁴ Artikel 24.1 mervärdesskattedirektivet.

⁴⁵ Artikel 25 (a) mervärdesskattedirektivet.

⁴⁶ Artikel 9.1 mervärdesskattedirektivet.

2.5 Undantag från mervärdesskatteplikt

2.5.1 Allmänt

I mervärdesskattedirektivet är transaktionerna som är undantagna mervärdesskatteplikt indelade i två huvudgrupper där den ena utgörs av undantag med hänsyn till allmänintresset och den andra övriga undantag.⁴⁷ Samtliga undantag ska tolkas restriktivt eftersom de utgör undantag från huvudregeln att leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot ersättning av en beskattningsbar person ska vara föremål för mervärdesskatt.⁴⁸

Enligt preambeln till mervärdesskattedirektivet ska en gemensam förteckning över transaktioner som ska undantas skatteplikt upprättas så att EU:s medel kan beräknas på ett enhetligt sätt i samtliga medlemsstater.⁴⁹ EU-domstolen har i flera mål fastställt att undantagen utgör självständiga EU-rättsliga begrepp och att villkoren som uppställs för att omfattas av undantagen inte kan ändras av medlemsstaterna i sin nationella lagstiftning.⁵⁰ I de fall det lämnats utrymme för medlemsstaterna att definiera begrepp i undantagen måste detta göras med hänsyn till de allmänna principer som ligger till grund för mervärdesskattedirektivet, såsom direktivets syfte och principen om mervärdesskatterättslig neutralitet.⁵¹

2.5.2 Värdepappershandel

De flesta undantagen är tvingande för medlemsstaterna. Av dessa undantag är ett av särskilt intresse vid aktieöverlåtelser. Enligt artikel 135.1(f) mervärdesskattedirektivet ska medlemsstaterna från skatteplikt undanta transaktioner rörande aktier, andelar i bolag eller andra värdepapper. Undantagsbestämmelsen tar sikte på handel med värdepapper.⁵² De verksam-

⁴⁷ Artikel 131-166 mervärdesskattedirektivet. Undantag av hänsyn till allmänintresset stadgas i artikel 132-134 och undantag för övriga aktiviteter i artikel 135-137(b). Artikel 138-166 avser undantag för olika slags gränsoverskridande transaktioner.

⁴⁸ Mål C-348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties mot Staatssecretaris van Financiën, ECR 1989 s. 1737, p. 13.

⁴⁹ Preamble till mervärdesskattedirektivet, skäl 35.

⁵⁰ Se t ex mål C-453/93 W. Bulthuis-Griffioen mot Inspecteur der Omzetbelasting, REG 1995 s. I-2341, p. 18 och mål C-468/93 Gemeente Emmen mot Belastingdienst Grote Ondernemingen, REG 1996 s. I-721, (C-468/93 Gemeente Emmen) p. 25.

⁵¹ Mål C-363/05 JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc och The Association of Investment Trust Companies mot The Commissioners of HM Revenue and Customs, REG 2007 s. I-5517, p. 22 och C-468/93 Gemeente Emmen p. 25.

⁵² Mål C-2/95 Sparekassernes Datacenter (SDC) mot Skatteministeriet REG 1997, s. I-3017 (C-2/95 SDC), pp. 72-73 och C-29/08 SKF, p. 48.

heter som ska undantas från undantaget är transaktioner som rör förvaltning och förvar av aktier och andelar i bolag.⁵³ Undantagsbestämmelsen i artikel 135.1(f) ska tolkas restriktivt jämfört med de undantag från undantagen som förekommer i mervärdesskattedirektivet.⁵⁴ För att det ska röra sig om sådana transaktioner som avses i artikel 135.1(f) mervärdesskattedirektivet har EU-domstolen fastställt att transaktionerna ska medföra rättsliga och finansiella förändringar avseende värdepappren för de inblandade parterna.⁵⁵ Således krävs att de inblandade parternas rättigheter och skyldigheter avseende värdepappren i fråga skapas, förändras eller utsläcks.⁵⁶

I ML framgår inte vilka transaktioner som är mervärdesskattepliktiga vid en omsättning utan huvudregeln är att de är det om inget annat anges i 3 kap. ML.⁵⁷ Den närmaste motsvarigheten till mervärdesskattedirektivets undantagsbestämmelse i artikel 135.1(f) utgörs av 3 kap. 9 § ML enligt vilken transaktioner som utgör omsättning av bank- eller finansieringstjänster samt värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet ska undantas mervärdesskatteplikt. Med värdepappershandel avses omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte.⁵⁸ En omsättning av aktier kan således utgöra en transaktion med varor eller tjänster. Det är just de fall där en omsättning av aktier utgör en tjänst, inte i form av ett fysiskt tryckt värdepapper, som är aktuellt och av störst betydelse vid sådana avyttringar av aktier som är aktuell vid omstruktureringar.⁵⁹

2.5.3 Verksamhetsöverlåtelse

En annan bestämmelse som är central för uppsatsen medför visserligen att undantag från mervärdesskatteplikt ska göras men ingår inte i något av de uttryckligen benämnda undantagen i mervärdesskattedirektivet utan är istället en särreglering, nämligen artikel 19 mer-

⁵³ Artikel 135.1(f) mervärdesskattedirektivet.

⁵⁴ Alhager, E (2001), *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Uppsala: Iustus Förlag. 569 s. ISBN 91-7678-465-7 (Alhager, E, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*) s. 261.

⁵⁵ C-2/95 SDC, p. 66.

⁵⁶ Mål C-235/00 Commissioners of Customs & Excise mot CSC Financial Services Ltd 2001, s. I-10237, p. 33.

⁵⁷ 3 kap. 1 § ML.

⁵⁸ 3 kap. 9 § 3 st. 1 p. ML.

⁵⁹ Alhager, E, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, s. 267.

värdesskattedirektivet. Enligt bestämmelsen får medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig det sker mot ersättning eller inte eller som tillskott till ett företag. Vidare får medlemsstaterna vidta de åtgärder som är nödvändiga för att snedvridning av konkurrensen inte ska uppstå, i de fall där mottagaren inte till fullo är beskattningsbar. Det står även medlemsstaterna fritt att vidta nödvändiga åtgärder i syfte att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom utnyttjande av bestämmelsen.⁶⁰ Bestämmelsen ska tillämpas på samma sätt avseende tillhandahållandet av tjänster enligt artikel 29 mervärdesskattedirektivet.

I kommissionens förslag till rådets sjätte direktiv 77/388/EEG⁶¹ (sjätte mervärdesskattedirektivet) förklarades att syftet med undantagsbestämmelsen för verksamhetsöverlåtelser är att underlätta för sådana transaktioner utan att påverka likviditeten för mottagaren.⁶² EU-domstolen har även fastställt att syftet med undantagsbestämmelsen är att medlemsstaterna ska ges möjlighet att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna utan att påverka mottagarens likviditet med en oproportionellt stor skatteböroda som under alla omständigheter senare skulle ha erhållits genom avdrag för den ingående mervärdesskatten.⁶³

I målet *Abbey National*⁶⁴ klargjorde EU-domstolen att om artikel 19 mervärdesskattedirektivet är tillämplig, ska någon leverans av varor inte ansetts ha skett. Således ska mervärdesskatt enligt artikel 2 mervärdesskattedirektivet inte heller tas ut.⁶⁵

Vid införandet av den svenska motsvarigheten till artikel 19 mervärdesskattedirektivet, 3 kap. 25 § ML, anförde regeringen att skälet till undantaget främst var av praktisk natur. Mottagaren av en verksamhetsöverlåtelse (såväl hel som del därav) har i allmänhet rätt till

⁶⁰ Artikel 19 mervärdesskattedirektivet.

⁶¹ Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter.

⁶² *Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes. Common system of valued added tax: Uniform basis of assessment.* (Submitted to the Council by the Commission on 29 June 1973. Com (73) 950, 20 June 1976, s. 10.

⁶³ Mål C-497/01 Zita Modes Sàrl mot Administration de l'enregistrement et des domaines, REG 2003 s. I-4393 (C-497/01 Zita Modes), p. 39.

⁶⁴ C-408/98 Abbey National.

⁶⁵ C-408/98 Abbey National, p. 30.

avdrag av ingående mervärdesskatt. Om skatteplikt förelåg för denna typ av transaktion skulle det inte innebära några ytterligare skattemedel. Det uppmärksammades även att problem skulle uppstå i de situationer det ingick från skatteplikt undantagna varor i överlåtelserna eller om den överlåtna verksamheten i sig endast till viss del skulle medföra skattskyldighet.⁶⁶ Bestämmelsen har även en ur ett fiskalt perspektiv gynnsam effekt eftersom statens risk för uteblivna intäkter minskar. Om verksamheten som överläts är i finansiell svårighet kan det leda till att säljaren istället för att betala mervärdesskatten som debiteras använder intäkterna till att betala andra skulder. För förvärvaren kan dock mervärdesskatten ändå vara avdragsgill. I en sådan situation hade konsekvensen blivit att staten får finansiera förvärvarens avdrag.⁶⁷

Enligt 3 kap. 25 § ML ska en omsättning av tillgångar i en verksamhet undantas skatteplikt när en sådan tillgång överläts i samband med att verksamheten överläts eller när en sådan tillgång överläts i samband med fusion eller liknande förfarande – allt under förutsättning att förvärvaren är berättigad avdrag eller återbetalning av mervärdesskatten. Den svenska regeln är således utformad så att den medför undantag från skatteplikt till skillnad från mervärdesskattedirektivets bestämmelse som medför ett undantag från omsättning. Resultatet av bestämmelserna är dock densamma, nämligen att transaktionen inte blir föremål för mervärdesskatt.⁶⁸

2.6 Rätt till avdrag av ingående mervärdesskatt

2.6.1 Avdragsrättens omfattning

Ingående mervärdesskatt utgörs av beloppet av den skatt som hänförs till ersättning för förvärv av varor eller tjänster under förutsättning att omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken dessa förvärvats.⁶⁹ För förvärvaren utgör den ingående mervärdesskatten den skatt som debiterats av säljaren.⁷⁰

⁶⁶ Prop. 1989/90:111, s. 117.

⁶⁷ Henkow, O (2012), *Mervärdesskatt i teori och tillämpning*, första upplagan. Malmö: Gleerups. 125 s. ISBN 978-91-40-68140-9, s. 94-95.

⁶⁸ SOU 1994:88 s.183.

⁶⁹ 8 kap. 2 § ML.

⁷⁰ Prop. 1993/94:99 s. 206.

Rätt till avdrag av ingående mervärdesskatt tillfaller den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet och där skatten hänför sig till förvärv i verksamheten.⁷¹ Således krävs att varan eller tjänsten används eller förbrukas i verksamheten, det vill säga utgör en av verksamhetens allmänna omkostnader.⁷² Avdragsrätten då den ingående mervärdesskatten endast delvis avser förvärv som medför avdragsrätt eller avser förvärv som görs gemensamt för flera verksamheter, varav någon inte medför skattskyldighet, eller görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, avgörs av 8 kap. 13 § ML. Enligt bestämmelsen får avdrag enbart göras för den ingående mervärdesskatt på den del av ersättningen som hänför sig till den del av förvärvet som medför avdragsrätt respektive hänför sig till verksamhet medför skattskyldighet. Om denna del inte går att fastställa får avdragsbeloppet istället bestämmas genom uppdelning efter skälig grund.⁷³

Om avdrag medges för den ingående mervärdesskatten kan den mervärdesskatt som den skattskyldige har erlagt komma att återbetalas. I ML särskiljs begreppen avdragsrätt och återbetalningsrätt i de fall det saknas anknytning till en utgående transaktion. Klart är dock att återbetalningsrätt föreligger i de fall den ingående mervärdesskatten överstiger den utgående mervärdesskatten eftersom det då blir fråga om återbetalning istället för avdrag. I praktiken utgör de dock samma rätt eftersom de båda avser ingående skatt och dess hantering i skattedeklarationen.⁷⁴ I mervärdesskattedirektivet regleras avdrags- och återbetalningsrätt gemensamt.

HFD har i ett mål rörande ett överklagat förhandsbesked anfört att bestämmelserna om avdragsrätt av ingående mervärdesskatt i ML i första hand ska tolkas med bakgrund av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis på området.⁷⁵ I mervärdesskattedirektivet regleras avdragsrätten i huvudsak i artikel 168. Enligt denna bestämmelse ska den beskattningsbara personen medges avdrag för mervärdesskatt som ska betalas i medlemsstaten för varor som har levererats till honom eller tjänster som har tillhandahållits honom från en annan beskattningsbar person.⁷⁶ Mervärdesskattedirektivet innehåller

⁷¹ 8 kap. 3 § första stycket ML.

⁷² Svanberg, M, *Lagkommentar till Mervärdesskattelagen*, lagkommentar nr 333, Karnov (2014-03-10).

⁷³ 8 kap. 13 § ML.

⁷⁴ Kleerup, J m. fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 60.

⁷⁵ RÅ 1999 not. 282.

⁷⁶ Artikel 168(a) mervärdesskattedirektivet.

även en bestämmelse om proportionerligt avdrag vilken stadgar att när varor och tjänster används av en beskattningsbar person för såväl transaktioner som medför rätt till avdrag av mervärdesskatt som transaktioner som inte medför denna rätt, ska bara den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna vara avdragsgill.⁷⁷ Mervärdesskattedirektivet stadgar ett antal fördelningsgrunder i artikel 173-175 som ska användas för att fastställa den avdragsgilla andelen. Denna andel fastställs genom förhållandet mellan de skattepliktiga transaktionerna och summan av de skattepliktiga transaktionerna och de från skatteplikt undantagna transaktionerna. Det är enbart transaktioner som faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde som beaktas vid denna beräkning. Rör det sig om transaktioner som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde föreligger ingen avdragsrätt.⁷⁸ Vid beräkningen av den avdragsgilla delen ska bland annat transaktioner som kan hänföras till från mervärdesskatt undantagna aktieöverlåtelser bortses ifrån.⁷⁹ EU-domstolen har framhållit att det inte rör sig om sådana transaktioner i den mån en intäkt utgör en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.⁸⁰

I Sverige har dock, trots bestämmelsen i 8 kap. 13 § och stadgandet om att uppdelning ska ske efter skälig grund, någon fördelningsgrund inte implementerats.⁸¹ Huvudregeln enligt mervärdesskattedirektivet är att uppdelningen ska ske med utgångspunkt i årsomsättningen i de verksamheter som berörs.⁸² Kleerup m.fl. anser att det är denna metod som kan tolkas in i begreppet skälig grund.⁸³

⁷⁷ Artikel 173 mervärdesskattedirektivet.

⁷⁸ Westberg, B, *Mervärdesskattedirektivet – en kommentar*, Kommentrar till artikel 166, Karnov Djup kommentar (2014-04-12).

⁷⁹ Artikel 174(2) mervärdesskattedirektivet.

⁸⁰ Se t ex mål C-174/08 NCC Construction Danmark A/S mot Skatteministeriet, REG 2009 s. I-10567, p. 31.

⁸¹ Kleerup, J m. fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 64.

⁸² Artikel 174 mervärdesskattedirektivet.

⁸³ Kleerup, J m. fl., *Mervärdesskatt i teori och praktik*, s. 64.

2.6.2 Direkt och omedelbart samband

Beskattningsbara personer ska inte belastas med kostnaden för mervärdesskatt som är hänförlig till kostnader de har i sin ekonomiska verksamhet.⁸⁴ Mervärdesskatten ska i detta hänseende vara neutral. För all ekonomisk verksamhet som medför mervärdesskatteplikt, oavsett dess syfte eller resultat, ska neutraliteten säkerställas.⁸⁵ Detta innebär även att transaktioner som faller utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde aldrig ger upphov till avdrag.⁸⁶

EU-domstolen har fastställt att en förutsättning för att avdragsrätt ska föreligga är att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de aktuella varorna eller tjänsterna och de skattepliktiga transaktionerna. Som stöd för detta resonemang anför EU-domstolen att det framgår av artikel 1 mervärdesskattedirektivet att på varje transaktion ska mervärdesskatt vara utkrävbar efter avdrag av det skattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.⁸⁷ Vidare har EU-domstolen framhållit att för att avdrag ska kunna medges för mervärdesskatt som betalats för förvärv ska kostnaderna för förvärven i fråga utgöra en av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktionerna för vilka rätt till avdrag föreligger.⁸⁸ Kostnaden för förvärven måste således ha uppstått innan de mervärdesskattepliktiga tillhandahållandena utförs eftersom kostnaden för dem ska ingå i priset på de varor och tjänster som senare tillhandahålls.⁸⁹

EU-domstolen har även medgett rätt till avdrag i situationer då samband saknas mellan de förvärvade varorna eller tjänsterna och någon utgående skattepliktig transaktion. I den situationen kostnaderna för förvärven anses utgöra en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och därmed en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller har konstaterats att dessa kostnader

⁸⁴ Mål C-268/83 D.A. Rompelman och E.A. Rompelman-Van Deelen mot Minister van Financiën, ECR 1985 s. 655 (C-268/83 Rompelman), p.19

⁸⁵ C-408/98 Abbey National, p. 24.

⁸⁶ Westberg, B, *Mervärdesskattedirektivet – en kommentar*, Kommentar till artikel 166, Karnov Djup kommentar (2014-04-12). Se även mål C-515/07 Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, REG 2009 s. I-839, pp. 37 och 39-40.

⁸⁷ C-4/94 BLP Group, pp. 19-20.

⁸⁸ Se t ex C-98/98 Midland Bank, p. 24, C-408/98 Abbey National, p. 26 och C-29/08 SKF, p. 57.

⁸⁹ Se t ex C-98/98 Midland Bank, p. 24 och 30, C-408/98 Abbey National, p. 26 och 28 och mål C-104/12 Finanzamt Köln-Nord mot Wolfram Becker, REG 2013 s.I-0000 (C-104/12 Becker), p. 19.

istället har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.⁹⁰ För att avdragsrätten då ska kunna avgöras måste det fastställas i vilken mån överlåtarens hela verksamhet berättigar till avdrag av ingående mervärdesskatt.⁹¹ I sådant fall regleras avdragsrätten av artikel 173 mervärdesskattedirektivet för vilken proportionerligt avdrag medges.

Det är upp till de nationella skattemyndigheterna och domstolarna att tillämpa kriterierna för om det rör sig om allmänna omkostnader och i samband med detta beakta samtliga omständigheter kring de transaktioner det gäller. De ska därmed enbart ta hänsyn till transaktioner som har ett objektivt samband med personens mervärdesskattepliktiga verksamhet vid avgörandet av om avdrag ska medges såsom allmän omkostnad.⁹²

EU-domstolen har anfört att det är den skattskyldige som har bevisbördan för att avdragsrätt faktiskt föreligger.⁹³

⁹⁰ Se t ex C-98/98 Midland Bank, pp. 23 och 31, C-408/98 Abbey National p. 35 och C-29/08 SKF, p. 58.

⁹¹ Se t ex C-408/98 Abbey National p. 40.

⁹² C-104/12 Becker, p. 22.

⁹³ C-268/83 Rompelman, p. 24.

3 Aktieöverlåtelser - inom eller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt

3.1 Ekonomisk verksamhet

En av förutsättningarna för att mervärdesskatteplikt ska föreligga är att en ekonomisk verksamhet bedrivs. Med detta avses varje verksamhet som en producent, handlare eller tjänstleverantör bedriver. Innebär verksamheten att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska det särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.⁹⁴ Om verksamheten som bedrivs inte är av ekonomisk karaktär faller den således utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt och medför därför ingen mervärdesskatteplikt.⁹⁵ Begreppet ekonomisk verksamhet ska dock enligt EU-domstolen ges en mycket vid räckvidd och således ska alla transaktioner, oavsett dess rättsliga form, som innebär att tillgångar utnyttjas för att fortlöpande vinna intäkter omfattas av begreppet. Denna tolkning är nödvändig för att principen om mervärdesskatterättslig neutralitet ska kunna upprätthållas.⁹⁶

3.2 Utnyttjande enligt artikel 9.1 mervärdesskattedirektivet

En typ av bolag vars verksamhet ofta karaktäriseras av att just aktier i andra bolag överlåts och förvärvas är holdingbolag, vars enda syfte är att förvärva och inneha aktier eller andelar. För holdingbolag är ofta den enda inkomsten utdelningar från bolagen vars andelar de äger.⁹⁷ EU-domstolen har i målet *Polysar*⁹⁸ anført att på grund av detta kan holdingbolag generellt sett inte anses bedriva ekonomisk verksamhet, oavsett den rättsliga formen på de transaktioner som företas, eftersom tillgångarna inte utnyttjas för att fortlöpande vinna intäkter. Eftersom intäkterna i form av utdelning enbart erhålls som ett resultat av äganderätten till tillgångarna anses det inte röra sig om ett utnyttjande i mervärdesskattedirektivets

⁹⁴ Artikel 9.1 mervärdesskattedirektivet.

⁹⁵ Se t ex mål C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) mot Fazenda Pública, REG 2004 s. I-4295 (C-77/01 EDM), p. 47.

⁹⁶ Mål C-186/89 W. M. van Tiem mot Staatssecretaris van Financiën, ECR 1990 s. I-4363 , pp. 17-18.

⁹⁷ Alhager, E & Alhager, M, *Omstruktureringar och moms*, s. 67.

⁹⁸ Mål C-60/90 Polysar Investment Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen ECR 1991, s. I-3111 (C-60/90 Polysar).

mening.⁹⁹ Anledningen till att verksamhet i renodlade holdingbolag under dessa förutsättningar inte anses utgöra ekonomisk verksamhet följer av att transaktioner rörande aktier och andelar i bolag är särskilt undantagna mervärdesskatteplikt enligt artikel 135.1(f) mervärdesskattedirektivet.¹⁰⁰ Eventuell vinst vid försäljning av aktier, andelar eller övriga värdepapper under dessa förutsättningar anses liksom utdelning enbart vara ett resultat av ägandet av tillgångarna och ett sådant innehav ska därmed inte heller anses falla inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.¹⁰¹

Transaktioner avseende värdepapper kan dock även anses falla inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt. EU-domstolen har klargjort att de transaktioner som denna undantagsbestämmelse avser är de som en beskattningsbar person utför i en affärsverksamhet som består i handel med värdepapper.¹⁰² För att en aktieöverlåtelse ska undantas enligt artikel 135.1(f) krävs således att den inbringar en intäkt till följd av att aktierna har utnyttjats i en faktisk ekonomisk verksamhet. Enbart innehavet av värdepapper medför ju endast en intäkt som beror på ägandet vilket således inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde.

3.3 Deltagande i förvaltningen

Enbart ett aktieinnehav innebär således ingen ekonomisk verksamhet eftersom något utnyttjande i mervärdesskattedirektivets mening inte kan anses ha skett. Om däremot större inflytande än enbart det som följer av innehavet erhålls av innehavaren har dock EU-domstolen funnit att ekonomisk verksamhet kan föreligga. Så är fallet i situationen då innehavaren direkt eller indirekt deltagit i förvaltningen i bolaget vars aktier eller andelar förvärvas eller avyttras.¹⁰³ Det krävs dock att det innehavande bolaget utför mervärdesskattepliktiga transaktioner, för vilka ersättning erhålls, till bolaget vars andelar ägs.¹⁰⁴ Exempel på

⁹⁹ C-60/90 Polysar, pp. 12-13. Se även t ex mål C-333/91 Sofitam SA (anciennement Satam SA) mot Ministre chargé du Budget, ECR 1993 s. I3513, p. 12, mål C-142/99 Floridienne SA och Berginvest SA mot Belgiska staten, REG 2000 s. I9567, p. 17 och mål C-16/00 Cibo Participations mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais, REG 2001 s. I-1361, p. 19.

¹⁰⁰ Alhager, E & Alhager, M, *Omstruktureringar och moms*, s. 43.

¹⁰¹ C-77/01 EDM, pp. 57-58 och mål C-8/03 Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) mot Belgiska staten, REG 2004 s. I-10157, pp-38-40.

¹⁰² C-77/01 EDM, p. 59.

¹⁰³ C-60/90 Polysar, pp. 14 och 17.

¹⁰⁴ Se t ex mål C-102/00 Welthgrove BV mot Staatssecretaris van Financiën REG 2001 s. I-05679, pp. 16-17.

sådana tjänster kan vara administrativa, finansiella och kommersiella tjänster. Vidare har även mervärdesskattepliktiga tjänster som utgör teknisk support samt bokförings- och marknadsföringstjänster ansetts omfattas.¹⁰⁵ Om förvärvet eller innehavet av aktier inte anses utgöra ekonomisk verksamhet har EU-domstolen konstaterat att själva överlåtelsen av aktierna inte heller gör det.¹⁰⁶

I målet *SKF*¹⁰⁷ klargjorde EU-domstolen att det är skillnad på situationen då förvaltning sker för vilken ersättning erhålls enbart på grund av andelsinnehavet och situationen då förvaltning av andelar utförs inom ramen av en affärsverksamhet eftersom ersättningen i sistnämnda fall erhålls till följd av en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av den skattepliktiga verksamheten.¹⁰⁸ Av målet framgår att innehavet och avyttringen av aktier i princip kan anses utgöra ekonomisk verksamhet i tre olika situationer; den nyssnämnda, när det sker inom ramen för en värdepappershandel eller när ägandet åtföljs av ett direkt och indirekt deltagande i förvaltningen av de bolag vars aktier ägs.¹⁰⁹ I samtliga dessa fall rör det sig om ett sådant utnyttjande som avses i artikel 9.1 mervärdesskattedirektivet och medför att verksamheten omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.

Förutsatt att transaktioner avseende aktier eller andelar utförs inom ramen för en affärsverksamhet avseende värdepappershandel och där syftet är att direkt eller indirekt delta i förvaltningen i bolaget vilkas aktier förvärvas eller avyttras, anses de utgöra ekonomisk verksamhet. Konsekvensen av att ett sådant innehav eller en sådan aktieöverlåtelse anses utgöra en ekonomisk verksamhet är att undantagsbestämmelsen i 135.1(f) blir tillämplig.

Att en aktieöverlåtelse kan anses ske inom ramen för mervärdesskattens tillämpningsområde har även stöd i svensk praxis. I RÅ 2003 ref. 36, som rörde ett fastställande av förhandsbesked från Skatterättsnämnden, fann HFD att ett bolag som aktivt tar del i förvalt-

¹⁰⁵ C-60/90 Polysar, p. 22 och C-29/08 SKF, pp. 32-33.

¹⁰⁶ Mål C-465/03 Kretztechnik AG mot Finanzamt Linz REG 2005 s. I-4357 (C-465/03 Kretztechnik), p. 19.

¹⁰⁷ C-29/08 SKF.

¹⁰⁸ C-29/08 SKF, pp. 28-31.

¹⁰⁹ Lundström, S, *Avyttring av aktier – fråga om verksamhetsöverlåtelse och avdragsrätt*, Svensk Skattetidning nr 1/2014 s. 53-69 (Lundström, S, *Avyttring av aktier – fråga om verksamhetsöverlåtelse och avdragsrätt*), s. 55 och C-29/08 SKF, p. 31.

ningen i koncernen genom att bland annat utföra ekonomiska och andra tjänster åt ett dotterbolag utövar ekonomisk verksamhet i mervärdesskattehänseende.¹¹⁰

3.4 Avdragsrätt vid aktieöverlåtelser som faller utanför tillämpningsområdet

Som konstaterats innebär enbart ett kapitalintresse och passivt ägande i ett bolag att någon ekonomisk verksamhet inte anses föreligga. EU-domstolen har dock i ett antal mål avgjort hur avdragsrätten för ingående mervärdesskatt ska bedömas i situationer där aktieinnehavet inte ingår i en ekonomisk verksamhet men sådan verksamhet bedrivs i övrigt av det innehavande bolaget. Två av dessa avgöranden rör kostnader ett bolag haft för att anskaffa kapital till sin verksamhet och ett av dessa rör kostnaden för konsulttjänster.

Av EU-domstolens avgörande i målet *Kretztechnik*¹¹¹ framgår att kostnader som ett bolag har för aktieemission och börskostnader inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Den avgörande frågan var om en emission av aktier kunde anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning enligt artikel 2 mervärdesskattedirektivet. Generaladvokaten Jacobs anförde i sitt förslag till avgörande att syftet med en nyemittering av aktier är att anskaffa ytterligare kapital till verksamheten, inte att tillhandahålla tjänster.¹¹² EU-domstolen höll med om denna bedömning och framhöll att ersättningen som erhålls i själva verket utgör det belopp som krävs för kapitalökningen, inte en betalning av ett vederlag. Således fann EU-domstolen att en nyemission av aktier inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.¹¹³

Eftersom bolaget i målet *Kretztechnik*¹¹⁴ ansågs genomföra transaktionen i syfte att förstärka sitt kapital till förmån för sin ekonomiska verksamhet i allmänhet framhöll EU-domstolen att kostnaderna för de tillhandahållanden som bolaget förvärvat inom ramen för aktieemissionen utgör en del av bolagets allmänna omkostnader och således ingår som komponent i priset på de varor som bolaget tillhandahåller. Förutsatt att den verksamhet som bed-

¹¹⁰ RÅ 2003 ref. 36.

¹¹¹ C-465/03 *Kretztechnik*.

¹¹² Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs i mål Mål C-465/03 *Kretztechnik AG mot Finanzamt Linz* REG 2005 s. I-4357, pp. 59-60.

¹¹³ C-465/03 *Kretztechnik*, pp. 26-28.

¹¹⁴ C-465/03 *Kretztechnik*.

rivs i övrigt är mervärdesskattepliktig framhåller EU-domstolen att rätt till avdrag för all ingående mervärdesskatt hänförlig till sådana kostnader föreligger.¹¹⁵

Även i målet *Securenta*¹¹⁶ hade EU-domstolen att avgöra avdragsrätten för ingående mervärdesskatt hänförlig till kapitalanskaffningskostnader till följd av en aktieemission. Bolaget som överlät aktier var ett holdingbolag som inte deltog i förvaltningen av bolaget vars aktier överläts. Utöver detta bedrevs dock ekonomisk verksamhet som var mervärdesskattepliktig och ekonomisk verksamhet som var undantagen mervärdesskatteplikt.¹¹⁷ EU-domstolen konstaterade att mervärdesskatten hänförlig till kapitalanskaffningskostnaderna endast var avdragsgill om kapitalet som anskaffats använts i bolagets ekonomiska verksamhet. Om kostnaderna avsåg verksamhet som inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt skulle ingen rätt till avdrag medges.¹¹⁸

EU-domstolen har även avgjort hur avdragsrätten för ingående mervärdesskatt ska bedömas för konsulttjänster som förvärvats i samband med att ett holdingbolag överlät aktier i målet *Investrand*¹¹⁹. Konsulttjänsterna i målet hade uppstått i samband med ett skiljedomsförfarande som handlat om storleken på en fordran som uppkommit innan bolaget blev skattskyldig. Vid tidpunkten för aktieöverlåtelsen bedrev bolaget ingen ekonomisk verksamhet men efteråt kom bolaget att tillhandahålla mervärdesskattepliktiga managementtjänster till det avyttrade bolaget.¹²⁰ EU-domstolen hade att avgöra om kostnaderna kunde anses ha ett direkt och omedelbart samband med den ekonomiska verksamhet som efter aktieöverlåtelsen bedrevs.¹²¹ EU-domstolen konstaterade att varken aktieöverlåtelsen eller de transaktioner som vidtagits angående fordran omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Därmed kunde det inte anses föreligga ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna och en eller flera särskilda transaktioner för vilka rätt till avdrag kan föreligga.¹²² EU-domstolen prövade därför om kostnaderna kunde anses utgöra allmänna

¹¹⁵ C-465/03 Kretztechnik, pp. 36-37.

¹¹⁶ C-437/06 Securenta.

¹¹⁷ C-437/06 Securenta, p. 26.

¹¹⁸ C-437/06 Securenta, pp. 28-30.

¹¹⁹ C-435/05 Investrand BV mot Staatssecretaris van Financiën, REG 2007 s. I-1315 (C-435/05 Investrand).

¹²⁰ C-435/05 Investrand, pp. 2 och 8-9.

¹²¹ C-435/05 Investrand, p. 21.

¹²² C-435/05 Investrand, pp. 25-26 och 28.

omkostnader. Vid den bedömningen framhöll EU-domstolen att det inte fanns någonting som visade att bolaget skulle ha avstått från att förvärva konsulttjänsterna om bolaget inte hade bedrivit ekonomisk verksamhet. EU-domstolen konstaterade därmed att under sådana omständigheter kan kostnaderna inte anses ha uppkommit för bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet och något direkt och omedelbart samband till bolagets samlade ekonomiska verksamhet kunde inte anses föreligga. Någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för konsulttjänsterna skulle därför inte medges.¹²³

3.5 Avdragsrätt vid aktieöverlåtelser som faller inom tillämpningsområdet

3.5.1 EU-domstolens praxis

EU-domstolen har i en rad mål tagit ställning till hur avdragsrätten för ingående mervärdesskatt ska behandlas vid en aktieöverlåtelse som är undantagen mervärdesskatt. I målet *BLP Group*¹²⁴ rörde det sig om ett bolag som deltog i förvaltningen i flera dotterbolag och därmed bedrev ekonomisk verksamhet. I syfte att betala en bankskuld överläts aktier i ett av dessa bolag och i samband med detta förvärvades rådgivningstjänster. EU-domstolen framhöll att avdragsrätt för mervärdesskatt för förvärv som används för skattefria transaktioner enligt mervärdesskattedirektivet endast föreligger i undantagsfall och att det vid bedömningen av om så är fallet ska tas hänsyn till den aktuella transaktionens objektiva karaktär.¹²⁵ Rådgivningstjänsterna hade använts för den från mervärdesskatt undantagna aktieöverlåtelserna vilket innebar att proportionerligt avdrag inte kunde medges, eftersom en sådan avdragsrätt förutsätter att förvärvet använts för såväl skattepliktiga som skattefria transaktioner. Någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt förelåg därför inte. Att avsikten med transaktionen var att genomföra en skattepliktig transaktion förändrade inte EU-domstolens bedömning.¹²⁶

¹²³ C-435/05 Investrand, pp. 32-38.

¹²⁴ C-4/94 BLP Group.

¹²⁵ C-4/94 BLP Group, pp. 23-24.

¹²⁶ C-4/94 BLP Group, pp. 27-28.

Angående formuleringen ”direkt och omedelbart samband” framhöll EU-domstolen i målet *Midland Bank*¹²⁷ att det inte vore realistiskt att utveckla en mer exakt formulering med tanke på den mängd olika transaktioner som kan förekomma. Det anfördes att den nationella domstolen som ska tillämpa kriteriet ska beakta samtliga omständigheter under vilka transaktionerna har utförts.¹²⁸ Vidare framhöll EU-domstolen att för att det ska röra sig om ett direkt och omedelbart samband ska kostnaden utgöra en del av den utgående transaktionens kostnadskomponenter. En förutsättning för att den ska kunna göra det är således att kostnaden uppstått före den utgående transaktionen. Därmed konstaterade EU-domstolen att det normalt inte föreligger ett direkt och omedelbart samband, såsom i *BLP Group*¹²⁹, mellan en utgående transaktion och tjänster som en skattskyldig använt till följd av och efter genomförandet av nämnda transaktion. Istället utgör kostnaden i en sådan situation en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader och därmed en del av kostnadskomponenterna för den skattskyldiges samtliga tillhandahållanden istället för en del av den nämnda utgående transaktionens kostnadskomponenter. I en sådan situation ska avdragsrätten beräknas enligt artikel 173 mervärdesskattedirektivet, enligt vilken mervärdesskatten är proportionellt avdragsgill.¹³⁰ Vidare framhöll EU-domstolen att bedömningen enbart kan bli annorlunda i undantagsfallet då det på objektiva grunder kan påvisas att förvärven som skett till följd av genomförandet av en transaktion för vilken rätt till avdrag föreligger, faktiskt utgör en del av denna transaktions kostnadskomponenter.¹³¹

Även i målet *SKF*¹³² hade EU-domstolen att ta ställning till avdragsrätten för den ingående mervärdesskatten i samband med en aktieöverlåtelse. I målet rörde det sig om ett moderbolag i en koncern som deltagit i förvaltningen i ett antal dotterbolag genom att tillhandahålla mervärdesskattepliktiga tjänster för bland annat företagsledning och administration. I syfte att genomföra en omstrukturering för att frigöra kapital planerades att aktierna i ett helägt dotterbolag och ett intressebolag skulle överlåtas. I samband med aktieöverlåtelseerna avsågs konsulttjänster för värdering och biträde vid förhandling samt advokattjänster för avtals-

¹²⁷ C-98/98 *Midland Bank*.

¹²⁸ C-98/98 *Midland Bank*, p. 25.

¹²⁹ C-4/94 *BLP Group*.

¹³⁰ C-98/98 *Midland Bank*, pp. 30-31.

¹³¹ C-98/98 *Midland Bank*, p. 32.

¹³² C-29/08 *SKF*.

skrivningar att förvärvas.¹³³ Målet avsåg ett från HFD begärt förhandsavgörande som hade föranletts av ett överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden.¹³⁴ Skatterättsnämnden hade beslutat att den ingående mervärdesskatten för de nämnda tjänsterna inte skulle vara avdragsgill.¹³⁵ HFD vilandeförklarade målet för att invänta besked från EU-domstolen och få klarhet i hur avdragsrätten skulle bedömas.

Efter att EU-domstolen i *SKF*¹³⁶ konstaterat att aktieöverlåtelserna var undantagna mervärdesskatteplikt enligt artikel 135.1(f) mervärdesskattedirektivet var nästa fråga att avgöra avdragsrätten. EU-domstolen framhöll att det är de utgående transaktionerna till vilka de ingående transaktionerna hänför sig som avgör avdragsrätten. Om den ingående transaktionen har ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående transaktioner som berättigar avdrag, föreligger rätt till avdrag för mervärdesskatten hänförlig till den ingående transaktionen. Om så inte är fallet får det prövas om kostnaderna för ingående förvärv ingår i den skattskyldiges allmänna omkostnader. För att ett direkt och omedelbart samband ska anses föreligga krävs att kostnaden för de ingående tjänsterna ingår i priset på varje enskild utgående transaktion eller i priset på de tillhandahållanden som sker inom ramen för den skattskyldiges ekonomiska verksamhet.¹³⁷

Vidare anförde EU-domstolen att konsulttjänster avseende rådgivning förvärvade i samband med avyttring av aktier ska anses ingå i det avyttrande bolagets allmänna omkostnader. Enligt EU-domstolen ska av neutralitetsskäl denna behandling godtas för såväl avyttringar av aktier som utgör icke-ekonomisk verksamhet som de som utgör ekonomisk verksamhet men ska undantas mervärdesskatteskatteplikt, eftersom de ingående transaktionerna är objektivt lika.¹³⁸ EU-domstolen anförde att då ett direkt och omedelbart samband kan påvisas mellan tjänsterna och den från mervärdesskatteplikt undantagna aktieöverlåtelserna får avdragsrätt nekas. Om något sådant samband inte föreligger och kostnaden för tjänster-

¹³³ C-29/08 SKF, pp. 20-21.

¹³⁴ RÅ 2010 ref. 56.

¹³⁵ SN dnr 29-06/I (12 januari 2007).

¹³⁶ C-29/08 SKF.

¹³⁷ C-29/08 SKF, p. 60.

¹³⁸ C-29/08 SKF, pp. 66 och 68.

na ingår priset på bolagets tillhandahållanden bör dock avdrag för den ingående mervärdesskatten på tjänsterna medges.¹³⁹

EU-domstolen anförde vidare i *SKF*¹⁴⁰ att det är upp till den nationella domstolen att beakta samtliga omständigheter rörande de transaktioner som är aktuella för att avgöra huruvida uppkomna kostnader ”kan komma att ingå i priset på de sålda aktierna eller om dessa endast ingår i de kostnadskomponenter som utgör priset på de transaktioner som omfattas av den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet”¹⁴¹.

3.5.2 RÅ 2010 ref. 56

När HFD återupptog målet i RÅ 2010 ref. 56 som låg till grund för EU-domstolens förhandsavgörande i målet *SKF*¹⁴² konstaterades att aktieöverlåtelseerna i fråga omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och därmed skulle undantas skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. HFD ansåg att EU-domstolen framhållit att den första prövningen som ska göras är om det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna för tjänsterna och aktieöverlåtelsen.¹⁴³

HFD konstaterade således i RÅ 2010 ref. 56 att ett direkt och omedelbart samband med de från mervärdesskatteplikt undantagna aktieöverlåtelseerna förelåg avseende kostnaderna för biträde vid förhandlingarna och advokattjänsterna, varvid avdrag inte kunde medges. För de övriga tjänsterna ansåg dock HFD att det saknades underlag för att avgöra om rätt till avdrag förelåg. Det bör noteras att två av de fem ledamöterna i målet var av skiljaktig mening och ansåg att kostnaderna för tjänsterna bör betraktas som del av bolagets allmänna omkostnader.¹⁴⁴

¹³⁹ C-29/08 SKF, p. 71.

¹⁴⁰ C-29/08 SKF.

¹⁴¹ C-29/08 SKF, p. 73.

¹⁴² C-29/08 SKF.

¹⁴³ RÅ 2010 ref. 56.

¹⁴⁴ RÅ 2010 ref. 56.

3.5.3 Skatteverkets ställningstagande

Efter EU-domstolens tolkningsbesked i *SKF*¹⁴⁵ och HFD:s dom i RÅ 2010 ref. 56 omarbetade Skatteverkets sitt ställningstagande i frågan om avdragsrätt föreligger för ingående mervärdesskatt i samband med försäljning av aktier i en ekonomisk verksamhet.

Skatteverket anser att vid försäljning av aktier i ekonomisk verksamhet, det vill säga i den situation det finns en från mervärdesskatt undantagen aktieöverlåtelse, är den första bedömningen som ska göras om det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan tjänsterna och aktieavyttringen. Om så är fallet saknas avdragsrätt. Om så inte är fallet ska en andra bedömning göras, där det utreds om kostnaderna kan anses ingå i de allmänna omkostnaderna för den skattskyldiges ekonomiska verksamhet. Förutsatt att kostnaderna ingår i de allmänna omkostnaderna föreligger således enligt Skatteverkets mening avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.¹⁴⁶

Enligt Skatteverket ska samtliga tjänster som objektivt sett förvärfvas för att genomföra en aktieavyttring anses ha ett direkt och omedelbart samband med den från mervärdesskatteplikt undantagna aktieavyttringen. Skatteverket räknar i sitt ställningstagande upp exempel på tjänster som ofta förvärfvas i syfte att genomföra en aktieförsäljning och därmed inte medför avdragsrätt enligt följande: analys av potentiella förvärfvare, anvisande av dessa kunder, rådgivning inför förhandlingar med dessa kunder, tjänster i samband med förhandlingarna, tjänster i samband med avtalsskrivning, tjänster i samband med överföring av licensrättigheter till följd av försäljningen samt tjänster i samband med omregistrering av aktieinnehavet. För att avdragsrätt ska föreligga såsom allmän omkostnad ska det enligt Skatteverket vara fråga om tjänster som anskaffas oberoende av aktieavyttringen.¹⁴⁷

¹⁴⁵ C-29/08 SKF.

¹⁴⁶ Skatteverkets ställningstagande, dnr 131 780946-10/11.

¹⁴⁷ Skatteverkets ställningstagande, dnr 131 780946-10/11.

4 Aktieöverlåtelse och verksamhetsöverlåtelse

4.1 ”Överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav”

Någon vidare definition av vad begreppet ”överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav” i artikel 19 mervärdesskattedirektivet innebär återfinns inte i mervärdesskattedirektivet. Inte heller hänvisas i bestämmelsen till medlemsstaternas rättsordningar för att fastställa betydelsen och räckvidden av begreppet. EU-domstolen har därför i ett antal mål tolkat begreppet i syfte att ge det en självständig och EU-konform tolkning.

I målet *Zita Modes*¹⁴⁸ klargjorde EU-domstolen vad begreppet ska anses innebära. I målet anförde EU-domstolen att mot bakgrund av syftet med artikel 19 mervärdesskattedirektivet och det sammanhang i vilket bestämmelsen ingår, ska bestämmelsen tolkas så att den omfattar överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inbegripet materiella och eventuella immateriella tillgångar som tillsammans bildar ett företag eller en del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. Överföringar av enbart tillgångar såsom exempelvis ett varulager, ska dock inte omfattas av begreppet.¹⁴⁹ Vidare ska förvärvaren ha en avsikt att bedriva verksamheten vidare och inte omedelbart avveckla den.¹⁵⁰ Enligt EU-domstolen ligger denna tolkning i linje med syftet att möjliggöra för medlemsstaterna att underlätta överlåtelse av företag eller delar av företag och undvika att mottagarens likviditet påverkas till följd av en oproportionerligt stor skattebörda som den skattskyldige annars skulle ha fått tillbaka senare genom avdrag för den ingående mervärdesskatten.¹⁵¹ I målet *Schriever*¹⁵² betonade EU-domstolen att för att det ska vara fråga om sådan överlåtelse som menas i artikel 19 mervärdesskattedirektivet ska samtliga överlåtna tillgångar vara tillräckliga för att en självständig ekonomisk verksamhet ska kunna fortsätta bedrivas.¹⁵³ Vidare framhöll domstolen att vilka tillgångar som ska ingå för att det

¹⁴⁸ C-497/01 *Zita Modes*.

¹⁴⁹ C-487/01 *Zita Modes*, p. 40.

¹⁵⁰ C-487/01 *Zita Modes*, p. 44.

¹⁵¹ C-487/01 *Zita Modes*, p. 39.

¹⁵² Mål C-444/10 *Finanzamt Lüdenscheid mot Christel Schriever*, 2011, s. I-11071 (C-444/10 *Schriever*).

¹⁵³ C-444/10 *Schriever*, p. 25.

ska vara tillräckligt att bedriva verksamheten vidare måste avgöras i varje enskilt fall efter att en helhetsbedömning av de omständigheter som är aktuella gjorts.¹⁵⁴

4.2 Aktieöverlåtelse och artikel 19 mervärdesskattedirektivet

I förslaget till avgörande i målet *Abbey National*¹⁵⁵ anförde generaladvokat Jacobs att bestämmelsen i artikel 19 mervärdesskattedirektivet uppenbarligen hänför sig till en överföring av ett företag i sin helhet i form av att tillgångarna överförs, snarare än att dess aktier överförs.¹⁵⁶ EU-domstolen bekräftade dock aldrig detta synsätt i sin dom utan har i senare praxis framhållit att en aktieavyttring under vissa omständigheter i själva verket kan omfattas av bestämmelsen men har aldrig preciserat under vilka förutsättningar så är fallet.

I *SKF*¹⁵⁷ uttalade EU-domstolen att i den mån en försäljning av aktierna i ett dotterbolag kan likställas med en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav ska denna transaktion inte anses utgöra en ekonomisk verksamhet som blir föremål för mervärdesskatt, under förutsättning att medlemsstaten har valt att implementera bestämmelsen i artikel 19 mervärdesskattedirektivet.¹⁵⁸ Vidare framhöll EU-domstolen att det av de handlingar som tillhandahållits i målet inte gick att avgöra om aktieöverlåtelse i fråga fick till följd att samtliga tillgångar, eller någon del av dessa, i de berörda bolagen överläts.¹⁵⁹

4.3 RÅ 2001 not. 99 och RÅ 2010 ref. 56

I målet RÅ 2001 not. 99 uttalade HFD allmänt vad som ska anses utgöra en verksamhetsöverlåtelse. HFD anförde att om förvärvaren efter överlåtelsen fortsätter eller återupptar att bedriva de aktiviteter som överlåtaren bedrev så anses normalt en företagsöverlåtelse föreligga. Det ska således vara fråga om en överföring av en pågående verksamhet eller ett företag som är i drift. Vidare uttalade HFD att som del av en verksamhet avses en eller flera

¹⁵⁴ C-444/10 Schriever, p. 32.

¹⁵⁵ C-408/98 *Abbey National*.

¹⁵⁶ Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs i mål C-408/98 *Abbey National plc mot Commissioners of Customs & Excise*, 2001, s. I01361, p. 26.

¹⁵⁷ C-29/08 *SKF*.

¹⁵⁸ C-29/08 *SKF*, p. 41.

¹⁵⁹ C-29/08 *SKF*, p. 38.

tillgångar som i princip kan fortsätta att fungera som en enhet och bidra till att realisera ett specifikt verksamhetsmål.¹⁶⁰

En av frågorna som HFD hade att avgöra i RÅ 2010 ref. 56 efter EU-domstolens tolkningsbesked i *SKF* var om aktieavyttringarna kunde anses utgöra en verksamhetsöverlåtelse. HFD inledde med att konstatera att aktieöverlåtelseerna utgjorde ekonomisk verksamhet och därmed omfattades av mervärdesskattens tillämpningsområde. Därmed prövades aldrig frågan om huruvida aktieavyttringarna kunde anses utgöra en verksamhetsöverlåtelse. Anledningen till detta var att Skatterättsnämnden inte hade haft anledning att bedöma om 3 kap. 25 § ML var tillämplig i målet.¹⁶¹

¹⁶⁰ RÅ 2001 not. 99.

¹⁶¹ RÅ 2010 ref. 56.

5 Rättsläget till följd av X BV och HFD 2014 ref. I

5.1 EU-domstolens avgörande i X BV

5.1.1 Bakgrund

I målet *X BV*¹⁶² rörde det sig om bolaget X BV som innehade 30 procent av aktierna i bolaget A som var verksamt inom automatiseringsbranschen. Resterande aktier innehades av tre andra bolag varav två av dessa tillsammans med X BV tillhandahöll A företagsledande tjänster mot ersättning. Bolagen kom senare att sälja samtliga aktier i A varvid tillhandahållandet av tjänsterna upphörde. I samband med aktieförsäljningen förvärvade X BV flera tjänster för vilka mervärdesskatt betalades. X BV ansåg att denna mervärdesskatt var avdragsgill i sin helhet eftersom överlåtelsen av dess aktieinnehav utgjorde en överföring av samtliga tillgångar och att de utgifter som X BV haft i samband med överföringen ingick i de allmänna omkostnaderna för den samlade ekonomiska verksamheten. Efter att skattemyndigheten vägrat avdragsrätt överklagades beslutet slutligen till den nationella domstolen av högsta instans. Domstolen konstaterade att avgörande i målet var om artikel 19 mervärdesskattedirektivet var tillämplig och vilandeförklarade målet för att begära in ett förhandsavgörande avseende tolkningen av bestämmelserna från EU-domstolen.¹⁶³

Domstolen ställde därför frågan om en överlåtelse av 30 procent av aktierna i ett bolag till vilket överlåtaren tillhandahåller mervärdesskattepliktiga tjänster kan likställas med en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav. Om så inte var fallet önskade domstolen få klarhet i huruvida rekvisiten i bestämmelsen är uppfyllda när övriga aktieägare i praktiken samtidigt överför resterande aktieinnehav i bolaget till samma person och denna överföring är nära förknippad med de i bolaget tillhandahållna företagsledande tjänsterna.¹⁶⁴

5.1.2 EU-domstolens avgörande

EU-domstolen framhöll att innehavet av aktier i ett bolag, till skillnad från innehavet av bolagets tillgångar, inte är tillräckligt för att bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. En överlåtelse av aktier kan därför, oberoende av omfattningen av aktierna, endast utgöra en

¹⁶² C-651/11 X BV.

¹⁶³ C-651/11 X BV, pp. 8-18.

¹⁶⁴ C-651/11 X BV, pp. 18 och 25.

överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, om aktierna ingår i en självständig del som möjliggör för förvärvaren att bedriva självständig ekonomisk verksamhet i överlåtarens ställe. Så är inte fallet vid en överlåtelse av enbart aktier som inte åtföljs av en överlåtelse av tillgångar.¹⁶⁵

Vidare framhöll EU-domstolen att ett aktieinnehav inte innebär att tillgångarna i bolaget ägs utan medför istället en viss rätt till utdelning och information samt delaktighet i förvaltningen av bolaget. Ett innehav av 30 procent medför begränsade rättigheter i bolaget.¹⁶⁶ EU-domstolen konstaterade därmed att en överföring av 30 procent av aktierna i ett bolag inte kan likställas med en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav.¹⁶⁷ Denna bedömning påverkas inte av syftet med bestämmelsen eftersom en aktieavyttring antingen faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde eller undantas mervärdesskatteplikt enligt artikel 135.1(f) mervärdesskattedirektivet och således inte medför att förvärvaren belastas med mervärdesskatt.¹⁶⁸

EU-domstolen framhöll vidare att bedömningen inte blir annorlunda då samtliga aktieägare överlåter samtliga aktier till en ägare, eftersom en individuell och fristående bedömning ska göras för varje transaktion.¹⁶⁹ Eftersom aktieöverlåtelsen i målet ansågs undantagen mervärdesskatteplikt konstaterades att en rätt till avdrag av ingående mervärdesskatt endast förelåg om kostnaden för de förvärvade tjänsterna som förvärvats vid aktieöverlåtelsen kan anses ingå i de allmänna omkostnaderna för det överlåtande bolagets samlade ekonomiska verksamhet, utan att ingå i aktiernas försäljningspris.¹⁷⁰

5.2 Högsta förvaltningsdomstolens dom i HFD 2014 ref. I

5.2.1 Bakgrund

HFD 2014 ref. 1 rörde ett bolag som direkt och genom ett dotterbolag bedrev mervärdesskattepliktig produktionsverksamhet. I syfte att renodla verksamheten i koncernen samt

¹⁶⁵ C-651/11 X BV, p. 38.

¹⁶⁶ C-651/11 X BV, p. 39.

¹⁶⁷ C-651/11 X BV, p. 40.

¹⁶⁸ C-651/11 X BV, p. 43.

¹⁶⁹ C-651/11 X BV, pp. 47 och 51.

¹⁷⁰ C-651/11 X BV, p. 56.

frigöra kapital togs ett beslut att sälja ett dotterbolag vars verksamhet inte ansågs passa in i koncernstrukturen. Efter aktieöverlåtelsen fortsatte verksamheten att bedrivas i dotterbolaget. I samband med att dotterbolaget såldes förvärvades konsulttjänster som avsåg biträde. Bolaget yrkade därefter avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till dessa tjänster.¹⁷¹

Skatteverket fann i sitt omprövningsbeslut att avdrag inte skulle medges eftersom förvärvet av tjänsterna fick anses ha ett direkt och omedelbart samband med bolagets från mervärdesskatt aktieavyttring. Efter att bolaget överklagat beslutet till förvaltningsrätten i Vänersborg fann domstolen att avdrag skulle medges eftersom tjänsterna fick anses ha ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Skatteverket överklagade avgörandet till kammarrätten i Göteborg som framhöll att aktieöverlåtelsen skulle likställas med en verksamhetsöverlåtelse och därmed utgöra en transaktion som föll utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Kammarrätten ansåg därför att bolaget skulle anses bedriva en fullt ut mervärdesskattepliktig verksamhet och att avdrag skulle medges för hela den ingående mervärdesskatten såsom allmän omkostnad. Efter att kammarrätten överklagat avgörandet meddelade HFD prövningstillstånd.¹⁷²

5.2.2 Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Inledningsvis konstaterade HFD att avgörande för frågan om avdragsrätt förelåg i målet var om aktieöverlåtelsen kunde anses utgöra ett led i bolagets ekonomiska verksamhet, om den kunde anses utgöra en verksamhetsöverlåtelse samt om utgifterna för konsulttjänsterna av denna anledning eller i övrigt skulle anses utgöra allmänna omkostnader.¹⁷³

HFD framhöll att bolaget vid försäljningstillfället bedrev verksamhet som fullt ut var mervärdesskattepliktig samt att det under innehavstiden tillhandahöll mervärdesskattepliktiga tjänster till dotterbolaget. Således ansågs aktieöverlåtelsen omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Med hänvisning till EU-domstolens avgörande i *SKF*¹⁷⁴ framhöll HFD att om en aktieavyttring kan likställas med en överföring av ett bolags samtliga tillgångar eller någon del därav, det vill säga om artikel 19 mervärdesskattedirektivet blir tillämplig, ska den dock inte vara föremål för mervärdesskatt. Vidare konstaterade HFD att, i enlighet

¹⁷¹ HFD 2014 ref. 1.

¹⁷² HFD 2014 ref. 1.

¹⁷³ HFD 2014 ref. 1.

¹⁷⁴ C-29/08 SKF.

med EU-domstolens avgörande i *Zita Modes*¹⁷⁵, ska artikel 19 mervärdesskattedirektivet inte vara tillämplig vid en överföring av enbart tillgångar, såsom vid en överlåtelse av ett varulager. HFD anförde även att det av *X BV*¹⁷⁶ framgår att enbart en överlåtelse av aktier inte kan behandlas som en verksamhetsöverlåtelse om inte aktierna tillsammans med andra tillgångar som sammantaget bildar en ekonomisk enhet som självständigt kan bedrivas vidare. HFD fann således att en fristående aktieöverlåtelse inte kan anses omfattas av bestämmelserna för verksamhetsöverlåtelse. Eftersom bolaget i målet enbart överlätit aktierna i dotterbolaget ansåg HFD att reglerna om verksamhetsöverlåtelse inte var tillämpliga. Istället framhöll HFD att aktieöverlåtelsen ska anses utgöra en omsättning som ingår i bolagets ekonomiska verksamhet men är undantagen mervärdesskatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML, jämfört med motsvarande regel i artikel 135.1(f) mervärdesskattedirektivet.¹⁷⁷

HFD anförde vidare att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt under dessa omständigheter enligt 8 kap. 3 § respektive artikel 168 mervärdesskattedirektivet förutsätter att tjänsterna används för den skattskyldige personens skattepliktiga transaktioner. Eftersom aktieöverlåtelsen inte är skattepliktig kan avdragsrätten inte grundas på ett samband mellan konsulttjänsterna och en skattepliktig transaktion. Med hänvisning till EU-domstolens avgörande i *SKF*¹⁷⁸ konstaterade HFD att avdragsrätt istället kan föreligga om kostnaderna utgör en del av bolagets allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för bolagets samtliga tillhandahållanden. För sådana kostnader föreligger ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet.¹⁷⁹

HFD konstaterade att frågan om avdragsrätt föreligger för konsulttjänsterna såsom allmän omkostnad lämpligen bör handläggas av Skatteverket och återförvisade därför målet för ny handläggning.¹⁸⁰

¹⁷⁵ C-497/01 *Zita Modes*.

¹⁷⁶ C-651/11 *X BV*.

¹⁷⁷ HFD 2014 ref. 1.

¹⁷⁸ C-29/08 *SKF*.

¹⁷⁹ HFD 2014 ref. 1.

¹⁸⁰ HFD 2014 ref. 1.

5.3 Kammarrätternas domar efter HFD 2014 ref. I

5.3.1 Kammarrätten i Göteborg, mål nr 500-12

I mål 500-12 hade Kammarrätten i Göteborg att avgöra ett mål där ett bolag hade överlåtit sina aktier i ett intressebolag i syfte att bland annat genomföra en omstrukturering och frigöra kapital till förmån för den övriga verksamheten. Före överlåtelsen hade bolaget tillhandahållit intressebolaget mervärdesskattepliktiga företagslednings- och administrations-tjänster. I samband med aktieöverlåtelsen hade konsulttjänster och advokattjänster förvärvats. Även rådgivningstjänster hade förvärvats vilket avsåg en VD-tjänst i intressebolaget. Frågan i målet var huruvida aktieöverlåtelsen kunde omfattas av reglerna om verksamhetsöverlåtelse samt om den ingående mervärdesskatten på de förvärvade tjänsterna var avdragsgill.¹⁸¹

Mot bakgrund av *X BV*¹⁸² och HFD 2014 ref. 1 konstaterade kammarrätten inledningsvis att reglerna om verksamhetsöverlåtelse inte var tillämpliga eftersom några andra tillgångar än aktierna inte hade överlåtit. Således ansågs aktieöverlåtelsen vara undantagen mervärdesskatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.¹⁸³

Kammarrätten framhöll att för att avdragsrätt ska föreligga krävs att kostnaderna för konsulttjänsterna kan anses ingå i bolagets allmänna omkostnader. För tjänsterna i fråga fann dock kammarrätten att bolaget inte gjort sannolikt att kostnaden för några av dessa har ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Därmed ansågs bolaget inte ha rätt till avdrag såsom för allmänna omkostnader. Kammarrätten motiverar inte denna slutsats vidare utan det framgår av omständigheterna i målet att advokat- och konsultkostnaderna som bolaget ådragit sig uppstått i samband med aktieöverlåtelsen samt att fakturorna för kostnaden för rådgivningstjänsterna varit upprättade och avsett tid efter aktieavyttringen.¹⁸⁴

¹⁸¹ Kammarrätten i Göteborg, mål nr 500-12.

¹⁸² C-651/11 X BV.

¹⁸³ Kammarrätten i Göteborg, mål nr 500-12.

¹⁸⁴ Kammarrätten i Göteborg, mål nr 500-12.

5.3.2 Kammarrätten i Göteborg, mål nr 8704-8706-12

Även i mål 8704-8706-12 hade kammarrätten i Göteborg att ta ställning till frågan om en aktieöverlåtelse kunde omfattas av reglerna om verksamhetsöverlåtelse samt om den ingående mervärdesskatten på tjänster förvärvade i samband med överlåtelsen var avdragsgill. Målet rörde ett bolag som sålt samtliga aktier i ett dotterbolag till vilket det tillhandahållit mervärdesskattepliktiga managementtjänster. I samband med aktieöverlåtelsen hade tjänster avseende bland annat biträde för due diligence, förhandling och avtalsskrivning förvärvats.¹⁸⁵

Kammarrätten konstaterade att några andra tillgångar än aktierna inte överlåtits och att det således i enlighet med *X BV*¹⁸⁶ och HFD 2014 ref. 1 inte kunde anses röra sig om en verksamhetsöverlåtelse. Gällande avdragsrätten anförde kammarrätten att det inte fanns något skäl att göra en annan bedömning än förvaltningsrätten som funnit att avdragsrätt inte skulle medges. Förvaltningsrätten hade anfört att det i enlighet med HFD 2010 ref. 56 i ett första steg ska prövas om ett direkt och omedelbart samband föreligger mellan de förvärvade tjänsterna och aktieöverlåtelsen. Om så är fallet ska avdrag inte medges. Eftersom de debiterade kostnaderna avsett kostnader för aktieförsäljningen ansågs ett direkt och omedelbart samband föreligga med aktieöverlåtelsen. Förvaltningsrätten framhöll därefter att avdragsrätt således enbart kan komma i fråga om aktieöverlåtelsen kan anses utgöra en verksamhetsöverlåtelse. 3 kap. 25 § ansågs dock inte tillämplig eftersom det enbart rört sig om aktier som överlåtits och därmed konstaterade förvaltningsrätten att någon avdragsrätt inte var aktuell.¹⁸⁷

5.3.3 Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8412-12-8414-12

Även i mål 8412-12-8414-12 fastställde kammarrätten i Stockholm att ett bolags försäljning av enbart aktierna i ett dotterbolag mot bakgrund av HFD 2014 ref. 1 inte kan likställas med en verksamhetsöverlåtelse. Bolaget i målet hade före överlåtelsen tillhandahållit mervärdesskattepliktiga förvaltningstjänster till dotterbolaget och därför ansåg kammarrätten att aktieavyttringen omfattades av undantaget i 3 kap. 9 § ML.¹⁸⁸

¹⁸⁵ Kammarrätten i Göteborg, mål nr 8704-8706-12.

¹⁸⁶ C-651/11 X BV.

¹⁸⁷ Kammarrätten i Göteborg, mål nr 8704-8706-12.

¹⁸⁸ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8412-12-8414-12.

I samband med att bolaget planerade inför aktieöverlåtelsen förvärvades flertalet konsulttjänster avseende bland annat granskning och genomgång av sekretessavtal, avtalsskrivning och förhandling, för vilka mervärdesskatt betalades. En första planerad försäljning blev dock inte av utan ledde till en tvist som medförde att bolaget förvärvade ytterligare konsulttjänster. Senare tecknades avtal med en annan säljare för vilket tjänster avseende juridiskt biträde och konsultationer förvärvades. Eftersom omstruktureringen aldrig kom att genomföras i den utsträckning som var planerad anförde bolaget att konsultkostnaderna därför utgjorde allmänna omkostnader i bolagets samlade ekonomiska verksamhet.¹⁸⁹

Kammarrätten konstaterade att för att avdragsrätt ska föreligga krävs att kostnaderna inte har ett direkt och omedelbart samband med aktieöverlåtelsen samt att de uteslutande hänför sig till bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Kammarrätten gjorde ingen skillnad på de förvärvade tjänsterna utan anförde att ”samtliga tjänster får anses utgöra ett led i försäljningsprocessen och kännetecknas av att de inte skulle förvärvats om det inte var för att sälja aktier i dotterbolaget”¹⁹⁰. Därmed ansåg kammarrätten att bolaget inte visat att förutsättningar för avdragsrätt förelåg.¹⁹¹

¹⁸⁹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8412-12-8414-12.

¹⁹⁰ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8412-12-8414-12.

¹⁹¹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 8412-12-8414-12.

6 Diskussion och analys

6.1 Försäljning av aktier – en del i en verksamhetsöverlåtelse

Inledningsvis kan konstateras att frågan huruvida en verksamhetsöverlåtelse föreligger avgör om transaktionen i fråga faller inom eller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Frågan ger således inte ett direkt svar på frågan om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt föreligger. Däremot är konsekvensen av att en verksamhetsöverlåtelse faller utanför tillämpningsområdet, att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt kan medges till följd av att kostnaderna för förvärv anses utgöra allmänna omkostnader. Detta beror på att det inte finns någon från mervärdesskatt undantagen utgående transaktion för förvärven att ha ett direkt och omedelbart samband med, vilket skulle medföra att avdragsrätt inte ska medges.

Det får nu anses stå klart i och med EU-domstolens avgörande i *X BV*¹⁹² och HFD:s dom i HFD 2014 ref. 1 att en aktieöverlåtelse kan utgöra en del i en verksamhetsöverlåtelse. Enligt min mening är EU-domstolens resonemang i *X BV*¹⁹³ inte överraskande, utan det ligger i linje med tidigare praxis. Redan i *Zita Modes*¹⁹⁴ klargjordes att en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav ska innebära att överlåtelsen avser tillgångar som tillsammans bildar ett företag eller en del av ett företag som kan bedriva självständig ekonomisk verksamhet. Innan EU-domstolens avgörande i *X BV*¹⁹⁵ meddelades var det till följd av avgörandet i *SKF*¹⁹⁶ inte klargjort om en aktieöverlåtelse i sig kunde anses utgöra en verksamhetsöverlåtelse. I målet antyddes dock att i den mån en aktieöverlåtelse kan likställas med en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav ska transaktionen inte anses falla inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, vilket är ett krav för att artikel 135.1(f) mervärdesskattedirektivet ska bli tillämplig. Eftersom HFD i det återupptagna målet RÅ 2010 ref. 56, som föranledde förhandsbeskedet i *SKF*¹⁹⁷, aldrig tog ställning till frågan klargjordes aldrig i vilken utsträckning en aktieöverlåtelse kunde anses utgöra en verksamhetsöverlå-

¹⁹² C-651/11 X BV.

¹⁹³ C-651/11 X BV.

¹⁹⁴ C-497/01 Zita Modes.

¹⁹⁵ C-651/11 X BV.

¹⁹⁶ C-29/08 SKF.

¹⁹⁷ C-29/08 SKF.

telse. Istället ansågs rättsläget vara osäkert i frågan.¹⁹⁸ Som Lundström dock framhåller kan EU-domstolen redan i *SKF*¹⁹⁹ anses antyda att det inte enbart kan röra sig om en aktieöverlåtelse för att bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelse ska bli tillämpliga.²⁰⁰ EU-domstolen framhöll nämligen att det av de handlingar som tillhandahållits i målet inte gick att avgöra om försäljningen av aktierna fick till följd att samtliga tillgångar, eller någon del av dessa överlåtits.

Som EU-domstolen framhåller i *X BV*²⁰¹ medför ett aktieinnehav en viss rätt till utdelning och information samt delaktighet i förvaltningen av bolaget – inte att tillgångarna i bolaget ägs. Vidare utgör aktierna i sig enligt min mening bara en tillgång och kan därmed inte anses utgöra samtliga tillgångar eller någon del därav. Eftersom enbart en överföring av ett varulager inte kan anses omfattas av artikel 19 mervärdesskattedirektivet, såsom EU-domstolen framhållit i *Zita Modes*²⁰², kan således inte heller enbart en överföring av aktier göra det. Detta framhölls även i HFD 2014 ref. 1. Det krävs istället en möjlighet att förfoga över mer än en tillgång i verksamheten för att den ska kunna bedrivas vidare. Vilka dessa tillgångar ska vara måste som framhållits i *Schriever*²⁰³, avgöras i varje enskilt fall. Enligt min mening måste denna bedömning göras med hänsyn till vilken verksamhet det rör, men följande exempel kan enligt min mening visa när en aktieöverlåtelse kan ingå i en verksamhetsöverlåtelse. Om aktierna i ett dotterbolag som bedriver klädförsäljning överläts tillsammans med ett varumärke som det överlåtande bolaget använder för klädförsäljningsverksamheten måste förvärvaren anses kunna bedriva verksamheten vidare i överlåtarens ställe. En förutsättning för detta är givetvis att övriga kriterier uppfylls, till exempel att förvärvaren inte omedelbart avvecklar verksamheten.

Sammantaget anser jag att EU-domstolens och HFD:s avgöranden i *X BV*²⁰⁴ respektive HFD 2014 ref. 1 i frågan huruvida en aktieöverlåtelse kan anses ingå i en verksamhetsöver-

¹⁹⁸ Se t ex. Agrell, J och Frennberg, E, *Regeringsrättens avgörande i SKF-målet*, Svensk Skattetidning 2010, s. 765-772 (Agrell, J och Frennberg, E, *Regeringsrättens avgörande i SKF-målet*), s. 772.

¹⁹⁹ C-29/08 SKF.

²⁰⁰ Lundström, S, *Avyttring av aktier – fråga om verksamhetsöverlåtelse och andragsrätt*, Svensk Skattetidning 2014, s. 53-69 (Lundström, S, *Avyttring av aktier – fråga om verksamhetsöverlåtelse och andragsrätt*), s. 65.

²⁰¹ C-651/11 X BV.

²⁰² C-497/01 Zita Modes.

²⁰³ C-444/10 Schriever.

²⁰⁴ C-651/11 X BV.

låtelse är förenlig med de EU-rättsliga principer som EU-domstolen tidigare framhållit. Det ska dock bli intressant att följa den fortsatta rättsutvecklingen och se när en aktieöverlåtelse kan anses utgöra en del i en verksamhetsöverlåtelse. Rättsläget i frågan huruvida enbart en överlåtelse av aktier kan anses utgöra en verksamhetsöverlåtelse får dock anses stå klart, vilket framgår av de tre uppföljande domarna från kammarrätten i Göteborg respektive kammarrätten i Stockholm.

Det som enligt min mening är desto mer intressant med avgörandena *X BV*²⁰⁵ och HFD 2014 ref. 1 är att det nu även står klart att ingående mervärdesskatt hänförlig till förvärv i samband med en aktieöverlåtelse, inte enbart då aktieöverlåtelsen anses utgöra en del i en verksamhetsöverlåtelse utan även då den är undantagen skatteplikt enligt artikel 135.1(f) mervärdesskattedirektivet respektive 3 kap. 9 § ML, kan vara avdragsgill såsom allmän omkostnad.

6.2 Avdragsrätten vid aktieöverlåtelser

Avgörande för bedömningen av om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt föreligger för förvärv i samband med aktieöverlåtelser är om någon ekonomisk verksamhet bedrivs. En grundläggande princip inom mervärdesskattesystemet är att neutraliteten för all ekonomisk verksamhet, det vill säga mervärdesskattepliktig verksamhet, ska säkerställas. Detta innebär att beskattningsbara personer inte ska belastas med kostnaden för mervärdesskatten som är hänförlig till kostnader som sådan verksamhet medför.

För att den mervärdesskatterättsliga neutraliteten verkligen ska uppnås har EU-domstolen i bland annat *Rompelman*²⁰⁶ konstaterat att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt förutsätter ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna för förvärven och skattepliktiga, utgående transaktioner. Som framhållits i bland annat *Midland Bank*²⁰⁷ ska kostnaderna för förvärven således utgöra en del av priset för de skattepliktiga varor och tjänster som den beskattningsbara personen tillhandahåller och för vilka rätt till avdrag föreligger och måste därför också ha uppstått före den utgående transaktionen.

²⁰⁵ C-651/11 X BV.

²⁰⁶ C-268/83 Rompelman.

²⁰⁷ C-98/98 Midland Bank.

I *Kretztechnik*²⁰⁸ konstaterade EU-domstolen att kostnader som vidtagits i samband med en transaktion som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt och vars syfte är att förstärka kapitalet i en beskattningsbar persons ekonomiska verksamhet i allmänhet anses utgöra en del i priset för varor och tjänster som tillhandahålls inom ramen för sådan verksamhet. Om kostnaden för förvärvet uppstått i samband med både transaktioner som faller inom tillämpningsområdet som transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet framgår av *Securenta*²⁰⁹ att avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten föreligger i den mån den har samband med transaktioner inom tillämpningsområdet. Målet *Inverstrand*²¹⁰ är belysande för hur EU-domstolen resonerar om något direkt och omedelbart samband inte anses föreligga med någon transaktion som berättigar avdrag. I målet prövades om något direkt och omedelbart samband istället kunde anses föreligga med den samlade ekonomiska verksamheten men eftersom bolaget ansågs ha gjort förvärven oberoende av dess ekonomiska verksamhet ansågs något sådant samband inte föreligga. Av EU-domstolens avgörande i *SKF*²¹¹ framgår att konsulttjänster avseende rådgivning i samband med en aktieöverlåtelse som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt ska anses utgöra allmänna omkostnader och medföra avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Eftersom motsvarande tjänster anses göra det i de fall aktieöverlåtelsen anses falla inom tillämpningsområdet ska samma behandling erhållas vid transaktioner som utanför tillämpningsområdet, annars skulle det enligt EU-domstolen inte vara förenligt med den neutralitet som mervärdesskattesystemet ämnar uppnå. Av EU-domstolens resonemang i *Kretztechnik*²¹², *Securenta*²¹³, *Inverstrand*²¹⁴ och *SKF*²¹⁵ framgår enligt min mening att om kostnaderna uppstått till följd av den ekonomiska verksamheten och således utgör ett pris av de varor och tjänster som tillhandahålls inom ramen för den ekonomiska verksamheten ska den ingående mervärdesskatten hänförlig därtill vara avdragsgill såsom allmän omkostnad. Dessa uttalanden

²⁰⁸ C-465/03 *Kretztechnik*.

²⁰⁹ C-437/06 *Securenta*.

²¹⁰ C-435/05 *Investrand*.

²¹¹ C-29/08 *SKF*.

²¹² C-465/03 *Kretztechnik*.

²¹³ C-437/06 *Securenta*.

²¹⁴ C-435/05 *Investrand*.

²¹⁵ C-29/08 *SKF*.

avser de situationer då aktieöverlåtelsen inte anses falla inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

I de fall aktieöverlåtelsen sker inom ramen för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet kan dock enligt min mening samma princip utläsas av EU-domstolens praxis. Det som vid en första anblick då kan verka motsägelsefullt, är EU-domstolens avgörande i *BLP Group*²¹⁶. I målet ansågs rådgivningstjänster förvärvade i samband med en från mervärdesskatt undantagen aktieöverlåtelse inte vara avdragsgill till följd av att den, vilket var ostridigt i målet, hade använts för aktieöverlåtelsen. EU-domstolen prövade aldrig om kostnaden för tjänsterna kunde anses ingå i bolagets allmänna omkostnader. EU-domstolens avgörande skulle kunna tolkas som att utfall aktieöverlåtelsen är undantagen mervärdesskatteplikt ska den ingående mervärdesskatten för samtliga förvärv som har ett objektivet samband med överlåtelsen inte vara avdragsgill. Enligt min mening är dock ett sådant samband inte tillräckligt, utan vad som krävs är också ett direkt och omedelbart samband. I *BLP Group*²¹⁷ prövades enbart avdragsrätten för kostnader som uteslutande använts för en från mervärdesskatt undantagen transaktion, det vill säga där ett objektivet samband redan konstaterats, och således ger omständigheterna inte stöd för en sådan restriktiv tolkning.²¹⁸ Denna åsikt stöds även av Generaladvokat Jacobs uttalande i sitt förslag till avgörande i målet *Abbey National*²¹⁹. Jacobs framhöll att slutsatsen av domen i målet *BLP Group*²²⁰ är att den fråga som ska ställas är om det föreligger ett tillräckligt direkt och omedelbart samband med en skattepliktig ekonomisk verksamhet – inte vilken transaktion som kostnadskomponenten har mest direkt och omedelbart samband med.²²¹ Enligt min mening ligger således EU-domstolens konstaterande i *X BV*²²² i linje med de EU-rättsliga principer som framhållits tidigare. Att HFD i HFD 2014 ref. 1 framhåller att rätt till avdrag

²¹⁶ C-4/94 BLP Group.

²¹⁷ C-4/94 BLP Group.

²¹⁸ För liknande resonemang, se Kristoffersson, E (2012), *Mervärdesskatt och omstruktureringar*, SkatteNytt s. 120-126, s. 124, Lundström, S, *Aryttring av aktier – fråga om verksamhetsöverlåtelse och avdragsrätt*, s. 59 och Nilsson, U (2002), *Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – några EG-rättsliga synpunkter*, SkatteNytt s. 35-41, s. 37.

²¹⁹ C-408/98 Abbey National.

²²⁰ C-4/94 BLP Group.

²²¹ Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs i mål C-408/98 Abbey National plc mot Commissioners of Customs & Excise, 2001, s. I01361, p. 35.

²²² C-651/11 X BV.

för förvärv såsom allmänna omkostnader kan föreligga även för aktieöverlåtelser som är undantagna mervärdesskatt bekräftar även detta synsätt.

I detta sammanhang bör nämnas att Skatteverkets åsikt är att om ett objektiva samband föreligger mellan förvärvade tjänster och en från mervärdesskatt undantagen aktieöverlåtelse ska de även anses ha ett direkt och omedelbart samband och således medföra att rätt till avdrag av ingående mervärdesskatt inte medges. Enligt Skatteverket ska enbart kostnaden för tjänster som hade förvärvats oberoende av aktieöverlåtelserna anses utgöra allmänna omkostnader.²²³ Enligt min mening har Skatteverket misstolkat EU-domstolens framhållna principer. Av EU-domstolens avgörande i *SKF*²²⁴ framgår enligt min mening tydligt att för att ett direkt och omedelbart samband ska anses föreligga krävs att kostnaden för förvärven ingår i priset på den utgående transaktionen. Om kostnaden för tjänsterna således ingår i priset för aktierna föreligger ingen avdragsrätt medans om kostnaden enbart ingår i priset på de tillhandahållanden som görs ska avdragsrätt medges i den mån de omfattas av den beskattningsbara personens mervärdesskattepliktiga verksamhet. Agrell och Frennberg menar att priset som bestäms för aktierna vid en aktieöverlåtelse oftast borde baseras på en värdering gjord utifrån den verksamhet som bedrivs, tillgångar och skulder i bolaget, förväntningar om framtiden etc. Kostnaderna som säljaren ådrar sig i samband med överlåtelserna borde alltså inte vara med i beräkningarna.²²⁵ Jag delar deras uppfattning. Eftersom kostnaderna för rådgivningstjänster enligt EU-domstolen i *SKF*²²⁶ ska anses utgöra allmänna omkostnader bör det grunda sig i att sådana kostnader måste anses vara svåra att övervältra på förvärvaren. Jag vill dock framhålla att så självklart kan vara fallet, men som EU-domstolen anförde i *SKF*²²⁷ ska denna prövning göras med hänsyn till de faktiska omständigheterna. Någon sådan prövning gjordes dock aldrig av HFD i RÅ 2010 ref. 56 och eftersom HFD även i HFD 2014 ref. 1 återförvisade frågan till Skatteverket för handläggning anser jag att det är beklagligt att frågan fortfarande inte är avgjord i högsta instans. Det är således av intresse att se hur kammarrätten i Göteborg och kammarrätten i Stockholm resonerar i frågan.

²²³ Skatteverkets ställningstagande, dnr 131 780946-10/11.

²²⁴ C-29/08 SKF.

²²⁵ Agrell, J och Frennberg, E, *Regeringsrättens avgörande i SKF-målet*, s. 767.

²²⁶ C-29/08 SKF.

²²⁷ C-29/08 SKF.

I målet 500-12 konstaterade kammarrätten i Göteborg att något direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges hela ekonomiska verksamhet inte förelåg för ingående mervärdesskatt på tjänster som är hänförliga till en aktieavyttring som är undantagen mervärdesskatteplikt. Något sådant samband ansågs inte heller föreligga till rådgivningstjänster som förvärvats efter aktieavyttringen. Enligt min mening kan kammarrättens avgörande ifrågasättas med hänsyn till att någon prövning av huruvida kostnaden för tjänsterna ingick i priset på aktierna aldrig gjordes. Motiveringen är i vart fall bristfällig. I *Midland Bank*²²⁸ anförde EU-domstolen att det normalt inte föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan en utgående transaktion och tjänster som en skattskyldig använt till följd av och efter genomförandet av transaktionen. Istället ska kostnaden i en sådan situation anses utgöra en del av de allmänna omkostnaderna. Kammarrätten verkar i målet ha gått på Skatteverkets linje och den restriktiva tolkningen av *BLP Group*²²⁹.

I kammarrätten i Göteborgs mål nr 8704-8706-12 kan inledningsvis konstateras att det är beklagligt att avgörandet i avdragsfrågan inte motiverades utan att det hänvisades till samma bedömning som förvaltningsrätten gjort. Förvaltningsrätten hade dock prövat frågan i enlighet med RÅ 2010 ref. 56, där det enbart konstaterats att kostnaderna ådragits i samband med aktieöverlåtelsen och att det därmed inte förelåg någon avdragsrätt. Kostnaderna kunde enbart anses utgöra allmänna omkostnader om det rört sig om en verksamhetsöverlåtelse vilket det konstaterades inte göra. Även i detta mål synes kammarrätten gå på Skatteverkets linje.

I mål 8412-12-8414-12 är det enligt min mening tydligt att bedömningen gjorts i enlighet med den syn som Skatteverket har i avdragsrättsfrågan. Kammarrätten i Stockholm anförde att samtliga tjänster får anses utgöra ett led i försäljningsprocessen och kännetecknas av att de inte skulle förvärvats om det inte var för att sälja aktier i dotterbolaget och kommer således till slutsatsen att avdragsrätt inte ska medges. Inte heller i detta mål prövades om kostnaderna kunde anses ingå i priset på aktierna. Med hänsyn till att vissa av kostnaderna uppstått på grund av en försäljning som inte blev av, anser jag att kammarrättens motivering är bristfällig. Enligt min mening bör olika prövningar ha gjorts för tjänsterna förvärvade i samband med den planerade försäljningen som inte blev av och de som förvärvades i samband med den faktiska försäljningen. Kammarrätten verkar i stället instämma i Skatte-

²²⁸ C-98/98 *Midland Bank*.

²²⁹ C-4/94 *BLP Group*.

verkets åsikt, att enbart kostnaden för tjänster förvärvade oberoende av aktieöverlåtelsen hade kunnat utgöra allmänna omkostnader.

Enligt min mening visar kammarrätten i Göteborg och kammarrätten i Stockholms avgöranden på hur beklagligt det är att HFD i HFD 2014 ref. 1 aldrig tog ställning till avdragsfrågan. Även om en sådan bedömning måste göras med hänsyn till de aktuella omständigheterna i det enskilda fallet hade ett exemplifierande av hur prövningen ska göras varit önskvärt. Enligt min mening är inte kammarrätternas uppföljande avgöranden eller Skatteverkets ställningstagande förenliga med de EU-rättsliga principer som EU-domstolen framhållit.

6.3 Avdragsrättens omfattning

När det väl konstaterats att avdragsrätt föreligger för att förvärven utgör allmänna omkostnader är det av intresse att fastställa i vilken omfattning avdragsrätt ska medges. Avgörande för denna bedömning är hur den avdragsgilla andelen ska fastställas.

Fördelningsgrunden i mervärdesskattedirektivets artikel 174 stadgar att andelen ska bestämmas av förhållandet mellan skattepliktiga transaktioner och summan av samtliga transaktioner som faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Vid denna beräkning ska intäkter som är hänförliga till en aktieöverlåtelse som är undantagen mervärdesskatt enligt artikel 135.1(f) mervärdesskattedirektivet, bortses från. EU-domstolen har dock framhållit att i den mån intäkterna utgör en direkt stadigvarande och nödvändig förlängning av den skattepliktiga verksamheten så rör det sig inte om sådana transaktioner som ska bortses från. Aktieöverlåtelsen i *SKF*²³⁰ ansågs vara av just sådan art.

Det bör i detta sammanhang noteras att köpeskillingen för aktierna i ett bolag kan uppgå till mycket stora belopp. Henkow framhåller att den minskning av den avdragsgilla andelen som ett inkluderande av köpeskillingen skulle medföra inte är förenlig med den neutralitet som EU-domstolen framhållit ska upprätthållas. Henkow menar att det bör göras en jämförelse med den situation som föreligger vid en försäljning av en verksamhetsöverlåtelse, där full avdragsrätt föreligger, förutsatt att all verksamhet som bedrivs i övrigt är mervärdesskattepliktig, eftersom en aktieöverlåtelse innebär att även inkråmet i bolaget har sålts.²³¹

²³⁰ C-29/08 SKF.

²³¹ Henkow, O (2010), *Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv vid försäljning av aktier i dotterbolag*, SkatteNytt s. 48-59, s. 59.

Jag är dock inte övertygad av denna argumentation, eftersom en från mervärdesskatt undantagen aktieöverlåtelse och en aktieöverlåtelse som ingår i en verksamhetsöverlåtelse klart utgör två olika transaktioner, med olika behandling enligt mervärdesskattedirektivet. Som EU-domstolen framhållit i *X BV*²³² innebär en överlåtelse av aktierna inte en överlåtelse av tillgångarna i bolaget. Enligt min mening sträcker sig den mervärdesskatterättsliga neutraliteten så långt att all ekonomisk verksamhet ska behandlas på ett likvärdigt sätt, i den situation de transaktioner som vidtas är jämförbara.

Även Lundström observerar att ett krav på ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens hela ekonomiska verksamhet kan innebära en betydligt begränsad avdragsrätt. Hon framhåller att eftersom det i en sådan situation uppstår en kumulativ beskattning kan den av EU-domstolen framhållna principen om neutralitet inte upprätthållas. En sådan kumulativ beskattning hade nämligen inte uppstått för ett bolag vars aktieöverlåtelse inte sker i ekonomisk verksamhet men som i övrigt bedriver sådan verksamhet. Lundström menar att EU-domstolen i *SKF*²³³ framhåller att det direkta och omedelbara sambandet kan anses föreligga med en avgränsad del av verksamheten, inte nödvändigtvis hela den samlade ekonomiska verksamheten.²³⁴ Hon hänvisar till att EU-domstolen anför att det är den nationella domstolen som ska ”avgöra huruvida uppkomna kostnader kan komma att ingå i priset på de sålda aktierna eller om dessa *endast* ingår i de kostnadskomponenter som utgör priset på de transaktioner som omfattas av den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet” (min kursivering).²³⁵ Jag instämmer i Lundströms bedömning. Redan i *Abbey National*²³⁶ framhöll nämligen EU-domstolen, avseende begreppet ekonomisk verksamhet, att kostnaden kan anses hänförlig till såväl den samlade ekonomiska verksamheten som en klart avgränsad del av denna.²³⁷

Om det direkta och omedelbara sambandet ändå anses föreligga med den samlade ekonomiska verksamheten kan ett inkluderande av köpeskillingen medföra att den avdragsgilla andelen minskas avsevärt jämfört med situationen om den inte gör det. Transaktioner som

²³² C-651/11 X BV.

²³³ C-29/08 SKF.

²³⁴ Lundström, S, *Aytrring av aktier – fråga om verksamhetsöverlåtelse och avdragsrätt*, s. 62.

²³⁵ C-29/08 SKF, p. 73.

²³⁶ C-408/98 Abbey National.

²³⁷ C-408/98 Abbey National, p. 40.

faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde tas däremot inte hänsyn till i beräkningen av den avdragsgilla andelen. Köpeskillingen som erhålls vid en aktieöverlåtelse som utgör en del av en verksamhetsöverlåtelse ska därmed inte inkluderas och minskar inte den avdragsgilla delen. Det kan således vara betydligt mer fördelaktigt för ett bolag som säljer aktier att göra det som en del i en verksamhetsöverlåtelse även om kostnaden för förvärv anses utgöra allmänna omkostnader i båda situationer.

7 Slutsats

För att fastställa när avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för förvärv i samband med en aktieöverlåtelse föreligger krävs att EU-rätten beaktas eftersom den har en överordnad ställning till svensk lagstiftning. ML:s bestämmelser måste således tolkas i ljuset av mervärdesskattedirektivet samt de EU-rättsliga principer som EU-domstolen framhåller i sina avgöranden.

Avgörande för bedömningen är om aktieöverlåtelsen faller inom eller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. En aktieöverlåtelse som utgör en del i en verksamhetsöverlåtelse faller utanför tillämpningsområdet medan en aktieöverlåtelse som sker inom ramen för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet faller inom tillämpningsområdet. Förutsatt att en aktieöverlåtelse faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt ska den undantas mervärdesskatteplikt enligt artikel 135.1(f) mervärdesskattedirektivet respektive 3 kap. 9 § ML.

I och med EU-domstolens avgörande i *X BV*²³⁸ samt HFD:s dom i HFD 2014 ref. 1 står det nu klart att en aktieöverlåtelse kan utgöra en del i en verksamhetsöverlåtelse enligt artikel 19 mervärdesskattedirektivet respektive 3 kap. 25 § ML. En förutsättning är dock att det inte enbart är aktierna som överläts utan även andra tillgångar som möjliggör för förvärvaren att självständigt bedriva verksamheten vidare i överlåtarens ställe. När ett moderbolag överlåter aktier i ett dotterbolag tillsammans med t ex ett varumärke som används i verksamheten som bedrivs i dotterbolaget kan aktieöverlåtelsen anses utgöra en del av en verksamhetsöverlåtelse. Att en aktieöverlåtelse anses ingå i en verksamhetsöverlåtelse medför att kostnaden för förvärv som gjorts i samband med överlåtelsen, t ex konsult- och rådgivningstjänster, anses utgöra allmänna omkostnader. Den ingående mervärdesskatten hänförlig till sådana förvärv ska således vara avdragsgill i sin helhet.

Till följd av *X BV*²³⁹ och HFD 2014 ref. 1 står nu även klart att kostnader hänförliga till en från mervärdesskatt undantagen aktieöverlåtelse också kan utgöra allmänna omkostnader. Vid avgörandet av om så är fallet ska en första prövning göras för att avgöra om ett direkt och omedelbart samband föreligger mellan förvärven och den undantagna aktieöverlåtelsen, vilket kräver att kostnaden för förvärven ingår i priset på aktierna. Om så är fallet,

²³⁸ C-651/11 X BV.

²³⁹ C-651/11 X BV.

medges ingen avdragsrätt. Om så inte är fallet ska en andra prövning göras för att avgöra om kostnaden kan anses utgöra allmänna omkostnader. I sådant fall ska ett direkt och omedelbart samband föreligga mellan förvärven och den samlade ekonomiska verksamheten eller en klart avgränsad del därav, vilket förutsätter att kostnaden för förvärven ingår i priset på de tillhandahållanden som sker inom ramen för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. Om så anses vara fallet är den ingående mervärdesskatten avdragsgill i den mån den har samband med den ekonomiska verksamheten. Vid beräkningen av avdragsrättens omfattning kan den erhållna köpeskillingen komma att minska den avdragsgilla andelen avsevärt jämfört med om transaktionen istället fallit utanför mervärdesskattens tillämpningsområde.

Utredningen visar att Skatteverkets åsikt i frågan om när avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i samband med aktieöverlåtelser föreligger inte är förenlig med de EU-rättsliga principer som framhållits av EU-domstolen. I avsaknaden av ett avgörande från HFD där en prövning gjorts av om kostnader för förvärv i samband med en aktieöverlåtelse utgör allmänna omkostnader visar utredningen att underinstanserna hittills har visat på samma förhållningssätt som Skatteverket i frågan och därmed inte tagit hänsyn till EU-rätten.

Som en avslutande kommentar kan framhållas att det ska bli intressant att följa den fortsatta rättsutvecklingen i frågan om när kostnader för förvärv i samband med aktieöverlåtelser kan anses utgöra allmänna omkostnader. Eftersom underinstansernas avgöranden enligt min mening inte är förenliga med EU-domstolens framhållna principer är det önskvärt att HFD avgör frågan för att visa hur en prövning av avdragsrätten ska göras. Som rättsläget ser ut idag skiljer sig de EU-rättsliga möjligheterna för avdrag av ingående mervärdesskatt från de praktiska möjligheterna till avdragsrätt.

Referenslista

EU-rätt

Fördrag

Fördraget om Europeiska unionen, konsoliderad version 2012, OJ C 326, 26.10.2012

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, konsoliderad version 2012, OJ C 326, 26.10.2012

Direktiv

Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter

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

EU-domstolens avgöranden

Mål C-26/62 NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen, REG 1962, s. 00161

Mål C-6/64 Flaminio Costa mot E.N.E.L., REG 1964, s. 00211

Mål C-14/83 Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen, 1984, s. 01891

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

Mål C-348/87 Stichting Uitvoering Financiële Acties mot Staatssecretaris van Financiën, ECR 1989 s. 1737

Mål C-106/89 Marleasing SA mot Comercial Internacional de Alimentacion SA, 1990, s. I-04135

Mål C-186/89 W. M. van Tiem mot Staatssecretaris van Financiën, ECR 1990 s. I-4363

Mål C-60/90 Polysar Investment Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen ECR 1991, s. I-3111

Mål C-333/91 Sofitam SA (anciennement Satam SA) mot Ministre chargé du Budget, ECR 1993 s. I3513

Mål C-453/93 W. Bulthuis-Griffioen mot Inspecteur der Omzetbelasting, REG 1995 s. I-2341

Referenslista

- Mål C-468/93 Gemeente Emmen mot Belastingdienst Grote Ondernemingen, REG 1996 s. I-721
- Mål C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise, 1995, s. I-00983
- Mål C-2/95 Sparekassernes Datacenter (SDC) mot Skatteministeriet REG 1997, s. I-3017
- Mål C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc, 2000, s. I-04177
- Mål C-408/98 Abbey National plc mot Commissioners of Customs & Excise, 2001, s. I01361
- Mål C-142/99 Floridienne SA och Berginvest SA mot Belgiska staten, REG 2000 s. I9567
- Mål C-16/00 Cibo Participations mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais, REG 2001 s. I-1361
- Mål C-235/00 Commissioners of Customs & Excise mot CSC Financial Services Ltd REG 2001, s. I-10237
- Mål C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) mot Fazenda Pública, REG 2004 s. I-4295
- Mål C-497/01 Zita Modes Sàrl mot Administration de l'enregistrement et des domaines, REG 2003, s. I-4393
- Mål C-102/00 Welthgrove BV mot Staatssecretaris van Financiën REG 2001 s. I-05679
- Mål C-137/02 Finanzamt Offenbach am Main-Land mot Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, REG 2004, s. I-5547
- Mål C-8/03 Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) mot Belgiska staten, REG 2004 s. I-10157
- Mål C-465/03 Kretztechnik AG mot Finanzamt Linz REG 2005 s. I-4357
- Mål C-363/05 JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc och The Association of Investment Trust Companies mot The Commissioners of HM Revenue and Customs, REG 2007 s. I-5517
- Mål C-435/05 Investrand BV mot Staatssecretaris van Financiën, REG 2007 s. I-1315
- Mål C-437/06 Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG mot Finanzamt Göttingen, REG 2008 s. I-1597
- Mål C-515/07 Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, REG 2009 s. I-839
- Mål C-29/08 Skatteverket mot AB SKF, REG 2009, s. I-10413
- Mål C-174/08 NCC Construction Danmark A/S mot Skatteministeriet, REG 2009 s. I-10567

Mål C-444/10 Finanzamt Lüdenscheid mot Christel Schriever, REG 2011, s. I-11071

Mål C-651/11 Staatssecretaris van Financiën mot X BV, REG 2013, s. 00000

Mål C-104/12 Finanzamt Köln-Nord mot Wolfram Becker, REG 2013 s. I-0000

Generaladvokatens förslag till avgörande

Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs i mål C-408/98 Abbey National plc mot Commissioners of Customs & Excise, 2001, s. I01361

Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs i mål C-465/03 Kretztechnik AG mot Finanzamt Linz REG 2005 s. I-4357

EU-kommissionen

Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes. Common system of valued added tax: Uniform basis of assessment. (Submitted to the Council by the Commission on 29 June 1973. Com (73) 950, 20 June 1976.

Nationell rätt

Lagstiftning

Kungörelse (1974:152) om beslutad ny Regeringsform

Mervärdesskattelag (1994:200)

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

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1989/90:111 om reformerad mervärdesskatt m.m.

Prop. 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag

Utredningar

SOU 1994:88 Mervärdesskatten och EG

Skatteverket

Skatteverkets ställningstagande, *Begreppen omsättning och leverans m.m.*, dnr 131 723791-07/111 (2007-12-20)

Skatteverkets ställningstagande, *Avdragsrätt för mervärdesskatt på förvärv i samband med försäljning av aktier i en ekonomisk verksamhet*, dnr 131 780946-10/11 (2011-01-19)

Rättspraxis

Referatmål

RÅ 2003 ref. 36

RÅ 2010 ref. 56

HFD 2014 ref. 1

Notismål

RÅ 1999 not. 282

RÅ 2001 not. 99

Kammarrätten i Göteborg

Mål nr 500-12

Mål nr 8704-8706-12

Kammarrätten i Stockholm

Mål nr 8412-12-8414-12

Skatterättsnämnden

SN dnr 29-06/I (12 januari 2007)

Bibliografier

Litteratur

Agrell, J och Frennberg, E, *Regeringsrättens avgörande i SKF-målet*, Svensk Skattetidning 2010 s. 765-772

Alhager, E (2001), *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Uppsala: Iustus Förlag. 569 s. ISBN 91-7678-465-7

Alhager, E & Alhager, M (2002), *Omstruktureringar och moms*, första upplagan. Stockholm: Norstedts Juridik. 225 s. ISBN 91-39-00831-2

Bernitz, U, m. fl. (2010), *Finna rätt – juristens källmaterial och arbetsmetoder*, 11:e upplagan. Stockholm: Norstedts Juridik. 265 s. ISBN 978-91-39-20547-0

Henkow, O (2010), *Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv vid försäljning av aktier i dotterbolag*, SkatteNytt s. 48-59

Henkow, O (2012), *Mervärdesskatt i teori och tillämpning*, första upplagan. Malmö: Gleerups. 125 s. ISBN 978-91-40-68140-9

Referenslista

- Jensen, U, m. fl. (2006), *Att skriva juridik – regler och råd*, 4:e upplagan. Uppsala: Iustus förlag. 120 s. ISBN 91-7678-613-7
- Kleerup, J, Kristoffersson, E, Melz, P, Öberg, J (2010), *Mervärdesskatt i teori och praktik*. 2:a upplagan. Stockholm: Norstedts Juridik. 252 s. ISBN 978-91-39-01485-0
- Kristofferson, Eleonor (2012), *Mervärdesskatt och omstruktureringar*, SkatteNytt 2012 s. 120-126.
- Lundström, S, *Avyttring av aktier – fråga om verksamhetsöverlåtelse och avdragsrätt*, Svensk Skattetidning 2014 s. 53-69
- Nilsson, U (2002), *Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – några EG-rättsliga synpunkter*, SkatteNytt s. 35-41.
- Sandgren, C (2007), *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare, ämne, material, metod och argumentation*. 2:a upplagan. Stockholm: Norstedts Juridik. 125 s. ISBN 978-91-39-20462-6
- Ståhl, K, Persson Österman, R, Hilling, M, Öberg, J (2011) *EU-Skatterätt*, 3:e upplagan. Uppsala: Iustus. 378 s. ISBN 978-91-7678-772-4
- Svanberg, M, *Lagkommentar till Mervärdesskattelagen*, Karnov (2014-03-10).
- Westberg, B, *Mervärdesskattedirektivet – en kommentar*, Karnov Djup kommentar (2014-03-04).