



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Tobias Andersson

EU-domstolens SKF-dom

-

Två nya möjligheter till avdrag för  
ingående mervärdesskatt?

Examensarbete  
30 högskolepoäng

Handledare  
Christina Moëll

Ämnesområde  
Skatterätt

Termin 9

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Introduktion	5
1.2 Syfte	5
1.3 Frågeställning	5
1.4 Metod och material	6
1.5 Disposition	7
1.6 Avgränsningar	7
<b>2 BAKGRUND</b>	<b>8</b>
2.1 Allmänt	8
2.1.1 Mervärdesskattesystemet och rätten till avdrag i Sverige och EU	8
2.1.2 Hur finansiella tjänster (inte) passar in i mervärdesskattesystemet	9
2.2 Förutsättningar för rätt till avdrag för ingående moms vid aktietransaktioner	10
2.2.1 Aktietransaktioner, innanför eller utanför mervärdesskattesystemet?	10
2.2.1.1 Reglerna	10
2.2.1.2 Rena förvärv, innehav och försäljningar av aktier	10
2.2.1.3 Situationer då aktietransaktioner omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde	11
2.2.1.4 Kommentar	12
2.2.2 Verksamhetsöverlåtelse	12
2.2.2.1 Reglerna	12
2.2.2.2 Praxis	13
2.2.2.3 Kommentar	14
2.2.3 Undantaget gällande aktieförsäljningar	15
2.2.4 Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på tjänster förvärvade i samband finansiella aktiviteter	15
2.2.4.1 Regler	15
2.2.4.2 Direkt och omedelbart samband med skattepliktig transaktion	16
2.2.4.3 Del av allmänna omkostnader	17
2.2.4.4 Vid verksamhetsöverlåtelse	21
2.2.4.5 Tidigare svensk praxis	22
2.2.4.6 Kommentar	23

<b>3</b>	<b>EU-DOMSTOLENS DOM I MÅL C-29/08 SKF</b>	<b>25</b>
3.1	Bakgrund	25
3.2	Aktieförsäljningen – inom eller utom direktivets tillämpningsområde eller verksamhetsöverlåtelse?	26
3.3	Synpunkter i doktrin och kommentar	27
3.4	Rätt till avdrag?	29
3.5	Synpunkter i doktrin och kommentar	33
<b>4</b>	<b>EFTER EU-DOMSTOLENS DOM</b>	<b>37</b>
4.1	Regeringsrättens dom, RÅ 2010 ref. 56	37
4.1.1	Domen	37
4.1.2	Synpunkter i doktrin och kommentar	38
4.2	Skatteverkets ställningstagande	40
4.2.1	Ställningstagandet	40
4.2.2	Kommentar	41
4.3	Uppföljande domar	42
4.3.1	Kammarrätten i Göteborg	42
4.3.2	Kammarrätten i Jönköping	43
4.3.3	Kammarrätten i Stockholm	43
4.3.4	Synpunkter i doktrin och kommentar	44
<b>5</b>	<b>DISKUSSION OCH SLUTSATSER</b>	<b>46</b>
5.1	Inledande anmärkningar	46
5.2	Innebär <i>SKF</i> -domen EU-rättsligt två nya möjligheter till avdragsrätt?	47
5.2.1	Kan en aktieförsäljning betraktas som en verksamhetsöverlåtelse?	47
5.2.2	Kan kostnader för förvärv för att genomföra en aktieförsäljning ses som allmänna omkostnader?	48
5.3	Vilken betydelse har <i>SKF</i> -domen fått för svenska företags möjligheter att göra avdrag?	52
5.3.1	Kan en aktieförsäljning betraktas som en verksamhetsöverlåtelse?	52
5.3.2	Kan kostnader för förvärv för att genomföra en aktieförsäljning ses som allmänna omkostnader?	54
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>56</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>58</b>

# Summary

The decision of the ECJ in case C-29/08 *SKF* has been the subject of a lot of attention and discussion since it was delivered in 2009. The decision concerns the possibility of deduction of input VAT on services acquired in connection with the sale of shares in subsidiaries.

In this thesis the decision of the ECJ in *SKF* has been the center of attention. It has been put into perspective and has been analyzed in the light of previous ECJ case-law. The purpose with this has been to find out if the decision means that two new opportunities to deduct input VAT have opened up in EU law. That is compared to the previous perception of the ECJ case-law on the subject. Moreover, the treatment in Swedish law of the questions raised in the *SKF* case has been dealt with. This has been done to examine if the decision actually has come to mean new possibilities for Swedish companies to deduct input VAT on services acquired in connection with the sale of shares.

My conclusion is that the decision in the *SKF* case means new possibilities to deduct input VAT in EU law. The decision of the ECJ means that the sale of a subsidiary in certain cases can be treated as a transfer of a going concern which means that VAT on services purchased in connection to the sale may be deducted. The reason for this is that the costs for these services are treated as general costs. The ECJ don't specify when the sale of a subsidiary may constitute a transfer of a going concern, but I argue that a broad view should be applied, among others to avoid that VAT is charged on the share of sales.

In my view the decision of the ECJ also means that costs for services may be treated as general costs even if the sale of the subsidiary is not treated as a transfer of a going concern. Of particular interest is the ECJs use of the principle of fiscal neutrality to come to the conclusion that VAT on advisory services is deductible since the costs for these services are treated as general costs even if the services are used for an exempted share sale.

The conclusion regarding the possibilities for Swedish companies to deduct input VAT must be that a company using the transfer of a going concern argument has the best chances to be granted the right to deduct. Different Administrative Appeal Courts (kammarrätter) have on several occasions found that a sale of a subsidiary may constitute a transfer of a going concern. However, it is not yet clear in which situations such a treatment is possible. The possibility to treat costs for services in connection with a share sale as general costs, possibly with use of the principle of fiscal neutrality, has not had the same success in the Swedish courts. The courts have, in my view wrongly, relied on previous European and Swedish case-law and has not considered the decision in the *SKF* case to mean a new possibility to deduct in this regard.

# Sammanfattning

EU-domstolens avgörande i mål C-29/08 *SKF* har varit föremål för mycket uppmärksamhet och diskussion sedan det kom under hösten 2009. Avgörandet gäller möjligheten att dra av ingående mervärdesskatt på tjänster förvärvade för att genomföra försäljning av aktier i dotterbolag

I denna uppsats har EU-domstolens *SKF*-dom stått i centrum. Den har satt in i ett perspektiv och analyserats mot bakgrund av tidigare EU-rättslig praxis på området. Avsikten med detta har varit att komma fram till huruvida domen EU-rättsligt innebär nya möjligheter till avdrag för ingående mervärdesskatt vid dotterbolagsförsäljning jämfört med vad som tidigare ansetts gälla. Vidare har behandlingen i svensk rätt av de frågor som aktualiserades i *SKF* behandlats. Detta har skett för att undersöka om *SKF*-domen faktiskt kommit att innebära nya möjligheter för svenska företag att dra av ingående mervärdesskatt vid aktieförsäljning.

Min slutsats är att *SKF*-domen EU-rättsligt innebär nya möjligheter att dra av ingående mervärdesskatt. För det första följer det nämligen av domen att en aktieförsäljning kan behandlas som en verksamhetsöverlåtelse. Detta innebär att mervärdesskatt på tjänster förvärvade för att genomföra denna kan dras av då kostnaderna för dessa räknas som allmänna omkostnader. Även om EU-domstolen inte specificerar när en aktieöverlåtelse kan utgöra en verksamhetsöverlåtelse så argumenterar jag i uppsatsen för en bred tillämpning bland annat för att undvika att en aktieförsäljning beskattas. För det andra menar jag att EU-domstolens avgörande även öppnar för att ingående mervärdesskatt på tjänster för att genomföra en aktieförsäljning kan vara avdragsgilla såsom allmänna omkostnader även om aktieförsäljningen inte utgör en verksamhetsöverlåtelse. Särskilt är det EU-domstolens användande av principen om skattemässig neutralitet som är ny och intressant. Denna princip används för att komma fram till att mervärdesskatt på rådgivningstjänster är avdragsgill eftersom kostnaderna för tjänsterna ses som allmänna omkostnader även om de är förvärvade för att genomföra en från skatteplikt undantagen aktieförsäljning.

Slutsatsen gällande svenska företags möjlighet till avdragsrätt är att argumentet att dotterbolagsförsäljningen utgör en verksamhetsöverlåtelse verkar vara det argument som har störst möjlighet till framgång. Kammarrätterna har nämligen i ett flertal fall bedömt att en aktieförsäljning kan utgöra en verksamhetsöverlåtelse, även om kriterierna för när så kan vara fallet inte är helt fastställda. Möjligheten att behandla kostnaderna som allmänna omkostnader, eventuellt med stöd av principen om skattemässig neutralitet, verkar däremot inte vunnit gehör hos de svenska domstolarna. De har nämligen, i min mening felaktigt, förlitat sig på tidigare europeisk och svensk rättspraxis och inte ansett att EU-domstolens *SKF*-dom inneburit nya möjligheter till avdrag i detta hänseende.

# Förord

Jag skulle här vilja ta tillfället i akt att tacka min handledare professor Christina Moëll för de många god råd hon givit under processen med detta examensarbete. Jag skulle även vilja tacka min flickvän Helena, min övriga familj och mina vänner för ert stöd under min studietid.

Göteborg/Lund våren 2011

*Tobias Andersson*

# Förkortningar

IVM	International VAT Monitor
ML	Mervärdesskattelag (SFS 1994:200)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SN	SkatteNytt
SvSkT	Svensk Skattetidning
VAT	Value Added Tax (Mervärdesskatt)
VPC	Värdepapperscentralen

# 1 Inledning

## 1.1 Introduktion

EU-domstolen<sup>1</sup> meddelade hösten 2009 sin dom i mål C-29/08 *SKF*. Domen har blivit mycket uppmärksam och omdiskuterad, framför allt av två anledningar. För det första antyder EU-domstolen att det är möjligt att en aktieförsäljning mervärdesskatterettsligt kan vara att betrakta som en verksamhetsöverlåtelse vilket i förlängningen innebär att ingående mervärdesskatt på tjänster förvärvade för att genomföra aktieförsäljningen kan dras av som allmänna omkostnader. Den allmänna uppfattningen innan *SKF*-domen tycks ha varit att en aktieöverlåtelse inte kan utgöra en verksamhetsöverlåtelse. För det andra antydde EU-domstolen att mervärdesskatten på sådana tjänster kunde hänföras till allmänna omkostnader även om aktieförsäljningen de förvärvats för att genomföra var undantagen från mervärdesskatteplikt. Någon sådan möjlighet antydde inte i mål C-4/94 *BLP* där omständigheterna var snarlika.

Denna uppsats kommer att kretsa kring dessa två möjligheter till avdrag, dels hur de ska tolkas EU-rättsligt, dels hur de tolkats i svensk rätt.

## 1.2 Syfte

Denna uppsats syftar till att undersöka huruvida EU-domstolen genom sin dom i mål C-29/08 *SKF* har öppnat för två nya möjligheter för moderbolag som aktivt deltar i förvaltningen av ett dotterbolag att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv i samband med en försäljning av dotterbolaget. Om så befinns vara fallet syftar uppsatsen även till att undersöka vad som krävs för att avdragsrätt ska medges i de båda situationerna. Förutom ett rent EU-rättsligt perspektiv syftar uppsatsen även till att undersöka vilka möjligheter till avdrag *SKF*-domen faktiskt inneburit för svenska företag, alltså hur domen tolkats inom den svenska rättstillämpningen. Denna del av uppsatsen syftar även till att diskutera huruvida de svenska rättstillämpande myndigheterna korrekt har tolkat EU-domstolens dom. Förhoppningen är även att uppsatsen ska ge en ökad förståelse för de resonemang som ligger bakom EU-domstolens dom.

## 1.3 Frågeställning

Mot bakgrund av syftet blir den övergripande frågeställningen således: innebär EU-domstolens *SKF*-dom två nya möjligheter för moderbolag som

---

<sup>1</sup> I och med Lissabonfördragets ikraftträdande skedde en rad ändringar av den EU-rättsliga terminologin. Bland annat bytte EG-domstolen namn till EU-domstolen, Förstainstansrätten till Tribunalen och EG-rätt blev EU-rätt. I denna uppsats kommer genomgående den nya terminologin användas, även vid referat av texter där den äldre terminologin använts.



aktivt deltar i förvaltningen av ett dotterbolag att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv i samband med en försäljning av dotterbolaget? Den övergripande frågeställningen kommer att delas upp i två delfrågeställningar. Den första syftar till att belysa det rent EU-rättsliga perspektivet och formuleras: innebär *SKF*-domen EU-rättsligt två nya möjligheter till avdragsrätt? Den andra delfrågan syftar till att belysa det svenska perspektivet och formuleras: vilken betydelse har *SKF*-domen fått för svenska företags möjligheter att göra avdrag? De båda delfrågeställningarna kommer även att delas upp i två underfrågeställningar som är samma för varje delfrågeställning och syftar till att undersöka var och en av de två möjligheter till avdragsrätt som antyds i *SKF*-domen. Den första av dessa frågeställningar blir: kan en aktieförsäljning betraktas som en verksamhetsöverlåtelse? Den andra underfrågeställningen blir: kan kostnader för förvärv ses som allmänna omkostnader trots att de förvärvats för att genomföra en från mervärdesskatteplikt undantagen aktieförsäljning?

## 1.4 Metod och material

För att besvara den första delfrågeställningen kommer det vara nödvändigt att tolka EU-domstolens *SKF*-dom för att undersöka hur denna förhåller sig till tidigare praxis. Domen kommer i första hand tolkas mot bakgrund av bestämmelserna i direktiv 2006/112/EG, i fortsättningen kallat mervärdesskattedirektivet, men EU-domstolens tidigare rättspraxis på området kommer att få ett stort utrymme då denna spelar en viktig roll för tolkningen av direktivets bestämmelser. Som ytterligare hjälp till tolkningen kommer att undersökas hur EU-domstolens dom tolkats i såväl svensk som utländsk doktrin.

För att besvara den andra delfrågan kommer det att undersökas hur *SKF*-domen förhåller sig till tidigare svensk rättspraxis samt hur domen tolkats av svenska rättstillämpande myndigheter. Undersökningen kommer att ta utgångspunkt i mervärdesskattelagen (SFS 1994:200), i fortsättningen ML, i mervärdesskattedirektivet och i Regeringsrättens<sup>2</sup> praxis rörande dessa bestämmelser. För att komma fram till vilken betydelse EU-domstolens *SKF*-dom fått för den svenska rättstillämpningen kommer Regeringsrättens *SKF*-dom att undersökas tillsammans med Skatteverkets ställningstagande och de domar där kammarrätterna behandlat frågan. Som hjälp för att genomföra denna tolkning kommer även de synpunkter på de olika domarna som framförts i doktrinen att undersökas.

Den lagtext som används i denna uppsats kommer således att vara mervärdesskattedirektivet och mervärdesskattelagen. Noteras kan här att det nuvarande mervärdesskattedirektivet haft en lång rad föregångare men vid redogörelsen för domar som hänvisar till dessa äldre bestämmelser kommer att hänvisas till motsvarande bestämmelser i det nuvarande

---

<sup>2</sup> Regeringsrätten bytte den 1 januari 2011 namn till Högsta förvaltningsdomstolen. Eftersom samtliga fall från denna domstol som behandlas i uppsatsen avgjordes innan denna tidpunkt kommer den gamla benämningen att användas vis rättsfallsreferaten.

mervärdesskattedirektivet. Den praxis som kommer att användas i uppsatsen är EU-domstolens, Regeringsrättens och kammarrätternas. I mindre utsträckning kommer även Generaladvokatens förslag till avgöranden att användas. Vidare kommer även relevant svensk och utländsk doktrin samt Skatteverkets ställningstagande att användas.

## 1.5 Disposition

Efter detta inledande kapitel ges i kapitel 2 en bakgrund till problematiken som behandlas i EU-domstolens *SKF*-dom samt en redogörelse för rättsläget i såväl EU-rätt som svensk rätt fram till denna dom. I kapitel 3 ges, efter en kort bakgrund, en utförlig redogörelse för EU-domstolens dom i *SKF*-målet. Kapitel 4 behandlar rättstillämpningen i Sverige efter *SKF*-domen och innefattar en redogörelse för Regeringsrättens *SKF*-dom, Skatteverkets ställningstagande i frågorna samt behandlingen av frågorna i ett antal kammarrättsdomar. I kapitel 5 kommer en diskussion föras runt frågeställningarna med målsättningen att försöka besvara dessa.

Efter varje större underrubrik i kapitel 2-4 kommer att ges en kort kommentar från min sida på det behandlade materialet. I kapitel 3 och 4 kommer utöver denna kommentar även ges en omfattande redogörelse för de synpunkter på det behandlade materialet som framkommit i doktrinen.

## 1.6 Avgränsningar

Syftet med denna uppsats är inte primärt att diskutera i vilka situationer en aktieförsäljning faller inom respektive utom mervärdesskattesystemets tillämpningsområde. Uppsatsen avgränsas således till att röra avdragsrätten i situationer då ett moderbolag aktivt deltagit i förvaltningen av det dotterbolag man säljer i sådan grad att aktieförsäljningen enligt EU-domstolens praxis omfattas av mervärdesskattesystemet. Problematiken rörande huruvida en aktieförsäljning omfattas av mervärdesskattesystemet eller inte spelar dock en central roll för frågan om avdragsrätt och därför kommer den praxis som finns rörande denna problematik kortfattat att redogöras för.

Uppsatsen kommer även avgränsas på så sätt att den i första hand behandlar frågan om avdragsrätt föreligger. Den närliggande frågan om hur avdraget proportioneras kommer således inte att vara fokus för uppsatsen men kommer att kort att beröras eftersom den i flera fall behandlas i samband med frågan om huruvida avdragsrätt föreligger.

Uppsatsen kommer att begränsas till att behandla EU-rätt och svensk rätt och kommer således inte att behandla nationell implementering och praxis från andra EU-länder. Dock kommer doktrin från andra länder där den EU-rättsliga sidan av problemet är i fokus behandlas i den mån jag är bekant med språket. Uppsatsen begränsas även på så sätt att endast domar meddelade fram till och med den 13 april 2011 kommer att behandlas.

# 2 Bakgrund

## 2.1 Allmänt

### 2.1.1 Mervärdesskattesystemet och rätten till avdrag i Sverige och EU

I Sverige regleras mervärdesskatt i första hand av mervärdesskattelagen, ML. ML implementerar det europeiska mervärdesskattesystemet. Regeringsrätten har konstaterat att den svenska mervärdesskattelagstiftningen anpassats till EU-direktiv och att reglerna i ML därför i första hand ska tolkas utifrån de EU-regler och den EU-rättsliga praxis som finns på området.<sup>3</sup> Den viktigaste EU-rättsliga lagstiftningsakten på området är mervärdesskattedirektivet. Detta direktiv ersatte den 1 januari 2007 det första<sup>4</sup> och det sjätte<sup>5</sup> mervärdesskattedirektivet.

Enligt artikel 1.2 mervärdesskattedirektivet innebär principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna. Detta gäller oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

Avdragssystemet i mervärdesskattedirektivet är till för att garantera att mervärdesskatten förblir en skatt på konsumtion. Systemet innebär att företag får dra av den mervärdesskatt de betalat för de varor och tjänster de förvärvat medan konsumenter får bära denna skatt utan möjlighet att göra avdrag.<sup>6</sup> Redan i målet *Rompelman* uttalade EU-domstolen att avdragssystemet syftar till att befria företagaren från belastningen av den mervärdesskatt han är skyldig att betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet.<sup>7</sup> EU-domstolen konstaterade att mervärdesskattesystemet därmed säkerställer att all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt.<sup>8</sup> Detta uttalande har sedan upprepats i ett stort antal fall.<sup>9</sup> EU-domstolen har även i ett flertal fall framhållit att avdragsrätten utgör en

---

<sup>3</sup> Jfr. RÅ 1999 not. 282.

<sup>4</sup> Rådets direktiv 67/227/EEG.

<sup>5</sup> Rådets direktiv 77/388/EEG.

<sup>6</sup> Westberg 2009, ss. 7-8.

<sup>7</sup> Mål 268/83 *Rompelman*, p. 19.

<sup>8</sup> Mål 268/83 *Rompelman*, p. 19.

<sup>9</sup> Se t.ex. mål C-4/94 *BLP*, p. 26, mål C-408/98 *Abbey National*, p. 24 och mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 34.

oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och därför i princip inte kan inskränkas.<sup>10</sup>

Mervärdesskattedirektivet innehåller undantag från skatteplikt, för vissa av undantagen ges rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till undantagna transaktioner medan det motsatta är fallet för andra.<sup>11</sup> Enligt artikel 169 mervärdesskattedirektivet e contrario föreligger inte avdragsrätt för mervärdesskatt på varor och tjänster som använts för transaktioner som är undantagna enligt undantaget för aktietransaktioner i 135.1 f mervärdesskattedirektivet inom gemenskapen.

Generaladvokat Jacobs beskrev i sitt förslag till avgörande i *Abbey National* den med hans ord onormala position undantagen har i mervärdesskattedirektivet.<sup>12</sup> Han konstaterade att den mervärdesskatt som inte kan dras av till följd av att den använts för en undantagen transaktion antagligen kommer att återspeglas i priset på ett företags varor och därmed ingå som en kostnadskomponent i företagets skattepliktiga transaktioner.<sup>13</sup> I en sådan situation, framhåller han, uppkommer en dubbel och kumulativ beskattning, eftersom mervärdesskatt tas ut på hela den utgående, *skattepliktiga*,<sup>14</sup> transaktionen där en kostnadskomponent redan inkluderar mervärdesskatt.<sup>15</sup> Detta resonemang leder även till att undantagna transaktioner *de facto* beskattas, om än inte dubbelt, om det inte är möjligt att dra av ingående mervärdesskatt på förvärv i samband med dem.

## 2.1.2 Hur finansiella tjänster (inte) passar in i mervärdesskattesystemet

Terra och Kajus framhåller att en skatt på konsumtion inte beskattar besparingar eftersom dessa inte innebär en konsumtion, samma sak gäller för rena förmögenhetsöverföringar, såsom gåvor, utdelning och aktieemissioner.<sup>16</sup> De konstaterar att för att inte besparingar och rena förmögenhetsöverföringar ska beskattas måste passiva finansiella aktiviteter falla utanför mervärdesskattesystemets tillämpningsområde, annars blir mervärdesskatt i realiteten en skatt på inkomster.<sup>17</sup> Som Henkow konstaterar uppstår det svårigheter i att dra gränsen mellan å ena sidan finansiella flöden som utgör sparande och rena förmögenhetsöverföringar och å andra sidan flöden som utgör ersättningar för tjänster och därmed faller inom mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde, vilket även syns i EU-domstolens praxis.<sup>18</sup> Denna praxis kommer att behandlas kort under 2.2.1.

<sup>10</sup> Se t.ex. mål C-62/93 *BP Soupergaz*, p. 18, målen C-110/98-C-147/98 *Gabalfrisa*, p. 43 och mål C-437/06 *Securenta*, p. 24.

<sup>11</sup> Se artikel 169 mervärdesskattedirektivet och Terra, Kajus 2009, s. 709.

<sup>12</sup> Förslag till avgörande i mål C-408/98 *Abbey National*, p. 32.

<sup>13</sup> Förslag till avgörande i mål C-408/98 *Abbey National*, p. 32.

<sup>14</sup> Förf. anm.

<sup>15</sup> Förslag till avgörande i mål C-408/98 *Abbey National*, p. 32.

<sup>16</sup> Terra, Kajus 2009, s. 335.

<sup>17</sup> Terra, Kajus 2009, s. 335.

<sup>18</sup> Henkow, Oscar, *Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv vid försäljning av aktier i dotterbolag*, SN 2010:1-2, ss. 48-59, ss. 50-51.

## 2.2 Förutsättningar för rätt till avdrag för ingående moms vid aktietransaktioner

### 2.2.1 Aktietransaktioner, innanför eller utanför mervärdesskattesystemet?

#### 2.2.1.1 Reglerna

Enligt 1 kap. 1 § ML ska mervärdesskatt betalas vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och som görs i en yrkesmässig verksamhet. Av artikel 2.1 a och c mervärdesskattedirektivet framgår att leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap är transaktioner som ska vara föremål för mervärdesskatt. Enligt artikel 9.1 mervärdesskattedirektivet avses med beskattningsbar person den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet oberoende av dess syfte och resultat. Vidare ska enligt artikel 9.1 med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör. Enligt artikel 9.1 ska utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.

#### 2.2.1.2 Rena förvärv, innehav och försäljningar av aktier

I fallet *Polysar* tolkade EU-domstolen bestämmelsen motsvarande nuvarande artikel 9.1 mervärdesskattedirektivet som så att blotta förvärvet och innehavet av aktier inte ska betraktas som en ekonomisk verksamhet.<sup>19</sup> EU-domstolen konstaterade att enbart förvärvet av kapitalintressen i andra företag inte utgör ett utnyttjande av tillgångar varigenom avses att fortlöpande skapa intäkter, eftersom den eventuella utdelning som följer av ett sådant kapitalintresse endast är resultatet av äganderätten till tillgångarna.<sup>20</sup> Då sådana innehav och förvärv inte utgör en verksamhet av ekonomisk karaktär faller de därmed enligt artikel 2.1 utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.<sup>21</sup>

I det efterföljande målet *Wellcome Trust* uttalade EU-domstolen att då endast utnyttjande av äganderätten inte är tillräckligt för att ekonomisk verksamhet ska anses föreligga är inte heller en avveckling av aktieinnehavet i sig en ekonomisk verksamhet.<sup>22</sup> I *EDM* förtydligade EU-

<sup>19</sup> Mål C-60/90 *Polysar*, p. 13.

<sup>20</sup> Mål C-60/90 *Polysar*, p. 13.

<sup>21</sup> Jfr. Mål C-60/90 *Polysar*, p. 11 och mål C-306/94 *Régie dauphinoise*, p. 15, se även Westberg 2009, s. 91 och Henkow 2007, s. 153.

<sup>22</sup> Mål C-155/94 *Wellcome Trust*, pp. 32-33.

domstolen ytterligare och konstaterade att verksamhet som enbart består i försäljning av aktier och andra värdepapper inte utgör ekonomisk verksamhet och således faller utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.<sup>23</sup>

### **2.2.1.3 Situationer då aktietransaktioner omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde**

Redan i *Polysar* konstaterade EU-domstolen dock att det är annorlunda om kapitalintresset åtföljs av ett direkt eller indirekt deltagande, förutom det som följer av bolagets rättigheter som aktieägare, i förvaltningen av de bolag vilka man förvärvat aktier i.<sup>24</sup> EU-domstolen utvecklade i *Floridienne* detta uttalande och konstaterade att ett direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av ett dotterbolag måste anses utgöra en ekonomisk verksamhet i den utsträckning som det omfattar utförandet av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga, i det aktuella fallet administrationstjänster, datatjänster och bokföringstjänster.<sup>25</sup> Uttalandet från *Floridienne* har även upprepats i senare fall.<sup>26</sup>

I *Wellcome Trust* uttalade EU-domstolen, med hänvisning till *Polysar* att en aktietransaktion omfattas av mervärdesskattedirektivet bland annat om denna sker i samband med värdepappersrörelse eller för att genomföra en direkt eller indirekt inblandning i ledningen av de bolag vilka man gått in som delägare i.<sup>27</sup> Förutom dessa möjligheter för aktietransaktioner att omfattas av mervärdesskattedirektivet har ytterligare en möjlighet lyfts fram i EU-domstolens praxis.<sup>28</sup> I *Régie Dauphinoise* uttalade EU-domstolen att räntor som en förvaltare uppbar, vilka var avkastning av investeringen av de belopp som denne erhöll av sina kunder inom ramen för förvaltningen av deras fasta egendom, utgjorde en direkt, bestående och nödvändig förlängning av den verksamhet som utgjorde grund för skatteplikt och att förvaltaren därför var att anse som en skattskyldig person vid utförandet av denna investering.<sup>29</sup> Räntan var i detta fall inte en konsekvens av ägandet av fastigheterna.<sup>30</sup> I *Harnas and Helm* konstaterade EU-domstolen att transaktioner avseende bland annat aktier, utförda inom ramen för en ekonomisk verksamhet, utöver de två situationerna från *Wellcome Trust*, omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde då de utgör en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av den skattepliktiga verksamheten.<sup>31</sup>

---

<sup>23</sup> Mål C-77/01 *EDM*, p. 62.

<sup>24</sup> Mål C-60/90 *Polysar*, p. 14.

<sup>25</sup> Mål C-142/99 *Floridienne*, p. 19.

<sup>26</sup> Se t.ex. mål C-16/00 *Cibo*, p. 21 och mål C-102/00 *Welthgrove*, p. 16.

<sup>27</sup> Mål C-155/94 *Wellcome Trust*, p. 35 med hänvisning till mål C-60/90 *Polysar*, p. 14.

<sup>28</sup> Terra, Kajus 2009, s. 997.

<sup>29</sup> Mål C-306/94 *Régie dauphinoise*, p. 18.

<sup>30</sup> Mål C-306/94 *Régie dauphinoise*, p. 17.

<sup>31</sup> Mål C-80/95 *Harnas & Helm*, p. 16.

I *EDM* uttalade EU-domstolen att aktietransaktioner kunde omfattas av mervärdesskattedirektivet om de består i att fortlöpande vinna inkomster från verksamhet som består av mer än bara förvärv och försäljning av värdepapper, såsom transaktioner i en affärsverksamhet avseende handel med värdepapper.<sup>32</sup> Detta uttalande har även upprepats i bl.a. *Kretztechnik*.<sup>33</sup>

#### 2.2.1.4 Kommentarer

Begreppet verksamhet bestående av mer än bara förvärv och försäljning från *EDM* verkar vara ett samlingsbegrepp för de tre, eventuellt fler, situationer då aktietransaktioner omfattas av mervärdesskattedirektivet som nämns i *Harnas and Helm*. För detta talar att situationen med värdepappershandel nämns i *EDM* och efterföljande domar som ett exempel på situationer då aktietransaktioner omfattas av mervärdesskattedirektivet. Detta stöds även av det faktum att EU-domstolen i *EDM* till slut kommer fram till att situationen från *Régie Dauphinoise* var för handen, man ansåg nämligen att det förelåg en ekonomisk verksamhet eftersom de aktuella transaktionerna var en bestående och nödvändig direkt förlängning av den skattskyldiga personens skattepliktiga verksamhet.<sup>34</sup> Det ska dock konstateras att även om det verkar någorlunda klart vilka kriterierna är för att en aktietransaktion ska omfattas av mervärdesskattedirektivet är bedömningen långtifrån given i varje enskilt fall. Henkow konstaterar till exempel att lån till ett dotterbolag i *Floridienne* föll utanför direktivets tillämpningsområde medan ett sådant lån i *EDM* omfattades av direktivet.<sup>35</sup>

### 2.2.2 Verksamhetsöverlåtelse

#### 2.2.2.1 Reglerna

Enligt 3 kap. 25 § ML undantas från skatteplikt omsättning av tillgångar i en verksamhet när en sådan tillgång överläts i samband med att verksamheten överläts under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten. Denna regel är en implementering av artiklarna 19 och 29 mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 19 får medlemsstaterna vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig mot ersättning eller gratis, anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe. Enligt artikel 29 mervärdesskattedirektivet ska artikel 19 även tillämpas på tillhandahållande av tjänster.

---

<sup>32</sup> Mål C-77/01 *EDM*, p. 59.

<sup>33</sup> Mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 20.

<sup>34</sup> Mål C-77/01 *EDM*, pp. 66-69.

<sup>35</sup> Henkow 2007, ss. 153-154.

## 2.2.2.2 Praxis

EU-domstolen framhöll i *Abbey National*, vilket främst rörde avdrag för ingående mervärdesskatt och kommer att behandlas nedan, att om nuvarande artikel 19 mervärdesskattedirektivet är tillämplig på en överföring så ska ingen leverans av varor anses ha skett.<sup>36</sup> EU-domstolen konstaterade att mervärdesskatt enligt artikel 2 mervärdesskattedirektivet inte skulle tas ut på en sådan överföring.<sup>37</sup>

I *Zita Modes* hade ett företag till ett annat företag sändt en faktura avseende ”försäljning av klädbutik” på vilken det angavs att det inte upptogs någon mervärdesskatt i enlighet med gällande bestämmelser, nämligen den nationella implementeringen av nuvarande artikel 19 mervärdesskattedirektivet.<sup>38</sup> Den nationella skattemyndigheten hävdade dock att bestämmelsen inte var tillämplig eftersom förvärvaren inte fortsatte bedriva överlåtarens verksamhet.<sup>39</sup> Tvisten ledde till att den nationella domstolen ställde tre tolkningsfrågor till EU-domstolens gällande tillämpligheten av nuvarande artikel 19 mervärdesskattedirektivet på den aktuella situationen.<sup>40</sup>

EU-domstolen konstaterade inledningsvis att begreppet överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav inte definieras i nuvarande mervärdesskattedirektivet.<sup>41</sup> EU-domstolen framhöll att bestämmelsen skulle ges en självständig och enhetlig tolkning med hänsyn till dess sammanhang och syfte.<sup>42</sup> EU-domstolen framhöll att det följde av sammanhanget och syftet att bestämmelsen syftar till att göra det möjligt för medlemsstaterna att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta mottagarens likviditet med en oproportionerligt stor skattebörda.<sup>43</sup> Detta då mottagaren under alla omständigheter senare ändå skulle kunna göra avdrag för den ingående mervärdesskatten.<sup>44</sup> Enligt EU-domstolen skulle mot bakgrund av detta syfte bestämmelsen i nuvarande artikel 19 mervärdesskattedirektivet tolkas så att den omfattar överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inklusive materiella och immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet.<sup>45</sup> EU-domstolen framhöll dock att bestämmelsen inte ska omfatta enbart överlåtelse av tillgångar, såsom försäljningen av ett varulager.<sup>46</sup>

---

<sup>36</sup> Mål C-408/98 *Abbey National*, p. 30.

<sup>37</sup> Mål C-408/98 *Abbey National*, p. 30.

<sup>38</sup> Mål C-497/01 *Zita Modes*, p. 9.

<sup>39</sup> Mål C-497/01 *Zita Modes*, p. 11.

<sup>40</sup> Mål C-497/01 *Zita Modes*, p. 19.

<sup>41</sup> Mål C-497/01 *Zita Modes*, p. 33.

<sup>42</sup> Mål C-497/01 *Zita Modes*, p. 34.

<sup>43</sup> Mål C-497/01 *Zita Modes*, p. 39.

<sup>44</sup> Mål C-497/01 *Zita Modes*, p. 39.

<sup>45</sup> Mål C-497/01 *Zita Modes*, p. 40.

<sup>46</sup> Mål C-497/01 *Zita Modes*, p. 40.



EU-domstolen konstaterade vidare att det inte finns något uttryckligt villkor gällande hur mottagaren använder tillgångarna samt att uttrycket ”mottagaren träder i överlåtarens ställe” endast är en följd av att ingen leverans ska ansetts ha skett och inte ett villkor för tillämplighet.<sup>47</sup> Domstolen konstaterade att det för tillämpning av nuvarande artikel 19 mervärdesskattedirektivet krävs att mottagaren har för avsikt att driva verksamheten vidare och inte genast avveckla den men att det inte ställs något krav på att mottagaren ska ha bedrivit samma verksamhet.<sup>48</sup> Vidare ansåg domstolen att det följde av principen om skatteneutralitet att tillämpningen av bestämmelsen inte fick göras beroende av om mottagaren hade tillstånd att bedriva den övertagna verksamheten eller ej.<sup>49</sup>

I detta sammanhang ska även framhållas att generaladvokat Jacobs i sitt förslag till avgörande i *Abbey National* konstaterade att en överföring av samtliga tillgångar uppenbarligen hänför sig till en överföring av ett företag i sin helhet som sker genom att företagets tillgångar överförs snarare än att dess aktier överförs.<sup>50</sup>

I *Abbey National* och *Faxworld* har EU-domstolen behandlat frågan om avdrag för ingående mervärdesskatt för det fall att reglerna om verksamhetsöverlåtelse är tillämpliga. Dessa kommer att behandlas i sitt sammanhang nedan.

### 2.2.2.3 Kommentar

Från *Zita Modes* kan konstateras att artikel 19 omfattar överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av en sådan och inkluderar materiella och immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. Vidare måste mottagaren ha för avsikt att driva verksamheten vidare men behöver inte bedriva samma verksamhet eller ha tillstånd att driva verksamheten. Då artikel 29 endast utgör en hänvisning till artikel 19 torde denna ha samma tillämpningsområde. För övrigt torde det faktum att EU-domstolen i *Zita Modes* nämnde överlåtelse av immateriella tillgångar, ett tillhandahållande av tjänst enligt artikel 25 mervärdesskattedirektivet, tyda på att man ser artiklarna som integrerade. Vilka överföringar som omfattas av artiklarna 19 och 29 mervärdesskattedirektivet har inte ytterligare, i vart fall innan *SKF*, behandlats av EU-domstolen. Swinkels konstaterar att begreppet samtliga tillgångar inte klart definierats vilket innebar att dessa artiklar kan få olika tillämpningsområden i olika medlemsstater.<sup>51</sup>

---

<sup>47</sup> Mål C-497/01 *Zita Modes*, pp. 42-43.

<sup>48</sup> Mål C-497/01 *Zita Modes*, pp. 44-45.

<sup>49</sup> Mål C-497/01 *Zita Modes*, pp. 51-55.

<sup>50</sup> Förslag till avgörande i mål C-408/98 *Abbey National*, p. 26.

<sup>51</sup> Swinkels, Joep, *Transfer of a Going Concern Under European VAT*, IVM 2007 nr. 2, s. 93-98, s. 98.

Enligt Swinkels torde det, då det är valfritt att implementera bestämmelserna vara möjligt att bara implementera en av artiklarna 19 och 29 mervärdesskattedirektivet.<sup>52</sup> Westberg är av motsatt åsikt och anser att en sådan distinktion skulle strida mot principen om skatteneutralitet mellan olika företagsformer och olika sätt att bedriva affärsverksamhet.<sup>53</sup> Jag är beredd att hålla med Westberg i denna fråga, dock torde denna fråga sakna betydelse för svensk del då man i och med begreppet omsättning av tillgångar i 3 kap. 25§ ML verkar ha avsett att implementera såväl artikel 19 som artikel 29 mervärdesskattedirektivet.<sup>54</sup>

### **2.2.3 Undantaget gällande aktieförsäljningar**

Om man finner att en aktieförsäljning omfattas av mervärdesskattesystemet blir nästa fråga om något undantag från skatteplikt är tillämpligt. Enligt 3 kap. 9 § ML undantas bland annat omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet från skatteplikt. Enligt samma paragrafs 1 punkt avses med värdepappershandel bland annat omsättning och förmedling av aktier. Bestämmelsen implementerar artikel 135.1 f mervärdesskattedirektivet enligt vilken transaktioner rörande bland annat aktier ska undantas från skatteplikt.

Det torde inte råda något tvivel om att en aktieförsäljning som omfattas av mervärdesskattesystemet på grund av bestämmelserna ovan är undantagen från skatteplikt. Ett belysande exempel på detta är *Kretztechnik* där EU-domstolen konstaterade att om transaktioner avseende bland annat aktier omfattas av mervärdesskattedirektivet är de dock enligt undantaget ovan undantagna från mervärdesskatteplikt.<sup>55</sup>

### **2.2.4 Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på tjänster förvärvade i samband finansiella aktiviteter**

#### **2.2.4.1 Regler**

Enligt 8 kap. 3 § ML får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Regeln är en implementering av artikel 168 a mervärdesskattedirektivet. Enligt denna artikel ska den beskattningsbara personen, i den mån varorna och tjänsterna används för personens beskattade transaktioner ha rätt att från den (utgående) mervärdesskatt han är skyldig att betala dra av (ingående) mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats för varor och tjänster tillhandahållna till

---

<sup>52</sup> Swinkels IVM 2007, s. 95.

<sup>53</sup> Westberg 2009, s. 91.

<sup>54</sup> Jfr. definitionen i 2 kap. 1§ ML.

<sup>55</sup> Mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 20.

honom av en annan beskattningsbar person. Enligt artikel 169 c mervärdesskattedirektivet föreligger avdragsrätt för mervärdesskatt på varor och tjänster som används för transaktioner som är undantagna enligt artikel 135.1 a-f där köparen är etablerad utanför gemenskapen eller där transaktionerna är direkt kopplade till varor som ska exporteras ut ur gemenskapen. Enligt artikel 173 mervärdesskattedirektivet ska, när förvärvade varor och tjänster används för såväl beskattade transaktioner som transaktioner som inte ger rätt till avdrag för mervärdesskatt, bara den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna vara avdragsgill.

#### **2.2.4.2 Direkt och omedelbart samband med skattepliktig transaktion**

I *BLP* hade ett företag sålt 95 % av sitt aktieinnehav i ett dotterbolag.<sup>56</sup> Företaget yrkade i sin mervärdesskattedeclaration att avdrag för mervärdesskatt på konsulttjänster, från affärsbanker, juridiska rådgivare samt revisorer, i samband med försäljningen skulle medges.<sup>57</sup> Den nationella skattemyndigheten avtog avdragsyrkandet och frågan om avdragsrätt hamnade till slut på EU-domstolens bord.<sup>58</sup> Det följde av frågeställningen att den nationella domstolen såg aktieförsäljningen som en undantagen transaktion och EU-domstolen gick inte in på frågan huruvida den kunde falla utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.<sup>59</sup>

EU-domstolen konstaterade att nuvarande artikel 168 mervärdesskattedirektivet ska tolkas i ljuset av nuvarande artikel 173.<sup>60</sup> EU-domstolen menade att ordvalet ”används för” i artikel 173 visade att avdragsrätten enligt artikel 168 förutsätter att de aktuella varorna och tjänsterna är direkt och omedelbart kopplade till de skattepliktiga transaktionerna och att det slutgiltiga målet som den skattskyldiga personen vill uppnå är betydelselöst.<sup>61</sup> Denna tolkning var enligt EU-domstolen förenlig med artikel 2 i första mervärdesskattedirektivet enligt vilken endast mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna i en skattepliktig transaktion kunde dras av.<sup>62</sup> EU-domstolen menade att denna tolkning även var förenlig med nuvarande artikel 169 c mervärdesskattedirektivet.<sup>63</sup> EU-domstolen menade att det framgick av denna bestämmelse att det endast är i undantagsfall som det i direktivet stadgas om avdragsrätt för mervärdesskatt på varor och tjänster som används för undantagna transaktioner.<sup>64</sup> EU-domstolen konstaterade att tjänsterna i det aktuella fallet använts för en undantagen transaktion och

---

<sup>56</sup> Mål C-4/94 *BLP*, p. 3.

<sup>57</sup> Mål C-4/94 *BLP*, p. 4.

<sup>58</sup> Mål C-4/94 *BLP*, pp. 5-11.

<sup>59</sup> Mål C-4/94 *BLP*, p. 11.

<sup>60</sup> Mål C-4/94 *BLP*, p. 18.

<sup>61</sup> Mål C-4/94 *BLP*, p. 19.

<sup>62</sup> Mål C-4/94 *BLP*, pp. 20-21.

<sup>63</sup> Mål C-4/94 *BLP*, p. 20.

<sup>64</sup> Mål C-4/94 *BLP*, p. 23.

svarade att, bortsett från de fall som uttryckligen anges i direktivet, har en skattskyldig person inte rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt för tjänster använda för att genomföra en undantagen transaktion.<sup>65</sup>

I *Midland Bank*, var frågan om ingående transaktioner hade direkt och omedelbart samband med en sådan utgående (undantagen) transaktion som nämns i artikel 169 c och därmed var avdragsgilla. EU-domstolen upprepade vad man kommit fram till i *BLP*.<sup>66</sup> EU-domstolen konstaterade att, med tanke på den mångfald av kommersiella och professionella transaktioner som finns, att det skulle vara omöjligt att ge ett mer ändamålsenligt svar på hur man i samtliga fall ska fastställa det samband mellan ingående och utgående transaktioner som ska föreligga för att den ingående mervärdesskatten ska vara avdragsgill.<sup>67</sup> Man konstaterade att det ankom på den nationella domstolen att tillämpa kriteriet om direkt och omedelbart samband på omständigheterna i varje mål och att beakta samtliga omständigheter under vilka de förevarande transaktionerna utförts.<sup>68</sup> EU-domstolen menade dock, med hänvisning till *BLP*, att rätt till avdrag för mervärdesskatt som burits av de förvärvade varorna och tjänsterna förutsätter att kostnaden för att förvärva dessa utgör en del av kostnadskomponenterna för de beskattade transaktionerna.<sup>69</sup> EU-domstolen förtydligade att utgifterna för de ingående transaktionerna således måste vara en del av kostnaderna för de utgående transaktionerna i vilka de förvärvade varorna och tjänsterna används.<sup>70</sup> I målet konstaterade EU-domstolen att kostnaden för de ingående tjänsterna var en följd av den utgående transaktionen men att detta inte innebar att kostnaden för den ingående transaktionen var en del av den utgående transaktionens olika kostnadskomponenter.<sup>71</sup> De ingående transaktionerna hade således inte ett direkt och omedelbart samband med den utgående transaktionen.<sup>72</sup>

Denna definition av kravet på direkt och omedelbart samband har även upprepats i senare fall.<sup>73</sup>

### 2.2.4.3 Del av allmänna omkostnader

Efter de konstateranden som redovisats ovan kom EU-domstolen till följande slutsats i *BLP*-målet. Om man upptagit ett lån för att uppnå samma syfte som aktieförsäljningen hade avdragsrätt förelegat för de i målet aktuella tjänsterna då kostnaderna för dessa utgjorde en del av företagets

---

<sup>65</sup> Mål C-4/94 *BLP*, pp. 27-28.

<sup>66</sup> Mål C-98/98 *Midland Bank*, pp. 19-21.

<sup>67</sup> Mål C-98/98 *Midland Bank*, p. 25.

<sup>68</sup> Mål C-98/98 *Midland Bank*, p. 25.

<sup>69</sup> Mål C-98/98 *Midland Bank*, p. 30, med hänvisning till mål C-4/94 *BLP*, p. 19.

<sup>70</sup> Mål C-98/98 *Midland Bank*, p. 30.

<sup>71</sup> Mål C-98/98 *Midland Bank*, p. 31.

<sup>72</sup> Mål C-98/98 *Midland Bank*, p. 31.

<sup>73</sup> Se t.ex. Mål C-16/00 *Cibo*, p. 31, mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 35 och mål C-437/06 *Securenta*, p. 27.

indirekta kostnader och således tillhörde kostnadskomponenterna i priset på företagets produkter.<sup>74</sup>

EU-domstolen utvecklade detta resonemang i *Midland Bank* och framhöll, efter att ha konstaterat att de ingående transaktionen inte hade ett direkt och omedelbart samband med den utgående transaktionen, att kostnaden för de ingående transaktionerna däremot var en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader och i denna egenskap var en del av kostnadskomponenterna för företagets produkter.<sup>75</sup> De ingående tjänsterna, framhöll EU-domstolen hade således ett direkt omedelbart samband med hela den skattskyldiges verksamhet och avdragsrätt, proportionerad enligt regeln i nuvarande artikel 173 mervärdesskattedirektivet, förelåg.<sup>76</sup>

I *Cibo* var frågan om ett holdingbolag kunde göra avdrag för mervärdesskatt på tjänster i samband med förvärv av andelar i sina dotterbolag.<sup>77</sup> Tjänsterna avsåg bland annat bolagsrevision, förhandlingar om priset på aktierna, bolagsbildning, juridisk rådgivning och skatterådgivning.<sup>78</sup> EU-domstolen konstaterade att det inte förelåg något direkt och omedelbart samband mellan de tjänster ett holdingbolag erhåller vid förvärv av andelar i ett företag och en eller flera utgående transaktioner som gav rätt till avdrag.<sup>79</sup> Detta eftersom den mervärdesskatt bolaget betalat för utgifter för dessa tjänster inte direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna för dess utgående transaktioner som ger rätt till avdrag.<sup>80</sup> Däremot, framhöll EU-domstolen, var kostnaderna för de aktuella tjänsterna en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader och var därför en del av kostnadskomponenterna för ett företags produkter och hade således ett direkt och omedelbart samband med hela den skattskyldiges verksamhet.<sup>81</sup> Mervärdesskatten för tjänsterna var således avdragsgill i enligt proportioneringsregeln i nuvarande artikel 173 mervärdesskattedirektivet.<sup>82</sup>

I *Kretztechnik* var frågan om ett företag hade avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv i samband med en aktieemission.<sup>83</sup> De ingående kostnaderna avsåg reklam, advokatkostnader samt juridisk och teknisk rådgivning.<sup>84</sup> EU-domstolen kom fram till att en aktieemission inte omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskattedirektivet då det varken var en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster.<sup>85</sup> Gällande avdragsrätten redogjorde EU-domstolen först för den praxis som

---

<sup>74</sup> Mål C-4/94 *BLP*, p. 25.

<sup>75</sup> Mål C-98/98 *Midland Bank*, p. 31.

<sup>76</sup> Mål C-98/98 *Midland Bank*, p. 31.

<sup>77</sup> Mål C-16/00 *Cibo*, p. 2.

<sup>78</sup> Mål C-16/00 *Cibo*, p. 9.

<sup>79</sup> Mål C-16/00 *Cibo*, p. 32.

<sup>80</sup> Mål C-16/00 *Cibo*, p. 32.

<sup>81</sup> Mål C-16/00 *Cibo*, p. 33.

<sup>82</sup> Mål C-16/00 *Cibo*, p. 34.

<sup>83</sup> Mål C-465/03 *Kretztechnik*, pp. 14-15.

<sup>84</sup> Mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 15.

<sup>85</sup> Mål C-465/03 *Kretztechnik*, pp. 18-28.

behandlats ovan.<sup>86</sup> EU-domstolen gick sedan vidare och framhöll att med hänsyn till att aktieemissionen inte omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskattedirektivet och eftersom bolaget genomförde emissionen i syfte att förstärka sitt kapital till förmån för sin ekonomiska verksamhet i allmänhet så utgjorde kostnaderna för de förvärv bolaget gjort inom ramen för emissionen en del av bolagets allmänna kostnader och utgjorde komponenter i priset på dess varor.<sup>87</sup> EU-domstolen konstaterade att dessa förvärv nämligen hade ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges samlade ekonomiska verksamhet.<sup>88</sup> Företaget hade således rätt att dra av den ingående mervärdesskatten för de aktuella förvärven i den utsträckning som följer av nuvarande artikel 173 mervärdesskattedirektivet.<sup>89</sup>

I *Investrand* behandlades frågan huruvida avdragsrätt förelåg för ingående mervärdesskatt på konsulttjänster som ett bolag använt i samband med ett skiljeförfarande. Skiljeförfarandet gällde fastställande av storleken på en penningfordran gällande en aktieförsäljning som uppstod under den period företaget ännu inte var mervärdesskattepliktigt.<sup>90</sup> Aktieförsäljningen skedde när bolaget ännu inte var en skattskyldig person men konsulttjänsterna förvärvades när bolaget var skattskyldigt.<sup>91</sup> EU-domstolen konstaterade att varken aktieförsäljningen eller åtgärder ett företag vidtagit för att driva in eller fastställa värdet på en fordran kunde likställas med ekonomisk verksamhet.<sup>92</sup> EU-domstolen menade att eftersom ingen av dessa transaktioner omfattades av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde så kunde det inte anses föreligga ett direkt och omedelbart samband mellan de kostnader som uppstått för konsulttjänsterna och en eller flera särskilda transaktioner för vilka en rätt till avdrag kan föreligga.<sup>93</sup>

Gällande frågan huruvida kostnaderna för konsulttjänsterna kunde utgöra allmänna omkostnader framhöll EU-domstolen inledningsvis att omständigheten att den fordran som uppstod till följd av aktieförsäljningen utgjorde en del av företagets förmögenhet inte var tillräcklig för att ett direkt och omedelbart samband mellan konsultkostnaderna avseende fordran och företagets ekonomiska aktiviteter skulle anses föreligga.<sup>94</sup> EU-domstolen menade att inget i målet visade att företaget skulle ha avstått från att använda konsulttjänsterna om bolaget inte börjat bedriva ekonomisk verksamhet utan att bolaget skulle förvärvat tjänsterna oavsett om man bedrev sådan verksamhet eller inte.<sup>95</sup> EU-domstolen menade att kostnaderna för konsulttjänsterna därför inte kunde anses uteslutande föranledda av företagets ekonomiska verksamhet och att därför inget direkt och

---

<sup>86</sup> Mål C-465/03 *Kretztechnik*, pp. 33-35.

<sup>87</sup> Mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 36.

<sup>88</sup> Mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 36.

<sup>89</sup> Mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 37.

<sup>90</sup> Mål C-435/05 *Investrand*, pp. 2 och 21.

<sup>91</sup> Mål C-435/05 *Investrand*, pp. 7-11.

<sup>92</sup> Mål C-435/05 *Investrand*, pp. 25-26.

<sup>93</sup> Mål C-435/05 *Investrand*, p. 28.

<sup>94</sup> Mål C-435/05 *Investrand*, p. 31.

<sup>95</sup> Mål C-435/05 *Investrand*, p. 32.

omedelbart samband mellan konsultkostnaderna och verksamheten förelåg.<sup>96</sup> EU-domstolen framhöll att omständigheterna i det aktuella målet skilde sig från de i *Kretztechnik* på så sätt att i det senare var det uteslutande företagets ekonomiska verksamhet och den ökning av aktiekapitalet som föranledde köpet av konsulttjänster medan i *Inverstrand* inget tydde på att konsulttjänsterna inte köpts oberoende av om ekonomisk verksamhet bedrivits.<sup>97</sup> Således förelåg inte avdragsrätt för mervärdesskatten på konsulttjänsterna i detta fall.<sup>98</sup>

Målet *Securenta* gällde bland annat frågan om avdragsrätt förelåg för mervärdesskatt på kostnader uppkomna i samband med en emission av aktier eller atypiska andelar. EU-domstolen konstaterade att avdragsrätt bara förelåg om kostnaderna utgjorde en del av de kostnadskomponenter som ingick i priset för de skattepliktiga transaktioner i efterföljande omsättningsled för vilka rätt till avdrag föreligger.<sup>99</sup> EU-domstolen framhöll att detta innebar att mervärdesskatten för de aktuella kostnaderna endast var avdragsgill om det kapital som anskaffats genom emissionerna använts i företagets ekonomiska verksamhet.<sup>100</sup> Detta motiverades med hänvisning till uttalandet i *Rompelman* att avdragssystemet avser all ekonomisk verksamhet som bedrivs av en skattskyldig under förutsättning att verksamheten i sig i princip är underkastad mervärdesskatt.<sup>101</sup> EU-domstolen konstaterade att i det aktuella målet var de aktuella kostnaderna inte uteslutande hänförliga till ekonomisk verksamhet som bedrivits av företaget i senare omsättningsled utan till viss del var hänförliga till den icke-ekonomiska verksamhet som bedrevs.<sup>102</sup> Kostnaderna utgjorde således enligt domstolen inte de enda kostnadskomponenter som ingick i priset för transaktionerna beträffande den ekonomiska verksamheten, hade de gjort det hade tjänsterna haft ett direkt och omedelbart samband med företagets ekonomiska verksamhet.<sup>103</sup> Det framgick dock av domen att en viss del av dessa kostnader skulle kunna vara hänförliga till företagets ekonomiska verksamhet och alltså vara avdragsgilla.<sup>104</sup> EU-domstolen menade att, då det saknades regler om hur den ingående mervärdesskatten ska delas upp i ett fall som det aktuella, det ankom på medlemsstaterna att, med iakttagande av de principer som utgör grunden för mervärdesskattesystemet, fastställa de metoder och kriterier som är lämpliga för detta hänseende och som på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader på dessa två verksamheter.<sup>105</sup>

---

<sup>96</sup> Mål C-435/05 *Investrand*, p. 33.

<sup>97</sup> Mål C-435/05 *Investrand*, pp. 35-36.

<sup>98</sup> Mål C-435/05 *Investrand*, p. 38.

<sup>99</sup> Mål C-437/06 *Securenta*, p. 27.

<sup>100</sup> Mål C-437/06 *Securenta*, p. 28.

<sup>101</sup> Mål C-437/06 *Securenta*, p. 28, med hänvisningar, se även mål 268/83 *Rompelman*, p. 19.

<sup>102</sup> Mål C-437/06 *Securenta*, p. 29.

<sup>103</sup> Mål C-437/06 *Securenta*, p. 29.

<sup>104</sup> Eftersom EU-domstolen går vidare och redogör för hur man ska dela upp den ingående mervärdesskatten, se även Terra, Kajus 2009, s. 1014.

<sup>105</sup> Mål C-437/06 *Securenta*, pp. 33-34.

#### 2.2.4.4 Vid verksamhetsöverlåtelse

Målet *Abbey National* gällde frågan om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för tjänster förvärvade i samband med en verksamhetsöverlåtelse.<sup>106</sup> EU-domstolen konstaterade att om en överföring av samtliga tillgångar är för handen så har enligt nuvarande artikel 19 mervärdesskattedirektivet ingen leverans av varor skett och ingen mervärdesskatt ska tas ut enligt nuvarande artikel 2 mervärdesskattedirektivet och överföringen anses inte vara någon skattepliktig transaktion enligt nuvarande artikel 169 mervärdesskattedirektivet.<sup>107</sup> EU-domstolen fann mot bakgrund av detta att det inte fanns något direkt och omedelbart samband mellan tjänsterna förvärvade för verksamhetsöverlåtelsen och en eller flera utgående transaktioner som ger rätt till avdrag.<sup>108</sup> Man framhöll dock att kostnaderna för tjänsterna ingick i företagets allmänna kostnader och i denna egenskap utgjorde kostnadskomponenter för ett företags produkter.<sup>109</sup> EU-domstolen konstaterade att även om företaget, efter verksamhetsöverlåtelsen och efter att ha använt de aktuella tjänsterna, inte längre genomför några transaktioner så ska kostnaderna för tjänsterna anses utgöra en del av hela den ekonomiska verksamhet som bedrevs i företaget före överlåtelsen.<sup>110</sup> EU-domstolen konstaterade att det således i princip finns ett direkt och omedelbart samband mellan de olika tjänster som överlåtaren använt sig av för överföringen av samtliga tillgångar och överlåtarens hela ekonomiska verksamhet.<sup>111</sup> Avdragsrätt förelåg således för den ingående mervärdesskatten på de aktuella tjänsterna i enlighet med proportioneringsregeln i nuvarande artikel 173 mervärdesskattedirektivet.<sup>112</sup>

EU-domstolen lade även till att om det fanns ett direkt och omedelbart samband mellan de aktuella tjänsterna och en klart avgränsad del av företagets ekonomiska verksamheter så att kostnaderna omfattades av de allmänna kostnaderna för denna del av företagets verksamheter och om alla transaktioner ingående i denna del var mervärdesskattepliktiga så förelåg full avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten på de aktuella tjänsterna.<sup>113</sup>

I *Faxworld* var frågan om ett bolag vars enda transaktion var att överföra samtliga tillgångar till ett annat företag hade rätt att dra av den ingående mervärdesskatten på tjänster förvärvade i samband med verksamhetsöverlåtelsen.<sup>114</sup> EU-domstolen kom fram till att företaget var en

---

<sup>106</sup> Mål C-408/98 *Abbey National*, p. 15.

<sup>107</sup> Mål C-408/98 *Abbey National*, p. 30.

<sup>108</sup> Mål C-408/98 *Abbey National*, pp. 32-34.

<sup>109</sup> Mål C-408/98 *Abbey National*, p.35.

<sup>110</sup> Mål C-408/98 *Abbey National*, p. 35.

<sup>111</sup> Mål C-408/98 *Abbey National*, p. 36.

<sup>112</sup> Mål C-408/98 *Abbey National*, p. 37.

<sup>113</sup> Mål C-408/98 *Abbey National*, pp. 38-40, med hänvisning till mål C-98/98 *Midland Bank* p. 26.

<sup>114</sup> Mål C-137/02 *Faxworld*, p. 21.



skattepliktig person i enlighet med nuvarande artikel 9 mervärdesskattedirektivet.<sup>115</sup> Gällande förekomsten av utgående skattepliktiga transaktioner konstaterades att då den enda utgående transaktion bolaget utfört omfattades av nuvarande artikel 19 och 29 mervärdesskattedirektivet hade bolaget inte självt genomfört skattepliktiga transaktioner.<sup>116</sup> EU-domstolen kom ändå fram till, efter att ha diskuterat avdragssystemets syfte samt domen i *Abbey National*, att man i ett fall som detta måste kunna ta hänsyn till skattepliktiga transaktioner hos mottagaren i syfte att dra av mervärdesskatten på de ingående tjänsterna.<sup>117</sup> Domstolen konstaterade att den mervärdesskatt bolaget ville dra av hänförde sig till de transaktioner som det genomfört i syfte att möjliggöra skattepliktiga transaktioner, även om dessa transaktioner endast utgjordes av mottagarens planerade transaktioner.<sup>118</sup> Denna utgång motiverades med syftet att garantera skattebördans neutralitet samt mot bakgrund av ordalydelsen ”mottagaren träder i överlåtarens ställe” i nuvarande artikel 19 och 29 mervärdesskattedirektivet.<sup>119</sup>

#### 2.2.4.5 Tidigare svensk praxis

Regeringsrätten prövade i RÅ 2003 ref. 36 frågan om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på tjänster förvärvade i samband med avyttring av aktier i ett dotterbolag där moderbolaget var skattskyldigt för omsättning av tjänster till dotterbolaget. Regeringsrätten konstaterade att den aktuella avyttringen omfattades av ML och att den var undantagen från skatteplikt enligt denna lags 3 kap. 9§. Man konstaterade att i ett sådant fall ingen rätt till avdrag för den ingående skatten på kostnaderna i samband med försäljningen förelåg enligt ML men att de gemenskapsrättsliga bestämmelserna eventuellt kunde ge ett annat resultat.

Regeringsrätten kom i detta sammanhang fram till att aktieförsäljningen även omfattades av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde då bolaget tog aktiv del i förvaltningen av dotterbolaget samt att den omfattades av undantaget i nuvarande artikel 135.1 f mervärdesskattedirektivet. Man framhöll vidare att de förvärvade tjänsterna hade ett direkt och omedelbart samband med den från skatteplikt undantagna försäljningen och därför inte kunde ha ett direkt och omedelbart samband med bolagets hela ekonomiska verksamhet. Regeringsrätten konstaterade att i de fall där EU-domstolen funnit att avdragsrätt föreligger eftersom de förvärvade tjänsterna utgjort en del av de allmänna omkostnaderna, till exempel *Cibo*, så hade inget direkt och omedelbart samband förelagat mellan de förvärvade tjänsterna och en eller flera utgående transaktioner, vilket det gjorts i detta fall. Mot bakgrund av detta konstaterade Regeringsrätten att ingen avdragsrätt förelåg.

---

<sup>115</sup> Mål C-137/02 *Faxworld*, pp. 25-30.

<sup>116</sup> Mål C-137/02 *Faxworld*, pp. 31-33.

<sup>117</sup> Mål C-137/02 *Faxworld*, pp. 37-42.

<sup>118</sup> Mål C-137/02 *Faxworld*, p. 41.

<sup>119</sup> Mål C-137/02 *Faxworld*, p. 42.

I RÅ 2004 ref. 60 kom Regeringsrätten fram till att avdragsrätt förelåg för ingående mervärdesskatt för tjänster förvärvade i samband med utgivande av konvertibla skuldebrev och aktieemission. Regeringsrätten konstaterade att något direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade tjänsterna och någon utgående transaktion inte fanns men att tjänsterna utgjorde en del av bolagets allmänna omkostnader i bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet. Även i RÅ 2006 ref. 19 har avdragsrätt för ingående mervärdesskatt medgivits då de förvärvade tjänsterna ansetts utgöra del av bolagets allmänna omkostnader. I detta fall rörde det sig om tjänster förvärvade i samband med en börsnotering. Enligt Regeringsrätten framgick det att syftet med denna notering var att underlätta kapitalanskaffningen i bolagets yrkesmässiga verksamhet.<sup>120</sup> Likaså kom Regeringsrätten i RÅ 2009 ref. 6, med hänvisning till det föregående målet, fram till att tjänster förvärvade från VPC utgjorde allmänna omkostnader och att mervärdesskatten på dessa var avdragsgill.

#### 2.2.4.6 Kommentar

I *Midland Bank* och senare fall har klarlagts att kravet på direkt och omedelbart samband innebär att utgifterna för att förvärva de ingående tjänsterna och varorna utgör en del av kostnadskomponenterna för de skattepliktiga transaktionerna eller undantagna transaktioner vilka ger avdragsrätt. Att kravet preciserats ytterligare till exempel i *Investrand* till att utgifterna ska utgöra en del av kostnadskomponenterna för de skattepliktiga transaktionerna som medför rätt till avdrag (eng. *output transactions that gave rise to the right to deduct*), torde endast innebära en hänvisning till den situation som behandlades i *Midland Bank*, nämligen att ingående transaktioner i samband med en undantagen transaktion ändå kan ge rätt till avdrag enligt artikel 169 mervärdesskattedirektivet.<sup>121</sup> Den svenska översättningen är olycklig då den verkar kräva att de utgående transaktionerna ska vara skattepliktiga.

Från *BLP* kan konstateras att det bara är i de undantagsfall som anges i mervärdesskattedirektivet som mervärdesskatten på varor och tjänster använda för undantagna transaktioner får dras av. Regeringsrätten har kommit till samma slutsats i RÅ 2003 ref. 36.

Med början i *Midland Bank* har konstaterats att avdragsrätt kan föreligga om de ingående förvärven är en del av ett företags allmänna omkostnader. I *Midland Bank* var så fallet då de ingående förvärven inte hade ett direkt och omedelbart samband med en undantagen transaktion (som enligt artikel 169 hade gett rätt till avdrag). I *Cibo* ansågs de ingående förvärven utgöra en del av de allmänna omkostnaderna då de endast hade samband med en ingående (aktieförvärv) och ingen utgående transaktion. I *Kretztechnik* ansågs ingående förvärv i samband med en transaktion utanför

<sup>120</sup> Regeringsrätten hänvisade här framför allt till mål C-465/03 *Kretztechnik*.

<sup>121</sup> Jfr. mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 35.

mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde utgöra en del av de allmänna omkostnaderna. Att syftet med emissionen varit att förstärka bolagets kapital verkar spelat in för denna bedömning. I *Securenta* var situationen liknande den i *Kretztechnik* förutom att i det förstnämnda fallet föll en del av bolagets verksamhet utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde. EU-domstolen verkar här mena att man ska dela upp kostnaderna för de ingående transaktionerna så att en del hänförs till de allmänna omkostnaderna och är avdragsgill medan en del hänförs till bolagets verksamhet utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde och inte är avdragsgill. Detsamma konstateras av Terra och Kajus.<sup>122</sup> Avgörandet i *Investrand* visar att det inte är självklart att ingående transaktioner ska hänföras till ett företags allmänna omkostnader bara för att de inte är hänförliga till någon utgående transaktion. Terra och Kajus konstaterar att skillnaden mellan *Kretztechnik* och *Investrand* är liten och att även om bolaget i *Investrand* hade förvärvat de aktuella tjänsterna oavsett om man bedrev ekonomisk verksamhet eller inte så förvärvade man dem de facto när man bedrev ekonomisk verksamhet och tjänsterna hade samband med bolagets tillgångar.<sup>123</sup> Som redogjorts för ovan har även Regeringsrätten i ett flertal fall funnit att ingående mervärdesskatt varit avdragsgill då förvärven varit hänförliga till bolagets allmänna omkostnader.

Gällande mervärdesskatt på utgifter för förvärv i samband med verksamhetsöverlåtelse kan konstateras att det av *Abbey National* följer att det i princip finns ett direkt och omedelbart samband mellan dessa förvärv och den skattskyldiges hela ekonomiska verksamhet och att de därför i princip utgör allmänna omkostnader och är avdragsgilla som sådana. I *Faxworld* förstärktes avdragsrätten för mervärdesskatt på förvärv i samband med verksamhetsöverlåtelser genom att EU-domstolen slog fast att dessa inte nödvändigtvis måste ha samband med utgående transaktioner hos det överlåtande bolaget.

Av *Abbey National* framgick även att, liksom ingående transaktioner med direkt och omedelbart samband med en skattepliktig utgående transaktion är fullt avdragsgilla, ingående transaktioner med direkt och omedelbart samband med en viss del av bolagets hela verksamhet där samtliga transaktioner är skattepliktiga är fullt avdragsgilla oavsett proportioneringsregeln i artikel 173 mervärdesskattedirektivet.

---

<sup>122</sup> Jfr. Terra, Kajus 2009, s. 1014.

<sup>123</sup> Jfr. Terra, Kajus 2009, s. 1010.

# 3 EU-domstolens dom i mål C-29/08 SKF

## 3.1 Bakgrund

AB SKF ställde i en ansökan om förhandsbesked från skatterättsnämnden frågan om rätt till avdrag för mervärdesskatt på förvärv för försäljning av ett helägt dotterbolag respektive ett intressebolag (tidigare helägt) i samband med en omstrukturering förelåg. De förvärv det rörde angavs främst vara kostnader för värderingar, biträde vid förhandlingar med förvärvarna, advokatkostnader i samband med avtalsskrivning, inhämtande av finansiell due diligence och ersättningar till marknadsaktörer som hjälpt till att få affären till stånd. I ansökan angavs att SKF tog aktiv del i dotterbolagens verksamhet och utförde koncerngemensamma tjänster, inkluderande företagsledning, administration och marknadsföring åt dem samt att dessa tjänster fakturerades dotterbolagen.

Skatterättsnämnden fann mot bakgrund av *EDM* och *Kretztechnik* att rättsläget förändrats sedan RÅ 2003 ref. 36 och medgav avdrag för mervärdesskatten på de aktuella tjänsterna.<sup>124</sup> Skatteverket överklagade skatterättsnämndens avgörande till Regeringsrätten, vilken beslutade att ställa ett antal frågor till EU-domstolen för förhandsavgörande. Första frågan var huruvida den aktuella aktieförsäljningen utgjorde en skattepliktig transaktion enligt artikel 2 och 9 i mervärdesskattedirektivet. Om svaret var ja på den frågan undrade Regeringsrätten vidare om den i så fall var undantagen från skatteplikt enligt artikel 135.1 f mervärdesskattedirektivet. Vidare undrade Regeringsrätten huruvida avdragsrätt kunde föreligga för utgifter direkt hänförliga till avyttringen såsom för en allmän omkostnad.<sup>125</sup>

Generaladvokat Mengozzi ansåg att aktieförsäljningen mot bakgrund av EU-domstolens praxis som redogjorts för under 2.2.1.3 omfattades av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.<sup>126</sup> Generaladvokaten var vidare av uppfattningen att en aktieförsäljning inte kunde utgöra en verksamhetsöverlåtelse.<sup>127</sup> Då generaladvokaten således fann att aktieförsäljningen utgjorde en från skatteplikt undantagen transaktion, hänvisade han till *BLP*, konstaterade att förvärven hade direkt och omedelbart samband med försäljningen och att mervärdesskatten på dessa därmed inte var avdragsgill.<sup>128</sup>

---

<sup>124</sup> Skatterättsnämndens beslut den 12 januari 2007 i ärende dnr 29-06/1.

<sup>125</sup> Se mål C-29/08 *SKF*, p. 25.

<sup>126</sup> Generaladvokaten i mål C-29/08 *SKF*, pp. 28-35.

<sup>127</sup> Generaladvokaten i mål C-29/08 *SKF*, pp. 51-58.

<sup>128</sup> Generaladvokaten i mål C-29/08 *SKF*, pp. 59-81.

## 3.2 Aktieförsäljningen – inom eller utom direktivets tillämpningsområde eller verksamhetsöverlåtelse?

EU-domstolen konstaterade liksom generaladvokaten gjort att den aktuella aktieförsäljningen var en sådan ekonomisk verksamhet som omfattas av mervärdesskattedirektivet enligt dess artikel 2.1 och 9.1.<sup>129</sup> EU-domstolen konstaterade inledningsvis med hänvisning till bland annat *EDM* att rena förvärv, innehav och försäljningar av aktier inte utgör en ekonomisk verksamhet då de inte utgör något utnyttjande av egendom i syfte att fortlöpande vinna intäkter.<sup>130</sup> Dock, konstaterade EU-domstolen, är det annorlunda om ägandet av andelen följs av ett direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de bolag, i form av mervärdesskattepliktiga transaktioner såsom administrations-, bokförings- och datatjänster, man förvärvat andelen i.<sup>131</sup> EU-domstolen framhöll att det dessutom följer av praxis att transaktioner avseende aktier omfattas av mervärdesskattedirektivet bland annat när aktierna förvärvas för att ta direkt eller indirekt del av förvaltningen av de bolag i vilka andelen förvärvats eller då de utgör en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av den skattepliktiga verksamheten.<sup>132</sup> Domstolen konstaterade därefter att SKF tagit del i förvaltningen av dotterbolagen och att avyttringarna i syfte att omstrukturera koncernen kan anses utgöra en transaktion som består i att fortlöpande vinna intäkter och avser en verksamhet som utgör mer än bara en försäljning av aktier.<sup>133</sup> EU-domstolen ansåg att denna transaktion hade ett direkt samband med hur koncernens verksamhet organiseras och därmed utgjorde en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av SKF:s skattepliktiga verksamhet och därmed omfattades av mervärdesskattedirektivet.<sup>134</sup> EU-domstolen framhöll även att detta konstaterande överensstämmer med principerna om skatteneutralitet och likabehandling då avveckling av ägande där moderbolaget varit delaktig i förvaltningen av dotterbolaget behandlas på samma sätt som förvärv av aktier åtföljt av delaktighet i förvaltningen.<sup>135</sup>

I sitt svar på första frågan behandlade EU-domstolen även den möjlighet som antytts av kommissionen, nämligen att artikel 19 mervärdesskattedirektivet skulle vara tillämplig på den aktuella aktieavyttringen då den skulle vara att anse som en överföring av samtliga tillgångar eller del därav. Kommissionen hade hävdade att försäljningen av ett

---

<sup>129</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 41.

<sup>130</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 28, med hänvisning till mål C-77/01 *EDM*, pp. 58-59.

<sup>131</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 30, med hänvisning till bland annat mål C-60/90 *Polysar*, p. 14 och mål C-16/00 *Cibo*, pp. 20-21.

<sup>132</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 31, med hänvisning till mål C-155/94 *Wellcome Trust*, p. 35 och mål C-80/95 *Harnas & Helm*, p. 16.

<sup>133</sup> Mål C-29/08 *SKF*, pp. 32-33, med hänvisning till mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 20.

<sup>134</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 33.

<sup>135</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 34, med hänvisning till mål C-155/94 *Wellcome Trust*, p. 33 och mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 19 där ett sådant samband antytts.

bolags samtliga tillgångar och en försäljning av samtliga aktier i bolaget var likvärdiga i funktionellt hänseende.<sup>136</sup> EU-domstolen konstaterade att om artikel 19 är tillämplig ska den aktuella överföringen inte anses utgöra någon leverans av varor och mervärdesskatt ska därför inte tas ut på den överföringen.<sup>137</sup> Domstolen hänvisade därefter till den definition av begreppet överföring av samtliga tillgångar eller del därav som gjordes i *Zita Modes*.<sup>138</sup> EU-domstolen konstaterade att denna fråga inte berörts i Regeringsrätten samt att det i det aktuella fallet utifrån de handlingar som ingivits inte gick att avgöra om de aktuella aktieavyttringarna får till följd att samtliga tillgångar, eller del av dessa, i de aktuella bolagen överläts.<sup>139</sup> EU-domstolen framhöll därför att det ankom på Regeringsrätten att pröva om artikel 19 mervärdesskattedirektivet kunde tillämpas i det aktuella fallet.<sup>140</sup> Man konstaterade dock att då Sverige valt att implementera artikel 19 så utgör inte en avyttring av aktier, som leder till att samtliga tillgångar överförs, någon ekonomisk verksamhet som ska vara föremål för mervärdesskatt.<sup>141</sup> Svaret på den första frågan kompletterades därför med denna reservation.<sup>142</sup>

Som svar på den andra frågan fann EU-domstolen som väntat att artikel 135.1 f var tillämplig på den aktuella försäljningen och att den således var undantagen från mervärdesskatteplikt.<sup>143</sup>

### 3.3 Synpunkter i doktrin och kommentar

Som nämnts tidigare är inte avsikten med denna uppsats att diskutera huruvida en aktieförsäljning faller innanför eller utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde. Det kan dock konstateras att när, som i *SKF*, moderbolaget deltagit i förvaltningen av det sålda dotterbolaget så måste det genom domen i *SKF* numera anses fastslaget att aktieförsäljningen omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.

Vidare så till möjligheten att beakta aktieförsäljningen som en verksamhetsöverlåtelse. Henkow konstaterar att domen i *SKF* innebär att en aktieförsäljning kan utgöra en verksamhetsöverlåtelse vilket han menar utgör en mycket intressant utveckling av rättspraxis.<sup>144</sup> Han menar att domen innebär en klar utvidgning av tillämpningsområdet för artikel 19 mervärdesskattedirektivet då den görs tillämplig på överlåtelse av inkråmet i ett dotterbolag.<sup>145</sup> Han konstaterar att denna utvidgning av

---

<sup>136</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 35.

<sup>137</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 36, med hänvisning till mål C-408/98 *Abbey National*, p. 30 och mål C-497/01 *Zita Modes*, p. 29.

<sup>138</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 37, med hänvisning till mål C-497/01 *Zita Modes*, p. 40.

<sup>139</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 38.

<sup>140</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 40.

<sup>141</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 40.

<sup>142</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 41.

<sup>143</sup> Mål C-29/08 *SKF*, pp. 42-53.

<sup>144</sup> Henkow SN 2010, s. 53.

<sup>145</sup> Henkow SN 2010, s. 53.

tillämpningsområdet måste ses i ljuset av omständigheterna i målet, nämligen att moderbolaget tog aktiv del i det avyttrade dotterbolagets verksamhet.<sup>146</sup> Han menar att dotterbolagets verksamhet i ett sådant fall i realiteten är en del av moderbolagets verksamhet eftersom dotterbolaget inte agerar självständigt och att anledningen till att verksamheten bedrivs i dotterbolaget och att det därmed är en egen beskattningsbar person är att moderbolaget bestämt så.<sup>147</sup> Henkow konstaterar att dotterbolaget i denna situation är så intimt förbundet med moderbolaget att den juridiska separationen i allt väsentligt är betydelselös ur verksamhetssynpunkt och att en avyttring av dotterbolagets verksamhet genom försäljning av aktierna i ett sådant fall kan likställas med en avyttring av en del av verksamheten i sig.<sup>148</sup>

Även van Doesum m.fl. behandlar den aktuella delen av domen i en artikel.<sup>149</sup> Författarna konstaterar att EU-domstolen i *SKF* inte uteslöt att en aktieförsäljning kan utgöra en verksamhetsöverlåtelse utan istället enbart indikerade att man inte hade tillräckligt med underlag för att avgöra om så var fallet i det aktuella målet.<sup>150</sup> Författarna konstaterar att endast en överlåtelse av samtliga aktier i ett dotterbolag således inte verkar vara tillräckligt för att en verksamhetsöverlåtelse ska vara för handen.<sup>151</sup> Enligt författarnas mening kan en aktieförsäljning enligt mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens tidigare praxis bara utgöra en verksamhetsöverlåtelse i två fall, nämligen om ett företag säljer alla sina tillgångar och detta inkluderar aktier i dotterbolaget eller om moderbolaget och dotterbolaget ingått i samma mervärdesskattegrupp i enlighet med artikel 11 mervärdesskattedirektivet.<sup>152</sup> De konstaterar dock att EU-domstolen i *SKF* antyder att det är möjligt att behandla en ensam aktieförsäljning som verksamhetsöverlåtelse men inte ger riktlinjer för när så kan vara fallet.<sup>153</sup> Författarna menar dock att enbart en aktieförsäljning, där företagen inte ingår i en mervärdesskattegrupp, inte kan utgöra en verksamhetsöverlåtelse, eftersom aktier i sig självt inte utgör ett företag eller del av ett företag kapabelt att utföra ekonomiska aktiviteter, vilket krävs för att reglerna om verksamhetsöverlåtelse ska vara tillämpliga.<sup>154</sup> De framhåller emellertid att det kan vara annorlunda när ett aktivt moderbolag kontrollerar dotterbolaget på ett sådant sätt att det de facto driver dotterbolagets verksamhet.<sup>155</sup> I ett sådant fall, menar de, kan det argumenteras för att dotterbolagets verksamhet från ett ekonomiskt perspektiv i realiteten är en del av moderbolaget.<sup>156</sup> Författarna har dock svårt att acceptera att dotterbolagets

---

<sup>146</sup> Henkow SN 2010, s. 53.

<sup>147</sup> Henkow SN 2010, s. 53.

<sup>148</sup> Henkow SN 2010, s. 53.

<sup>149</sup> Van Doesum et al, *Share Disposals and the Right of Deduction of Input VAT*, EC Tax Review 2010-2, ss. 62-73.

<sup>150</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, s. 68.

<sup>151</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, ss. 68-69.

<sup>152</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, s. 69.

<sup>153</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, s. 69.

<sup>154</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, s. 70.

<sup>155</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, s. 70.

<sup>156</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, s. 70.

självständighet i ett sådant fall helt ignoreras medan denna inte får ignoreras vid bedömningen av om företagen ingår i en mervärdesskattegrupp.<sup>157</sup> Om detta synsätt ändå accepteras, vilket författarna är tveksamma till, framhåller de att så bara kan vara fallet vid 100 procents ägande, eftersom det annars är osannolikt att moderbolaget i realiteten driver dotterbolagets verksamhet.<sup>158</sup> Författarna föreslår istället för lösningen ovan att en verksamhetsöverlåtelse enbart kan ske av moderbolagets egna ekonomiska verksamhet, en sådan är enligt dem, för handen om moderbolaget tillsammans med aktierna överlåter kontrakten för de tjänster man utfört åt dotterbolaget och som medfört att innehavet av dotterbolaget utgjort en ekonomisk aktivitet för moderbolaget.<sup>159</sup>

Svane Jensen m.fl. framhåller i en artikel att domstolens slutsats att bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelse även kan användas på en aktieförsäljning är överraskande utifrån dansk rätt men att EU-domstolens argument för detta är förnuftiga och okomplicerade.<sup>160</sup>

Watson m.fl. konstaterar att det av EU-domstolens svar inte tydligt framgår var domstolen står i frågan om huruvida en aktieförsäljning ska anses utgöra en verksamhetsöverlåtelse.<sup>161</sup> Författarna anser dock att EU-domstolen förmodligen avsåg att Regeringsrätten skulle besvara den frågan jakande när omständigheterna var sådana som i *SKF*.<sup>162</sup>

Så här långt kan konstateras att EU-domstolens dom i *SKF* verkar innebära att en aktieförsäljning i vissa fall kan innebära en verksamhetsöverlåtelse. Det är dock oklart vilka dessa fall är och som synes går åsikterna i denna fråga isär i doktrinen. Frågan kommer att diskuteras utförligare i kapitel 5. Dock kan framhållas att om aktieförsäljningen betraktas som en verksamhetsöverlåtelse så räknas kostnader för tjänster förvärvade i samband med den som allmänna omkostnader och är avdragsgilla.<sup>163</sup>

### 3.4 Rätt till avdrag?

Efter att ha konstaterat att aktieförsäljningen var undantagen från mervärdesskatteplikt gick EU-domstolen vidare till frågan huruvida avdragsrätt föreligger för ingående mervärdeskatt på tjänster förvärvade i samband med försäljningen.<sup>164</sup>

---

<sup>157</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, s. 70, med hänvisning till Mål C-60/90 *Polysar*, p. 16.

<sup>158</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, s. 71.

<sup>159</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, s. 71.

<sup>160</sup> Svane Jensen, Thomas; Kristoffersen, Cliff, *Kommentar til EFD af 29/10 2009 i sag C-29/08, AB SKF*, Skat Udland, januari 2010, s. 14-17, s. 15.

<sup>161</sup> Watson et al, *A Recipe for Chaos*, IVM 2010 nr. 3, s. 183-186, s. 184.

<sup>162</sup> Watson et al IVM 2010 s. 184.

<sup>163</sup> Jfr. Mål C-408/98 *Abbey National*, p. 36.

<sup>164</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 54.



EU-domstolen framhöll att det enligt dess fasta rättspraxis i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger för att avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten ska föreligga och för att avdragsrättens omfattning ska kunna bedömas.<sup>165</sup> EU-domstolen hänvisade även till den precisering av begreppet direkt och omedelbart samband, som gjorts i dess praxis, innebärande att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid förvärv av varor eller tjänster förutsätter att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger.<sup>166</sup>

Utöver detta framhöll EU-domstolen att avdragsrätt föreligger när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner med rätt till avdrag, nämligen när kostnaderna för dessa tjänster utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller.<sup>167</sup> Detta eftersom kostnaderna i detta fall har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.<sup>168</sup> Dock, framhöll EU-domstolen, gäller att när varor eller tjänster förvärvas för att användas i verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt eller inte faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt, det inte ska påföras någon utgående mervärdesskatt och inte heller ske något avdrag för ingående sådan.<sup>169</sup>

Mot bakgrund av vad som framhållits ovan konstaterade EU-domstolen att frågan huruvida avdragsrätt ska anses föreligga avgörs på grundval av de utgående transaktioner till vilka de ingående transaktionerna hänför sig.<sup>170</sup> Enligt EU-domstolen föreligger avdragsrätt således om den ingående transaktionen har ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående transaktioner som ger rätt till avdrag.<sup>171</sup> Om så inte är fallet föreligger avdragsrätt ändå, enligt EU-domstolen, om de ingående kostnaderna ingår i de allmänna omkostnaderna för den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.<sup>172</sup> Oavsett utgången av denna prövning, fortsatte EU-domstolen, förutsätter förhandenvaron av ett direkt och omedelbart samband att kostnaderna för de ingående tjänsterna ingår i priset på varje enskild transaktion eller i priset på varor och tjänster som den skattskyldige tillhandahåller inom ramen för sin ekonomiska verksamhet.<sup>173</sup>

---

<sup>165</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 57, med hänvisning till mål C-98/98 *Midland Bank*, p. 24, mål C-408/98 *Abbey National*, p. 26 och mål C-435/05 *Investrand*, p.23.

<sup>166</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 57 med hänvisning till mål C-16/00 *Cibo*, p. 31, mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 35, mål C-435/05 *Investrand*, p.23 och mål C-437/06 *Securenta*, p. 27.

<sup>167</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 58.

<sup>168</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 58, med hänvisning till bland annat mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 36 och mål C-408/98 *Abbey National*, p. 25.

<sup>169</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 59, med hänvisning till bland annat mål C-72/05 *Wollny*, p. 20.

<sup>170</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 60.

<sup>171</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 60.

<sup>172</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 60.

<sup>173</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 60.

EU-domstolen konstaterade att det i det aktuella fallet inte från de uppgifter domstolen fått gick att avgöra om de aktuella kostnaderna hade ett direkt och omedelbart samband med aktieavyttringen eller med hela SKF:s ekonomiska verksamhet.<sup>174</sup> EU-domstolen konstaterade att det för att kunna påvisas ett sådant samband måste finnas kännedom om huruvida uppkomna kostnader kan komma att ingå i priset på de aktier som avses överlåtas eller om de uteslutande ingår i priset på SKF:s produkter.<sup>175</sup> EU-domstolen konstaterade mot bakgrund av detta samt mot bakgrund av att man saknade behörighet att ta ställning till de faktiska omständigheterna till grund för tolkningsfrågorna att det var upp till Regeringsrätten att tillämpa kriteriet direkt och omedelbart samband.<sup>176</sup>

EU-domstolen gav dock Regeringsrätten ytterligare vägledning. Domstolen erinrade om att man vid uppregade tillfällen slagit fast att avdragsrätt föreligger för mervärdesskatt som betalats för tjänster avseende rådgivning i samband med olika transaktioner då dessa tjänster har ansetts hänförliga till de beskattningsbara personernas ekonomiska verksamhet.<sup>177</sup> EU-domstolen konstaterade att de fall man hänvisat till skilde sig mot det aktuella fallet på så sätt att det i de förstnämnda rörde sig om utgående aktietransaktioner utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde medan det i det senare rörde sig om en utgående aktietransaktion som omfattades av direktivets tillämpningsområde, även om den var undantagen.<sup>178</sup> EU-domstolen framhöll dock att den huvudsakliga skillnaden mellan dessa fall är frågan huruvida det skattskyldiga bolaget tar eller inte tar del i förvaltningen av de bolag i vilka andelsförvärv skett.<sup>179</sup>

EU-domstolen menade att om man vägrade avdrag för mervärdesskatt på kostnader för rådgivning hänförliga till en undantagen aktieavyttring medan man medger avdrag för dessa kostnader om aktieavyttringen inte omfattades av mervärdesskattedirektivet så skulle detta leda till att transaktioner som är objektivt lika behandlas olika i skattemässigt hänseende. Detta skulle strida mot principen om skatteneutralitet.<sup>180</sup> Domstolen framhöll att principen om skatteneutralitet, som ligger till grund för EU:s mervärdesskattesystem, utgör hinder för att jämförbara och således konkurrerande tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende.<sup>181</sup> Detta, menade EU-domstolen, innebär att kostnader för rådgivning hänförliga till avyttring av andelar ska anses ingå i den beskattningsbara personens allmänna omkostnader oavsett om avyttringen faller utanför mervärdesskattedirektivet eller är undantagen från

---

<sup>174</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 62.

<sup>175</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 62.

<sup>176</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 63.

<sup>177</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 64, med hänvisning till mål C-98/98 *Midland Bank*, p. 31, mål C-408/98 *Abbey National*, pp. 35-36, mål C-16/00 *Cibo*, pp. 33 och 35, mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 36 och mål C-437/06 *Securita*, pp. 29 och 31.

<sup>178</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 65.

<sup>179</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 65.

<sup>180</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 66.

<sup>181</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 67.

skatteplikt.<sup>182</sup> Denna tolkning innebar enligt EU-domstolen att beskattningsbara personer behandlades lika, vilket var ett av syftena med införandet av det gemensamma mervärdesskattesystemet.<sup>183</sup> Domstolen framhöll även att en annan tolkning skulle innebära att näringsidkaren skulle påföras kostnaden för mervärdesskatt inom ramen för sin ekonomiska verksamhet, utan möjlighet till avdrag.<sup>184</sup>

EU-domstolen konstaterade att det visserligen var korrekt såsom bland annat Skatteverket och den svenska regeringen argumenterat att en aktieavyttring som är undantagen från mervärdesskatteplikt inte ger rätt till avdrag, men att detta bara gäller om det har påvisats ett direkt och omedelbart samband mellan de ingående tjänster som förvärvats och den utgående aktieavyttringen.<sup>185</sup> Föreligger inte något sådant samband och kostnaden för de ingående transaktionerna ingår i priset för SKF:s produkter borde avdrag för mervärdesskatt på de förvärvade tjänsterna enligt EU-domstolen medges.<sup>186</sup>

Avslutningsvis hänvisade EU-domstolen till *Securenta* och konstaterade att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på tjänster som förvärvats inom ramen för ekonomiska transaktioner inträder om det kapital som förvärvats genom transaktionerna är hänförligt till den berörda personens ekonomiska verksamhet.<sup>187</sup> EU-domstolen framhöll att de ingående tjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet, under förutsättning att de uteslutande hänför sig till utgående ekonomisk verksamhet, varvid de alltså ingår i de enda kostnadskomponenter som utgör priset på de transaktioner som omfattas av verksamheten.<sup>188</sup>

EU-domstolen besvarade så slutligen den tredje frågan på så sätt att man överlät åt Regeringsrätten att, med beaktande av samtliga omständigheter, avgöra huruvida de aktuella kostnaderna 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.<sup>189</sup> I det senare av dessa fall skulle ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna för de ingående tjänsterna och den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet anses föreligga och avdrag medges för mervärdesskatten på dessa tjänster.<sup>190</sup>

---

<sup>182</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 68.

<sup>183</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 69.

<sup>184</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 70, med hänvisning till målen C-110/98-C-147/98 *Gabalfrisa*, p. 45 och mål C-408/98 *Abbey National*, p. 35.

<sup>185</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 71.

<sup>186</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 71.

<sup>187</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 72.

<sup>188</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 72, med hänvisning till mål C-437/06 *Securenta*, pp. 28-29.

<sup>189</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 73.

<sup>190</sup> Mål C-29/08 *SKF*, p. 73.

### 3.5 Synpunkter i doktrin och kommentar

Henkow pekar på den inverkan skatteneutraliteten verkar ha haft för avdragsrätten i *SKF*. Han konstaterar att denna påverkan vid ett första påseende förefaller förvånande eftersom det i mervärdesskattelhänseende föreligger objektiva skillnader mellan undantagna transaktioner och transaktioner utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.<sup>191</sup> Han menar dock att ingen bärande teoretisk invändning kan göras.<sup>192</sup> Undantagen är systemfrämmande och att tolka dessa och effekterna av dem så snävt som möjligt är, enligt honom, snarare teoretiskt korrekt.<sup>193</sup> Han framhåller även att det vore orimligt att en fullt ut skattskyldig verksamhet bedriven av ett moderbolag och dotterbolag skulle påläggas kostnader i form av mervärdesskatt medan ett holdingbolag kan erhålla avdragsrätt, ett slysnätt EU-domstolen enligt honom verkar dela.<sup>194</sup>

Henkow framhåller att avgörandet i *SKF* skiljer sig från det i *BLP* på så sätt att kostnaderna för förvärven i det förstnämnda kvalificeras som allmänna omkostnader.<sup>195</sup> Han konstaterar att avdragsrätt fortfarande inte föreligger för direkta förvärv för aktieförsäljningen, men om förvärven, såsom rådgivningstjänster, inte direkt kan kopplas till aktieförsäljningen utan till de allmänna omkostnaderna föreligger avdragsrätt.<sup>196</sup> Henkow konstaterar att förutom rådgivningstjänster torde även kostnader i form av administration, bokföring och datakostnader utgöra sådana typer av kostnader som typiskt sett är allmänna omkostnader i verksamheten.<sup>197</sup> Vidare framhåller Henkow att frågan om huruvida förvärven utgör kostnadskomponenter i priset på aktierna eller företagets produkter till viss del blir en bevisfråga.<sup>198</sup> Enligt hans mening utgör ett företags bokföring en indikation på vart kostnaderna ska hänföras. Om ett visst förvärv i bokföringen räknas som en kostnadskomponent vid fastställande av förvaltningsarvodet som tas ut av dotterbolaget bör förvärvet utgöra en allmän omkostnad.<sup>199</sup> Henkow framhåller vidare att förvärv som rör själva överföringen av aktierna inte ger avdragsrätt men att förvärv i samband med omstrukturering av koncerner i alla eller i vart fall de flesta fall kommer att klassificeras som allmänna omkostnader.<sup>200</sup> Han framhåller att han har svårt att hitta några förvärv vid omstruktureringar som skulle ha direkt koppling till själv aktieförsäljningen. Möjligtvis kan enligt honom kostnader som uppstår i samband med omregistrering av aktieinnehavet hos exempelvis VPC vara hänförliga dit.<sup>201</sup>

---

<sup>191</sup> Henkow SN 2010, s. 55.

<sup>192</sup> Henkow SN 2010, s. 55.

<sup>193</sup> Henkow SN 2010, s. 55.

<sup>194</sup> Henkow SN 2010, s. 55.

<sup>195</sup> Henkow SN 2010, s. 56.

<sup>196</sup> Henkow SN 2010, s. 56.

<sup>197</sup> Henkow SN 2010, s. 57, med hänvisning till mål C-29/08 *SKF*, p. 30.

<sup>198</sup> Henkow SN 2010, s. 57.

<sup>199</sup> Henkow SN 2010, s. 57.

<sup>200</sup> Henkow SN 2010, s. 57.

<sup>201</sup> Henkow SN 2010, s. 57.

Treutiger och Karlsson lyfter fram punkt 68 som den viktigaste delen i förhandsavgörandet.<sup>202</sup> I denna punkt konstaterar EU-domstolen som framhållits ovan att kostnader för rådgivning hänförliga till andelar ska anses ingå i den beskattningsbara personens allmänna omkostnader även om aktieöverlåtelsen är undantagen från skatteplikt. Mot bakgrund av detta tolkar de EU-domstolens såsom att ett aktivt moderbolag har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för konsultkostnader såväl vid förvärv av dotterbolag som vid försäljning av detsamma.<sup>203</sup> De menar att Regeringsrätten genom förhandsavgörandet fick tillräcklig vägledning för att SKF skulle kunna tillerkännas rätt till avdrag för kostnader för de tjänster man förvärvat för aktieförsäljningen.<sup>204</sup>

Sonnerby tolkar *SKF*-domen som att EU-domstolens slagit fast att kostnader i samband med aktieavyttringar kan ses som allmänna omkostnader oavsett om avyttringen i sig är skattepliktig eller inte och att en annan ordning skulle strida mot principen mot skatteneutralitet.<sup>205</sup>

Terra konstaterar att avgörandet i *SKF* innebär att när ett aktivt holdingbolag säljer aktier i ett dotterbolag är mervärdesskatt på tjänster avdragsgilla enligt proportioneringsregeln i artikel 173 mervärdesskattedirektivet och enligt proportioneringsregeln från *Securenta* om de har ett direkt och omedelbart samband med företagets allmänna omkostnader.<sup>206</sup> Detta gäller så länge det inte är sannolikt att kostnaderna för dessa tjänster kommer att ingå i priset för de sålda aktierna.<sup>207</sup>

Van Doesum m.fl. konstaterar att mot bakgrund av de grundläggande principerna för avdragsrätt för ingående mervärdesskatt så skulle SKF inte ha rätt att dra av den ingående mervärdesskatten på kostnaderna för de aktuella tjänsterna eftersom dessa är direkt hänförliga till den undantagna aktieförsäljningen.<sup>208</sup> Författarna anser att EU-domstolen, särskilt med hänvisning till *BLP*, kunde och borde ha nöjt sig med detta konstaterande.<sup>209</sup> De konstaterar dock att EU-domstolen i *SKF* ger möjligheten att klassificera kostnader för tjänster i samband med en aktieförsäljning som allmänna omkostnader med principen om skattemässig neutralitet som grund, ett resonemang författarna har svårt att acceptera.<sup>210</sup> Gällande kvalificeringen som allmänna omkostnader konstaterar författarna att kostnaderna i samband med en aktieförsäljning kan vara mycket stora jämfört med de förvaltningsarvodet dotterbolaget betalar till moderbolaget vilket innebär att det kan vara svårt att visa att kostnaderna har ett samband med

---

<sup>202</sup> Karlsson, Tomas; Treutiger, Roger, *EG-domstolens avgörande i SKF-målet*, SvSkT 2010:1, ss. 95-98, s. 97.

<sup>203</sup> Karlsson, Treutiger SvSkT 2010, s. 98.

<sup>204</sup> Karlsson, Treutiger SvSkT 2010, s. 98.

<sup>205</sup> Sonnerby 2010, ss. 94-95.

<sup>206</sup> Terra 2009, s. 40.

<sup>207</sup> Terra 2009, s. 40.

<sup>208</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, s. 65.

<sup>209</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, s. 65.

<sup>210</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, ss. 65-66.

moderbolagets skattepliktiga transaktioner (alltså förvaltningsarvodena).<sup>211</sup> Författarna diskuterar även frågan om när kostnader ska anses ha direkt och omedelbart samband med aktieförsäljningen. De konstaterar att detta test blivit mindre formellt och att det enbart krävs att kostnaderna *kan komma* (eng. *are likely*) att ingå i priset för de sålda aktierna.<sup>212</sup> Författarna anser att från en ekonomisk synvinkel kan detta test ge för handen att de aktuella kostnaderna ingår i priset för aktierna, de anser att alla kostnader i samband med en försäljning utgör kostnadskomponenter av priset på aktierna.<sup>213</sup> Eftersom den enda variabeln är vinsten vid försäljningen föreligger, enligt författarna, ett direkt och omedelbart samband med aktieförsäljningen.<sup>214</sup> De konstaterar dock att det även kan argumenteras för att priset för aktier enbart beror på tillgång och efterfrågan och att i så fall inget direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna och försäljningen föreligger.<sup>215</sup> I en sådan situation konstaterar dock författarna att ändå ingen rätt till avdrag föreligger eftersom ett direkt och omedelbart samband inte heller föreligger med företagens övergripande ekonomiska verksamhet.<sup>216</sup> Författarna framhåller att detta visar på bristerna med det nuvarande testet för direkt och omedelbart samband och argumenterar för att testet istället borde avse om man fortfarande fått kostnaderna även om man inte genomfört den utgående transaktionen.<sup>217</sup> Om så är fallet torde, om jag förstår författarna rätt, kostnaderna inte ha ett direkt och omedelbart samband med den utgående transaktionen utan utgöra allmänna omkostnader.

Watson m.fl. anser att resonemanget rörande möjligheten att betrakta kostnaderna i samband med aktieförsäljningen som hänförliga till de allmänna omkostnaderna som framfördes av EU-domstolen i *SKF* brast på två punkter.<sup>218</sup> Den första var användandet av neutralitetsprincipen för att nå det önskade resultatet. Författarna konstaterar att en bättre lösning för att behandla lika transaktioner varit att ändra sin praxis gällande aktieförsäljningar som fallande innanför mervärdesskatteområdet istället för att ändra grundförutsättningarna för mervärdesskattesystemet.<sup>219</sup> Den andra bristen var att det direkta och omedelbara sambandet skulle avgöras beroende på om kostnaderna ingick i priset på aktierna eller SKF:s produkter. Författarna framhöll att om SKF tar marknadsmässigt betalt för såväl aktier som produkter kommer kostnaderna inte att ingå som kostnadskomponent för någon av dessa, men de kommer att vara en komponent att ta i beräkning vid bestämmandet om aktierna sålts med

---

<sup>211</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, s. 66.

<sup>212</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, s. 66, jfr. även mål C-29/08 *SKF*, p. 73 med mål C-98/98 *Midland Bank*, p. 30.

<sup>213</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, ss. 66-67.

<sup>214</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, s. 67.

<sup>215</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, s. 67.

<sup>216</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, s. 67.

<sup>217</sup> Van Doesum et al EC Tax Review 2010, s. 67.

<sup>218</sup> Watson et al IVM 2010, s. 185.

<sup>219</sup> Watson et al IVM 2010, s. 185.

vinst.<sup>220</sup> Inte nog med dessa brister, författarna konstaterar även att EU-domstolen i *BLP* redan avfärdat den möjlighet till avdrag som ges i *SKF*.<sup>221</sup>

Svane Jensen m.fl. menar att det faktum att EU-domstolen i *SKF* valde att inte hänvisa till sitt avgörande i *BLP* innebär att man ansåg att det avgörandet gällande avdragsrätten var för onyanserat och därför inte längre gällande.<sup>222</sup> Författarna anser att EU-domstolen gav klara indikationer på att kostnaderna i det aktuella fallet ska anses utgöra allmänna omkostnader samt att detta begrepp ska tolkas brett.<sup>223</sup> De verkar tolka EU-domstolens avgörande som att det föreligger en presumtion för att kostnaderna ska betraktas som allmänna omkostnader och att denna bara kan brytas om kostnaderna medräknas i priset på de sålda aktierna.<sup>224</sup>

Så här långt kan konstateras att EU-domstolens dom verkar innebära att mervärdesskatt på förvärv för att genomföra en från mervärdesskatt undantagen aktieförsäljning i vissa fall kan dras av, nämligen om kostnaderna för dessa förvärv är hänförliga till företagets allmänna omkostnader och inte ingår i priset för de sålda aktierna. Lämpligheten i och logiken bakom denna modell samt frågan om vilka kostnader som ska hänföras vart kommer att diskuteras utförligt under kapitel 5 nedan.

---

<sup>220</sup> Watson et al IVM 2010, ss. 185-186.

<sup>221</sup> Watson et al IVM 2010, s. 186.

<sup>222</sup> Svane Jensen, Kristoffersen Skat Udland 2010, s. 16.

<sup>223</sup> Svane Jensen, Kristoffersen Skat Udland 2010, s. 16.

<sup>224</sup> Svane Jensen, Kristoffersen Skat Udland 2010, s. 16.

# 4 Efter EU-domstolens dom

## 4.1 Regeringsrättens dom, RÅ 2010 ref. 56

### 4.1.1 Domen

Efter EU-domstolens förhandsavgörande kom frågan så återigen till Regeringsrätten för avgörande. Regeringsrätten konstaterade inledningsvis att det följde av EU-domstolens avgörande att de aktuella aktieförsäljningarna utgjorde ekonomiska verksamheter och därmed omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Detta med förbehållet att de inte var att anse som verksamhetsöverföringar enligt artikel 19 och 29 mervärdesskattedirektivet och 3 kap. 25 § ML. Regeringsrätten konstaterade i denna fråga enbart att skatterättsnämnden inte haft anledning att ta ställning till frågan om aktieavyttringarna kunde behandlas som överföringar av de aktuella bolagens tillgångar och till konsekvenserna av detta synsätt. Regeringsrätten ansåg sig mot bakgrund av detta inte ha tillräckligt med underlag för att pröva frågan om en aktieförsäljningarna kunde utgöra verksamhetsöverföringar.

Regeringsrätten konstaterade mot bakgrund av EU-domstolens avgörande att undantaget i 3 kap. 9 § ML var tillämpligt på de aktuella aktieavyttringarna.

Gällande avdragsrätten tolkade Regeringsrätten EU-domstolens avgörande som att det i ett första steg ska prövas om det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade tjänsterna och aktieavyttringarna. Om så är fallet föreligger enligt Regeringsrätten ej avdragsrätt.<sup>225</sup>

Regeringsrätten menade att tjänster i form av biträde vid förhandlingar och advokattjänster i samband med avtalsskrivning fick anses ha ett direkt och omedelbart samband med avyttringen av aktierna och att avdragsrätt därför inte förelåg för ingående mervärdesskatt hänförlig till dessa tjänster.<sup>226</sup> För övriga tjänster menade Regeringsrätten att det inte på det befintliga underlaget gick att avgöra i vilken mån SKF hade rätt till avdrag. Regeringsrätten ändrade således skatterättsnämndens förhandsavgörande gällande de förstnämnda tjänsterna medan man undanröjde avgörandet gällande övriga tjänster.

Värt att notera är dock att Regeringsråden Ståhl och Saldén Enérus var skiljaktiga. De konstaterade att syftet med aktieavyttringarna var att avveckla viss verksamhet och att frigöra kapital för koncernens övriga

---

<sup>225</sup> Regeringsrätten förlitade sig här på EU-domstolens uttalande i p. 71 i förhandsavgörandet.

<sup>226</sup> Regeringsrätten hänvisade här till EU-domstolens avgörande i *BLP* samt sitt eget avgörande i RÅ 2003 ref. 36.



verksamhet. De ansåg att tjänster som förvärvats i samband med transaktioner som görs i dessa syften typiskt sett bör anses hänförliga till bolagets samlade ekonomiska verksamhet och kostnader för dessa tjänster bör därför vara avdragsgilla som allmänna omkostnader.<sup>227</sup> De skiljaktiga Regeringsråden ansåg att det i målet inte påvisats ett sådant direkt och omedelbart samband mellan aktieavyttringarna och de aktuella tjänsterna som enligt EU-domstolens förhandsavgörande krävdes för att vägra avdragsrätt. Mot bakgrund av detta fann de att skatterättsnämndens besked skulle fastställas och att mervärdesskatten på de aktuella tjänsterna var avdragsgill.

#### 4.1.2 Synpunkter i doktrin och kommentar

Agrell m.fl. diskuterar Regeringsrättens dom i en artikel.<sup>228</sup> De menar att Regeringsrätten i sin dom inte tagit i beaktande huruvida kostnaderna för advokattjänsterna kunde komma att ingå i priset för de sålda aktierna eller endast ingå i de kostnadskomponenter som utgör priset på de transaktioner som omfattas av den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.<sup>229</sup> Författarna anser att det är långt ifrån självklart att advokatkostnader i samband med förhandling och avtalsskrivning kan vältras över på köparen vid en aktieförsäljning.<sup>230</sup> De menar att det pris en köpare är villig att betala så gott som alltid baseras på en värdering av aktierna utifrån den bedrivna verksamheten, tillgångar och skulder med mera och inte på säljarens kostnader för försäljningen.<sup>231</sup> Mot bakgrund av detta anser författarna att det är beklagligt att Regeringsrättens uttalande inte motiverats ytterligare och att man inte ens nämner huruvida kostnaderna för advokattjänster kan komma att ingå i priset för de sålda aktierna.<sup>232</sup> De diskuterar även vilka kostnader som ska anses ingå i de allmänna omkostnaderna och framhåller att EU-domstolen fastslagit att kostnader för rådgivning ska hänföras hit.<sup>233</sup> Författarna anser dock att EU-domstolens uttalande inte ska tolkas som att rådgivningskostnader alltid och med nödvändighet ska anses utgöra allmänna omkostnader, eftersom det i så fall varit poänglöst att överlåta avgörandet till Regeringsrätten.<sup>234</sup> De framhäver att det är svårt att hitta rådgivningskostnader som skulle kunna kopplas direkt till aktieförsäljningen.<sup>235</sup>

Agrell m.fl. anser även att det för framtida mål varit lämpligt att Regeringsrätten tagit ställning till frågan huruvida aktieförsäljningen kunde

---

<sup>227</sup> De skiljaktiga Regeringsråden hänvisade här till mål C-408/98 *Abbey National*, pp. 35-36 och mål C-465/03 *Kretztechnik*, p. 36.

<sup>228</sup> Agrell, Joachim; Frennberg, Emil, *Regeringsrättens avgörande i SKF-målet*, SvSkT 2010:8 ss. 765-772.

<sup>229</sup> Agrell, Frennberg SvSkT 2010, s. 767, se även mål C-29/08 *SKF*, p. 73.

<sup>230</sup> Agrell, Frennberg SvSkT 2010, s. 767.

<sup>231</sup> Agrell, Frennberg SvSkT 2010, s. 767.

<sup>232</sup> Agrell, Frennberg SvSkT 2010, ss. 767-768.

<sup>233</sup> Agrell, Frennberg SvSkT 2010, s. 768, se även mål C-29/08 *SKF*, p. 68.

<sup>234</sup> Agrell, Frennberg SvSkT 2010, s. 768.

<sup>235</sup> Agrell, Frennberg SvSkT 2010, s. 768.

utgöra en verksamhetsöverlåtelse.<sup>236</sup> De konstaterar att moderbolaget legalt sett inte har rätt att överföra dotterbolagets tillgångar, men menar att man inte kan göra en sådan strikt tolkning av begreppet verksamhetsöverlåtelse och att dotterbolagets tillgångar i praktiken hamnar i den nya ägarens händer vid en aktieförsäljning.<sup>237</sup> De förespråkar dock i första hand en annan lösning, nämligen att förvaltningen av aktierna kan utgöra en verksamhet i sig och att en överlåtelse av aktierna innebär att denna förvaltningsverksamhet överläts och drivs vidare av förvärvaren.<sup>238</sup>

Lörenskog m.fl. anser att det i det aktuella målet är uppenbart att de aktuella kostnaderna ingår som allmänna omkostnader i SKF:s verksamhet.<sup>239</sup> De framhåller att det torde vara mycket svårt att påvisa att priset på aktierna påverkats av rådgivningskostnaderna och att Regeringsrätten inte heller gjort detta.<sup>240</sup> De konstaterar även att avgörandet är märkligt då kostnader för förhandlingar av priset vid förvärv av aktier sågs som allmänna omkostnader i *Cibo*.<sup>241</sup> Författarna konstaterar att Regeringsrättens dom innebär att en fortsatt oklarhet råder om i vilken utsträckning ingående mervärdesskatt på kostnader i samband med dotterbolagsavyttring är avdragsgilla.<sup>242</sup>

Lundström anser att det är oklart om Regeringsrätten i sin dom prövat om de i målet aktuella kostnaderna kan betraktas som allmänna omkostnader.<sup>243</sup> Hon menar att Regeringsrätten i strid mot EU-domstolens uttalande i *SKF* tar utgångspunkt i huruvida ett direkt och omedelbart samband föreligger mellan kostnaderna och aktieförsäljningarna istället för att först pröva om kostnaderna kan anses direkt kopplade till transaktioner som medger avdragsrätt eller om kostnaderna kan anses som allmänna omkostnader.<sup>244</sup> Vidare framhåller hon att Regeringsrätten i sitt avgörande tar utgångspunkt i om tjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med avyttringarna medan hon anser att den relevanta prövningen är om kostnaderna har ett sådant samband.<sup>245</sup>

Så här långt kan konstateras att Regeringsrätten valde att inte besvara frågan huruvida aktieöverlåtelsen utgjorde en verksamhetsöverlåtelse. Vidare diskuterade man vid bedömningen av ett direkt och omedelbart samband med aktieöverlåtelsen inte om kostnaderna ingått i priset på aktierna såsom följer av EU-domstolens svar i *SKF*. Istället förlitade sig Regeringsrätten på

---

<sup>236</sup> Agrell, Frennberg SvSkT 2010, s. 769.

<sup>237</sup> Agrell, Frennberg SvSkT 2010, s. 770.

<sup>238</sup> Agrell, Frennberg SvSkT 2010, ss. 770-771.

<sup>239</sup> Lörenskog, Sara; Wiklund, Anette, *Regeringsrättens dom i SKF-målet*, SN, 2010:9, ss. 661-663, s. 663.

<sup>240</sup> Lörenskog, Wiklund SN, 2010, s. 663.

<sup>241</sup> Lörenskog, Wiklund SN, 2010, s. 663.

<sup>242</sup> Lörenskog, Wiklund SN, 2010, s. 663.

<sup>243</sup> Lundström, Susann, *Avyttring av aktier och mervärdesskatt i ljuset av ett nytt förhandsbesked*, SvSkT 2011:1, ss. 80-86, s. 84.

<sup>244</sup> Lundström, SvSkT 2011, s. 84.

<sup>245</sup> Lundström, SvSkT 2011, s. 84.

de domarna i *BLP* och RÅ 2003 ref. 36 som, även om de inte är överspelade genom *SKF*-domen, är starkt ifrågasatta genom denna.

## 4.2 Skatteverkets ställningstagande

### 4.2.1 Ställningstagandet

Skatteverket kom den 19 januari 2011 med ett utförligt ställningstagande gällande avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv i samband med aktieförsäljning.<sup>246</sup> Ställningstagandet föranleddes av EU-domstolens och Regeringsrättens *SKF*-domar och diskuterade frågorna huruvida en aktieförsäljning kunde utgöra en verksamhetsöverlåtelse samt om avdragsrätt kunde föreligga för ingående skatt hänförlig till tjänster som förvärvats i samband med ett moderbolags försäljning av aktierna i ett dotterbolag.

Gällande första frågan konstaterar Skatteverket att syftet med bestämmelsen om verksamhetsöverlåtelser, att underlätta företagsöverlåtelser genom att förenkla dem och undvika att belasta mottagarens likviditet med mervärdesskatt denna ändå har avdragsrätt för, inte ger stöd för att utvidga bestämmelsen till aktieöverlåtelser då dessa ändå är undantagna från skatteplikt.<sup>247</sup> Skatteverket konstaterar att avgörande för frågan om aktieöverlåtelsen kan anses utgöra en verksamhetsöverlåtelse är om dotterbolaget utgör en självständig del av moderföretaget. Man framhåller att det följer av mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis att en beskattningsbar person som huvudregel är en enda rättsligt oberoende person och för att flera rättsligt oberoende personer ska räknas som en beskattningsbar person krävs att de tillsammans bildat en mervärdesskattegrupp. Skatteverket menar att begreppet beskattningsbar person inte bör kunna vidgas till att omfatta även andra rättsligt oberoende personer. Man konstaterar att enligt svensk rätt är moderbolag och dotterbolag skilda juridiska personer och ett moderbolag kan inte utan vidare sälja tillgångarna i ett dotterbolag eftersom tillgångarna faktiskt ägs av dotterbolaget. Skatteverket menar att verksamheten i dotterbolaget bedrivs av detta såsom en beskattningsbar person och inte kan anses bedriven inom ramen för moderbolagets ekonomiska verksamhet och kan därmed inte anses utgöra en självständig del av moderbolaget. Då dotterbolagsaktierna enligt Skatteverkets resonemang endast utgör en tillgång i moderbolagets ekonomiska verksamhet anser man att en försäljning av dessa inte kan anses utgöra en verksamhetsöverlåtelse.<sup>248</sup>

Gällande den andra frågan konstaterar Skatteverket att, enligt Regeringsrättens tolkning av EU-domstolens *SKF*-dom, man först ska pröva

---

<sup>246</sup> Skatteverkets ställningstagande, 2011-01-19, dnr 131 780946-10/11, *Avdragsrätt för mervärdesskatt på förvärv i samband med försäljning av aktier i en ekonomiska verksamhet*.

<sup>247</sup> Jfr. mål C-497/01 *Zita Modes*, p. 39.

<sup>248</sup> Skatteverkets ställningstagande, kap. 4.1.

om det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade tjänsterna och de från mervärdesskatteplikt undantagna aktieavyttringarna. Är så fallet blir det enligt Skatteverket inte aktuellt att pröva det andra steget, om kostnaderna tillhör de allmänna omkostnaderna.<sup>249</sup>

Gällande vilka förvärv som ska anses ha ett direkt och omedelbart samband med aktieavyttringarna konstaterar Skatteverket att Regeringsrätten ansett att biträde vid förhandlingar och advokattjänster i samband med avtalsskrivning har ett sådant samband. Skatteverket menar att Regeringsrätten därmed verkar ha gjort bedömningen att kostnaderna för de förvärvade tjänsterna ska anses ingå i priset på de sålda dotterbolagsaktierna. Skatteverket framhåller att biträdestjänsterna och advokattjänsterna uteslutande används för att genomföra aktieförsäljningarna och därmed objektivt förvärvas för att genomföra denna och annars inte skulle ha förvärvats. Skatteverket anser att det inte är nödvändigt att det säljande bolaget ska få täckning för de aktuella kostnaderna i priset för aktierna för att de ska anses tillhöra kostnadskomponenterna i aktieförsäljningen. Detta motiveras med att priset på aktierna bestäms utifrån flera olika kriterier, till exempel marknaden. Skatteverket anser mot bakgrund av detta att tjänster som objektivt sett förvärvas för att genomföra en dotterbolagsförsäljning har ett direkt och omedelbart samband med denna. Skatteverket ger även exempel på tjänster som ofta förvärvas för att genomföra en aktieförsäljning, dessa inkluderar analys och anvisande av potentiella kunder, rådgivning inför förhandling med kunder samt tjänster i samband med förhandlingar med förvärvare, avtalsskrivning, överföring av licensrättigheter och omregistrering av aktieinnehav.<sup>250</sup>

Gällande huruvida kostnader kan ses som allmänna omkostnader menar Skatteverket att så bara kan vara fallet om tjänsterna objektivt sett används för annat ändamål än att genomföra aktieförsäljningen, alltså om de förvärvats oavsett utgången av omstruktureringen. Skatteverket menar vidare att, trots EU-domstolens uttalande i *SKF* punkt 68, rådgivningstjänster inte alltid hänförs till ett företags allmänna omkostnader eftersom de i vissa fall objektivt förvärvas för aktieförsäljningen.<sup>251</sup>

## 4.2.2 Kommentar

Här kan konstateras att Skatteverket anser att en aktieförsäljning inte kan vara en verksamhetsöverlåtelse i annat fall än när moderbolaget och dotterbolaget tillhör samma mervärdesskattegrupp. Vidare anser man att gällande avdragsrätten det först ska avgöras om de förvärvade tjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med aktieförsäljningen, vilket de har om tjänsterna objektivt sett förvärvas för att genomföra dotterbolagsförsäljningen. Alltså verkar Skatteverket inte vara av

---

<sup>249</sup> Skatteverkets ställningstagande, kap. 4.2.1.

<sup>250</sup> Skatteverkets ställningstagande, kap. 4.2.2.

<sup>251</sup> Skatteverkets ställningstagande, kap. 4.2.3.

uppfattningen att EU-domstolens *SKF*-dom innebär några nya möjligheter att dra av mervärdesskatt på tjänster förvärvade i samband med en dotterbolagsförsäljning. Detta kommer att diskuteras mer utförligt nedan.

## 4.3 Uppföljande domar

### 4.3.1 Kammarrätten i Göteborg

I KamR 2378-08 hade ett bolag yrkat på avdrag för ingående mervärdesskatt på kostnader för advokattjänster i samband med försäljning av samtliga aktier i ett dotterbolag. Kammarrätten ansåg, till synes mot bakgrund av RÅ 2010 ref. 56, att kostnaderna fick anses som direkt och omedelbart hänförliga till aktieförsäljningen och var därmed ej avdragsgilla. Frågan om aktieförsäljningen kunde utgöra en verksamhetsöverlåtelse behandlades ej i målet.

I KamR 6856-08 var frågan om avdrag kunde medges för mervärdesskatt på kostnader för konsulttjänster förvärvade i samband med en dotterbolagsförsäljning. Kammarrätten tolkade i detta fall EU-domstolens *SKF*-dom som att tillämpningsområdet för verksamhetsöverlåtelse vidgats till att i vissa fall kunna innefatta ett moderbolags försäljning av samtliga aktier i ett dotterbolag. Om aktieförsäljningen behandlades som en verksamhetsöverlåtelse konstaterade kammarrätten med hänvisning till *Abbey National* att avdragsrätt förelåg. Kammarrätten konstaterade att det i det aktuella fallet var en självständig del av ett företag, nämligen ett dotterbolag som överlåtits. Köparen var fullt ut skattskyldig och verksamheten i dotterbolaget hade fortsatt efter försäljningen. Kammarrätten uttalade mot bakgrund av detta att förutsättningarna för att behandla aktieförsäljningen som en verksamhetsöverlåtelse var uppfyllda och det faktum att dotterbolaget var ett självständigt skattesubjekt utgjorde enligt kammarrättens tolkning av EU-domstolens *SKF*-dom inget hinder för en sådan behandling. Avdragsrätt förelåg således för den ingående mervärdesskatten.

I KamR 3934-08 var frågan densamma som i målet ovan. Efter att inledningsvis ha gjort samma konstaterande som i målet ovan konstaterade kammarrätten att försäljningen av dotterbolaget var en försäljning av en självständig del av ett företag men att det saknades uppgifter om huruvida förvärvaren var fullt ut skattskyldig samt om denne fortsatt drev verksamheten. Således var bestämmelsen i 3 kap. 25§ ML inte tillämplig. Kammarrätten fann vidare att det förhållande att de aktuella kostnaderna uppkommit före aktieavyttringen talade för att dessa i viss mån kan ha påverkat priset på aktierna och att det därför förelåg ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna och den från skatteplikt undantagna aktieförsäljningen. Vidare hade bolaget inte gjort sannolikt att kostnaderna för de förvärvade tjänsterna endast ingår i de kostnadskomponenter som utgör priset på de transaktioner som omfattas av dess samlade ekonomiska verksamhet. Bolaget nekades således avdragsrätt.

I KamR 3105-3107-08 behandlades frågan huruvida ett bolag hade rätt att dra av ingående mervärdesskatt på kostnader för advokattjänster förvärvade i samband med en tvist angående värdet på sålda aktier. Kostnader ansågs utgöra allmänna omkostnader då de uppkommit efter aktieförsäljningarna. I samband med proportioneringsfrågan uppkom frågan om aktieförsäljningarna kunde anses utgöra verksamhetsöverlåtelser. Kammarrätten konstaterade dock att det saknades uppgifter om vilken verksamhet som bedrivits i de olika dotterbolagen, vilka affärsrelationer som funnits mellan bolagen, hur koncernens verksamhet i de olika bolagen varit integrerad, om köparen varit fullt ut skattskyldig samt om verksamheten i dotterbolagen fortsatt. Mot bakgrund av detta ansågs inte 3 kap. 25§ ML vara tillämplig.

### **4.3.2 Kammarrätten i Jönköping**

I KamR 786-08 var frågan om ett bolag hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende tjänster i samband med en aktieförsäljning. Kammarrätten konstaterade att mot avdragsrätt, på den grunden att aktieförsäljningen betraktades som en verksamhetsöverlåtelse, talade att en sådan behandling innebär en utvidgning av nuvarande artikel 19 mervärdesskattedirektivet som lagstiftaren knappast förutsett. Att det skulle strida mot hittillsvarande uppfattning i svensk rätt var däremot av underordnad betydelse. Kammarrätten framhöll vidare att om avdrag nekats för de aktuella kostnaderna uppkommer en uppenbar risk för att mervärdesskatt belastar rena förmögenhetsöverföringar. Man konstaterade att möjligheten att se aktieförsäljningen som en verksamhetsöverlåtelse medför enklare tillämpning än den andra möjlighet som ges till avdrag i EU-domstolens *SKF*-dom. En sådan lösning ger därmed enligt kammarrätten större möjlighet att undvika ett skatteuttag som strider mot principerna för mervärdesskatt. Kammarrätten ansåg att det inte gick att tolka EU-domstolens dom på annat sätt än att en aktieöverlåtelse i vissa fall kan utgöra en verksamhetsöverlåtelse. I det aktuella målet hade Skatteverket inte medverkat till någon utredning som motsade att aktieförsäljningen betraktades som en verksamhetsöverlåtelse och bolaget medgavs avdrag.

Frågorna i KamR 4081-08, KamR 2364-2365-08, KamR 2366-2368-08 och KamR 2034-09 var desamma som i målet ovan. Kammarrätten tillerkände med samma motivering som i detta bolagen avdragsrätt.

### **4.3.3 Kammarrätten i Stockholm**

I mål 1086-09 följde kammarrätten Regeringsrättens linje och konstaterade att kostnaderna för de aktuella tjänsterna hade ett direkt och omedelbart samband med aktieförsäljningen och att rätt till avdrag därmed inte förelåg.

Kammarrätten ansåg även i domarna KamR 2624-09 och KamR 2625-09 att i det första fallet konsulttjänster och i andra fallet advokattjänster hade ett direkt och omedelbart samband med de aktuella aktieförsäljningarna och att

bolagen inte hade gjort sannolikt att kostnaderna för tjänsterna uteslutande ingick i de kostnadskomponenter som utgjort priset på bolagens samlade ekonomiska verksamheter. I KamR 2625-09 konstaterade kammarrätten att EU-domstolens *SKF*-dom innebar att tillämpningsområdet för verksamhetsöverlåtelse i vissa fall får anses omfatta moderbolags överlåtelse av samtliga aktier i ett dotterbolag. Kammarrätten konstaterade att det inte hade ifrågasatts att aktieförsäljningen innebar att självständiga delar av bolaget överförts. Bolaget hade dock inte gjort sannolikt att en verksamhetsöverlåtelse var för handen då uppgifter saknades om förvärvarens avdragsrätt och om denne fortsatt driva verksamheten. Således medgavs inte avdragsrätt i något av fallen.

#### 4.3.4 Synpunkter i doktrin och kommentar

Lundström konstaterar att de tre senare av domarna från kammarrätten i Göteborg är av stort intresse för frågan om när en aktieavyttring kan betraktas som en verksamhetsöverlåtelse och hänvisar särskilt till uttalandet att tillämpningsområdet för verksamhetsöverlåtelser utvidgats i förhållande till nuvarande tillämpning.<sup>252</sup>

Även Lindblad kommenterar de tre domarna från kammarrätten i Göteborg.<sup>253</sup> Han framhåller att kammarrätten inte verkar ha tolkat EU-domstolens *SKF*-dom som att denna avsett situationen med moderbolagets förvaltning av dotterbolaget som en verksamhetsgren i moderbolaget som överläts vid aktieavyttringen när man framhållit att aktieförsäljningen kan utgöra en verksamhetsöverlåtelse.<sup>254</sup> Enligt hans mening är det dock inte otänkbart att det var denna situation EU-domstolens syftade på i sitt uttalande gällande möjligheten att behandla en aktieförsäljning som en verksamhetsöverlåtelse.<sup>255</sup> Han konstaterar att för tillämplighet av 3 kap. 25§ ML skulle i en sådan situation krävas att förvärvaren fortsätter förvaltningen av det köpta bolaget.<sup>256</sup>

Lindblad konstaterar att kammarrätten dock verkar gjort tolkningen att ett dotterbolags verksamhet i vissa fall kan anses utgöra en del av moderbolagets verksamhet trots att de är skilda skattesubjekt.<sup>257</sup> Utifrån de tre kammarrättsdomarna drar Lindblad slutsatsen att för att ett sådant förhållande ska vara för handen räcker det inte att dotterbolaget tillhandahållits vissa koncerngemensamma tjänster.<sup>258</sup> Enligt honom verkar kammarrätten ställa krav på att det ska finnas en högre nivå av affärsrelationer bolagen emellan och att koncernens verksamhet i stort sett ska vara integrerad genom bolagen.<sup>259</sup> Lindblad är av uppfattningen att det

---

<sup>252</sup> Lundström SvSkT 2011, ss. 84-85.

<sup>253</sup> Lindblad, Mattias, *Avdragsrätt för mervärdesskatt på förvärv i samband med aktieförsäljning p.g.a. verksamhetsöverlåtelse*, SvSkT 2011:2, ss. 165-173.

<sup>254</sup> Lindblad SvSkT 2011, s. 172.

<sup>255</sup> Lindblad SvSkT 2011, s. 172.

<sup>256</sup> Lindblad SvSkT 2011, s. 172.

<sup>257</sup> Lindblad SvSkT 2011, s. 172.

<sup>258</sup> Lindblad SvSkT 2011, s. 172.

<sup>259</sup> Lindblad SvSkT 2011, s. 172.

inte bör ställas högre krav på affärsrelationerna än de som ställs för att ett bolags förvärv och innehav av aktier ska anses utgöra ekonomisk verksamhet.<sup>260</sup> Lindblad framhåller även att kammarrättens dom verkar innebära att för att 3 kap. 25§ ML ska vara tillämplig det endast krävs att förvärvaren bedriver verksamheten efter överlåtelsen och att det inte krävs samma affärsrelationer och integration mellan förvärvaren och dotterbolaget som krävdes mellan säljaren och dotterbolaget.<sup>261</sup>

Så här långt kan konstateras att utifrån kammarrätternas synpunkt så verkar verksamhetsöverlåtelseargumentet vara den av de två möjligheterna till avdrag för mervärdesskatt på tjänster förvärvade i samband med aktieförsäljning som antydde i EU-domstolens *SKF*-dom som har störst möjlighet att vinna gehör hos de svenska domstolarna. Frågan kommer att diskuteras mer nedan.

---

<sup>260</sup> Lindblad SvSKT 2011, s. 172.

<sup>261</sup> Lindblad SvSKT 2011, ss. 172-173.



# 5 Diskussion och slutsatser

## 5.1 Inledande anmärkningar

Det kan konstateras att källan till de problem som diskuteras i denna uppsats verkar vara undantaget från skatteplikt för aktietransaktioner i artikel 135.1 f mervärdesskattedirektivet. Det första problemet med denna bestämmelse är att den innebär att i vart fall vissa aktietransaktioner faktiskt måste omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde, eftersom de annars inte kan vara undantagna från mervärdesskatteplikt. Det torde vara dessa överväganden som ligger bakom EU-domstolens praxis från bland annat *Polysar*, *Wellcome Trust* och *Harnas and Helm* som innebär att aktietransaktioner i vissa fall kan omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde. Det var som bekant mot bakgrund av denna praxis som EU-domstolens fann att aktieförsäljningen i *SKF* omfattades av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.

Det andra problemet med bestämmelsen är att trots att den innebär att aktietransaktioner undantas så hindrar den inte att dessa *de facto* beskattas, eftersom systemet med undantag i mervärdesskattedirektivet är uppbyggt så att ingående mervärdesskatt inte får dras av om förvärven används för undantagna transaktioner. Istället för att mervärdesskatt tas ut på de undantagna transaktionerna kommer i de flesta fall den icke avdragsgilla ingående mervärdesskatten att vältras över på nästa led i form av högre priser på företagets produkter.

Dessa två problem ska ses tillsammans med det faktum att det är tveksamt om ersättningen för en aktieförsäljning utgör ersättning för en tjänst och inte endast, med Terras ord, är en ren förmögenhetsöverföring. I sådana fall innebär en aktieförsäljning ingen konsumtion oavsett om moderbolaget deltagit i förvaltningen av dotterbolaget eller inte. Om en aktieförsäljning utgör en ren förmögenhetsöverföring innebär beskattning av denna, vilket som framgår ovan sker om den omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde, såsom Terra konstaterar en beskattning av inkomst.

EU-domstolens dom i *SKF* måste ses i ljuset av dessa konstateranden. Det ska framhållas att frågan huruvida en försäljning av ett dotterbolag som moderbolaget deltagit i förvaltningen av omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde inte tidigare specifikt varit föremål för bedömning av EU-domstolen. EU-domstolen valde dock att inte gå på *SKF*:s linje, vilken i princip följde resonemanget i stycket ovan, utan valde att följa de uttalanden man gjort i tidigare domar vilket medförde att aktieförsäljningen omfattades av mervärdesskattedirektivet. *SKF*:s resonemang verkar dock ändå ha påverkat EU-domstolen och de två möjligheter till avdrag som redogörs för nedan verkar vara strävanden från EU-domstolen för att undvika att rena förmögenhetsöverföringar beskattas.

EU-domstolen förefaller således göra en mer resultatnriktad rimlighetsbedömning, särskilt rörande den andra av de två möjligheterna.

## **5.2 Innebär SKF-domen EU-rättsligt två nya möjligheter till avdragsrätt?**

### **5.2.1 Kan en aktieförsäljning betraktas som en verksamhetsöverlåtelse?**

Till att börja med konstateras att om en aktieförsäljning skulle behandlas som en verksamhetsöverlåtelse följer det av EU-domstolens avgörande i *Abbey National* att mervärdesskatt på tjänster för att genomföra denna är avdragsgilla då kostnaderna för dessa ses som allmänna omkostnader. Avgörande för frågan om SKF-domen i detta hänseende innebär en ny möjlighet till avdragsrätt blir således om och i vilka situationer som en aktieförsäljning kan betraktas som en verksamhetsöverlåtelse.

Från *Zita Modes* kan konstateras att syftet med bestämmelsen om verksamhetsöverlåtelse inte är ge företag möjligheter att dra av mervärdesskatt på förvärv som annars inte hade gått att dra av på grund av förvärvens samband med en undantagen aktieöverlåtelse. Syftet är enligt EU-domstolen att underlätta företagsöverlåtelser genom att inte belasta förvärvaren med ingående mervärdesskatt man ändå får dra av. Eftersom en aktieförsäljning är undantagen från mervärdesskatteplikt tas ingen mervärdesskatt som kan belasta förvärvaren ut i en sådan situation. Inte heller verkar den allmänna uppfattningen varit att en aktieförsäljning kan innebära en verksamhetsöverlåtelse.

Trots detta menar jag, liksom merparten av de som kommenterat domen, att EU-domstolens SKF-dom innebär att en aktieförsäljning i vissa fall kan utgöra en verksamhetsöverlåtelse. Den stora frågan blir i vilka situationer man kan anse att en försäljning av aktier i ett dotterbolag innebär att en självständig del av ett företag överläts.

Ett alternativ är att EU-domstolen syftade på situationen att moderbolaget och dotterbolaget ingår i samma mervärdesskattegrupp och därmed utgör en enda beskattningsbar person. I ett sådant fall torde det vara möjligt att skatterättsligt betrakta dotterbolagets verksamhet som en del av den beskattningsbara personens verksamhet och att en försäljning av dotterbolagsaktierna innebär att en självständig del av den beskattningsbara personen överläts. Jag anser dock att om det var denna begränsade men lättbedömda situation EU-domstolen syftade på så hade man nämnt den i sitt avgörande istället för att endast lämna över till den nationella domstolen att bedöma om aktieförsäljningen kunde innebära en verksamhetsöverlåtelse.

Jag finner det mer troligt att EU-domstolen syftat på situationen att moderbolaget genom sitt ägande haft ett så stort inflytande i dotterbolagets verksamhet att dotterbolaget i realiteten utgör en del av moderbolaget och

att försäljningen av aktierna i dotterbolaget därmed innebär att en självständig del av moderbolaget överläts. Argumentet mot detta är att konstruktionen med aktiebolag innebär att det är dotterbolaget som självt som äger sina tillgångar och bedriver sin verksamhet oberoende av moderbolaget och att en försäljning av dotterbolagsaktierna därför inte kan innebära att en del av moderbolaget överläts. Jag anser det dock inte vara omöjligt att EU-domstolen tagit ett mer praktiskt perspektiv och menat att man i vissa situationer kan bortse från den juridiska separationen mellan bolagen och anse att dotterbolaget *de facto* kan vara en del av moderbolaget om dotterbolaget i praktiken inte agerar självständigt. Hur mycket inblandning som i sådana fall skulle krävas från moderbolagets sida låter jag vara osagt.

Ytterligare en möjlighet jag anser vara rimlig är att EU-domstolen kan ha syftat på situationen att moderbolagets deltagande i förvaltningen enligt *Polysar* och efterföljande fall utgör en ekonomisk aktivitet hos moderbolaget. I ett sådant fall skulle en försäljning av aktierna i dotterbolaget kunna anses som att en självständig del av ett företag, förvaltningsverksamheten, tillsammans med aktierna i dotterbolaget överläts. Denna tolkning skulle även kunna passa in med uttalandet i *Zita Modes* att verksamhetsöverlåtelse innebär att en självständig del av ett företag, i detta fall förvaltningsverksamheten, överläts tillsammans med bland annat immateriella tillgångar, aktierna, som tillsammans utgör en del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. Flera författare förespråkar som framgår ovan denna lösning.

Av det ovan anförda kan konstateras att EU-domstolens avgörande i *SKF* innebär att aktieöverlåtelser i vissa fall kan utgöra verksamhetsöverlåtelser men att man inte vidare specificerat när så kan vara fallet. Således innebär avgörandet i *SKF* en ny möjlighet att göra avdrag för förvärv i samband med en försäljning av ett dotterbolag man deltar aktivt i förvaltningen av. Dock är det fortfarande oklart i vilken utsträckning detta är möjligt. Som framgår ovan är min åsikt att EU-domstolen syftat på någon av de två senare tolkningsmöjligheterna men ett klagande i denna fråga hade varit uppskattat. Kraven för att en aktieförsäljning ska utgöra en verksamhetsöverlåtelse i dessa fall överensstämmer till stor del med kriterierna för att aktieförsäljningen ska utgöra en ekonomiska aktivitet då de alla rör moderbolagets förvaltning av och inblandning i dotterbolagets verksamhet. Därför innebär dessa två tolkningsmöjligheter att den negativa effekt av undantaget för aktieförsäljningar som diskuteras under 5.1 till stor del neutraliseras. Jag utesluter inte att detta varit EU-domstolens avsikt, vilket i så fall pekar på att EU-domstolen tagit ett mer rimlighets- och resultatnriktat perspektiv. Givetvis krävs för denna effekt att det aktuella medlemslandet valt att implementera artikel 19 och 29 mervärdesskattedirektivet samt att övriga kriterier, såsom att förvärvaren fortsatt bedriver verksamheten, i dessa är uppfyllda.

## **5.2.2 Kan kostnader för förvärv för att genomföra en aktieförsäljning ses som**

## allmänna omkostnader?

Inledningsvis kan konstateras att EU-domstolens dom i *SKF* innebär en möjlighet att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv i samband med en dotterbolagsförsäljning som inte antydde i *BLP*. I *SKF* framhöll EU-domstolen nämligen att kostnader för sådana förvärv kan vara avdragsgilla såsom allmänna omkostnader. Denna möjlighet antydde som bekant inte i *BLP* där EU-domstolen konstaterade att det bara var i de fall som stadgades i mervärdesskattedirektivet som avdragsrätt kan föreligga för mervärdesskatt för varor eller tjänster som används för undantagna transaktioner. Trots att möjligheten att behandla kostnader som allmänna omkostnader antydde i *BLP*, verkar EU-domstolens åsikt i det fallet varit att detta inte var möjligt om förvärven använts för undantagna transaktioner. Som framgår av de åsikter i doktrinen som redogjorts för verkar de flesta författare vara överens om att *SKF*-domen innebär en utvidgning eller i vart fall en nyansering av avdragsrätten för mervärdesskatt på förvärv i samband med en från skatteplikt undantagen aktieförsäljning. Dock går som framgår åsikterna isär om lämpligheten och omfattningen av denna utvidgning.

Som jag ser det är det två olika aspekter som skiljer *SKF* från *BLP* i frågan om avdragsrätten. För det första går EU-domstolen i *SKF* in och diskuterar och ger kriterier för när kostnader ska anses ha ett direkt och omedelbart samband med den undantagna transaktionen respektive hela den ekonomiska verksamheten. Någon sådan diskussion fördes inte över huvud taget i *BLP*. För det andra konstaterade man att det följde av principen om skatteneutralitet att kostnader för rådgivningstjänster ska anses utgöra allmänna omkostnader såväl när aktietransaktionen inte omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde som när den omfattas och är undantagen från skatteplikt.

Gällande den första aspekten kan inledningsvis påpekas att det inte torde komma som någon överraskning att för att en undantagen aktieförsäljning ska "blockera" avdragsrätten det krävs att kostnaderna för förvärven ska ha ett direkt och omedelbart samband med försäljningen. Ett sådant samband krävs ju nämligen med utgående transaktioner som ger rätt till avdrag för att mervärdesskatten på förvärv ska få dras av. I *BLP* använde domstolen visserligen begreppet "använts för" istället för "direkt och omedelbart samband", men dessa torde ha samma betydelse.<sup>262</sup> Jämför till exempel *Midland Bank* där för avdragsrätt krävdes ett sådant samband med en undantagen transaktion som gav rätt till avdrag enligt artikel 169 mervärdesskattedirektivet. Om inget sådant direkt och omedelbart samband föreligger med någon utgående transaktion, oavsett om denna ger rätt till avdrag eller inte, torde det liksom i *Cibo* vara möjligt att hänföra kostnaderna för förvärven till de allmänna omkostnaderna. Det verkar vidare följa av EU-domstolens *SKF*-dom, framför allt punkt 71, att ett direkt

---

<sup>262</sup> Jfr. begreppet "används för" i artikel 168 och 173 mervärdesskattedirektivet vilket begreppet "direkt och omedelbart" samband bygger på.

omedelbart samband med en undantagen transaktion utesluter att kostnaderna hänförs till de allmänna omkostnaderna.

Gällande frågan vilka utgående transaktioner de förvärvade tjänsterna ska anses ha ett direkt och omedelbart samband med kan inledningsvis konstateras att EU-domstolens vägledning gällande ett sådant samband är knapphändig. Den enda vägledning som har getts är att kostnaderna för de förvärvade tjänsterna ska ha utgjort en del av kostnadskomponenterna för de utgående transaktionerna eller, som ytterligare förtydligats i *SKF*, kan komma ingå i priset på de utgående transaktionerna. Som även märks av kommentarerna i doktrinen är det en svår ekonomisk bedömning att göra huruvida kostnader för konsulttjänster ingår i priset på de sålda aktierna eller i priset på ett företags varor. I doktrinen utgår flera av författarna från att priset på aktier helt styrs av marknaden vilket skulle innebära att kostnader för konsulttjänster inte ingår i priset.

Andra argumenterar att kostnaderna i samband med försäljningen avgör hur stor vinsten för försäljningen blir, vilket innebär att kostnaderna kan anses komma att ingå i priset på aktierna. Vid en första åsyn förefaller detta synsätt inte troligt eftersom priset inte torde höjas av dessa kostnader. Samtidigt kan det argumenteras, som gjorts av van Doesum m.fl., att om man tar som utgångspunkt att endast marknaden styr priset på aktierna kan med samma utgångspunkt hävdas att även priset på ett företags varor helt styrs av marknaden vilket i så fall skulle innebära att kostnaderna för förvärven inte heller ingår i de kostnadskomponenter som ingår i priset på företagets varor och därför inte heller kan hänföras till de allmänna omkostnaderna. Detta argument tyder på att kravet på direkt och omedelbart samband inte nödvändigtvis innebär att kostnaderna för de ingående transaktionerna måste höja priset på de utgående transaktionerna för att ett sådant samband ska föreligga.

Det ska även framhållas att EU-domstolen på de handlingar man hade tillgång till inte kunde avgöra om direkt och omedelbart samband förelåg med aktieförsäljningen eller företagets hela verksamhet. Detta pekar på att EU-domstolen i vart fall inte, som man gjorde i *BLP*, fann det självklart att de förvärvade tjänsterna hade ett direkt och omedelbart samband med aktieförsäljningen, istället verkar man öppna upp för att det kan finnas situationer då tjänster förvärvade för att genomföra en aktieförsäljning inte har ett direkt och omedelbart samband med denna, utan med företagets hela ekonomiska verksamhet.

En sådan situation verkar vara den som följer av resonemanget rörande rådgivningstjänster och principen om skatteneutralitet. EU-domstolens konstaterade som bekant att man bland annat i *Midland Bank*, *Abbey National*, *Cibo*, *Kretztechnik* och *Securenta* fastslagit att avdragsrätt föreligger för mervärdesskatt på kostnader för rådgivningstjänster i samband med olika finansiella transaktioner såsom allmänna omkostnader. Även om kostnaderna i de fallen inte hade samband med utgående transaktioner som omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt så konstaterade EU-

domstolen att det enda som skilde aktieförsäljningarna i *SKF* från sådana utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt var moderbolagets deltagande i förvaltningen.<sup>263</sup> Särskilt intressant är EU-domstolens konstaterande att situationen med ett moderbolag som aktivt deltagit i förvaltningen av det sålda dotterbolaget och situationen med en aktieförsäljning utanför tillämpningsområdet är transaktioner som är objektivt lika och att nekat avdrag i den första situationen skulle strida mot principen om skatteneutralitet. Följden av detta blev enligt EU-domstolen att enligt denna princip måste kostnader för rådgivning hänförliga till en aktieavyttring utgöra allmänna omkostnader när avyttringen faller utanför mervärdesskattedirektivet liksom när den är undantagen.

Av detta resonemang är det svårt att dra någon annan slutsats än att EU-domstolen försöker kompensera för de brister med undantaget i artikel 135.1 f mervärdesskattedirektivet som redogjorts för i 5.1. Genom att, i vart fall, kostnader för rådgivningstjänster ska behandlas som allmänna omkostnader vid såväl aktieförsäljningar utom som inom mervärdesskattens tillämpningsområde neutraliseras nämligen för dessa tjänster det hinder för avdrag som en undantagen transaktion avgör. Enligt min tolkning utesluter detta att kostnaderna för rådgivningstjänster kan ha ett direkt och omedelbart samband med en undantagen aktieförsäljning. Om dessa tjänster skulle kunna ha ett sådant samband skulle det faktum att avdrag i en sådan situation nekades leda till att de transaktioner EU-domstolen anser vara objektivt lika behandlas olika. Det ska framhållas att det varit mer naturligt och förmodligen väckt mindre uppmärksamhet om man valt att behandla även den typ av aktieförsäljning som var aktuell i *SKF*-målet som fallande utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde istället för att med hjälp av principen om skatteneutralitet uppnå samma resultat gällande avdragsrätten. Detta gäller särskilt som man konstaterat att en sådan transaktion är objektivt lik en aktieavyttring utanför tillämpningsområdet. Enda förklaringen jag kan se till den valda lösningen är att man mot bakgrund av tidigare praxis sett sig tvungen att behandla aktieöverlåtelseerna i *SKF* som transaktioner inom mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.

Följderna av EU-domstolens uttalande i denna fråga ska dock inte överdrivas. För det första är det bara tillämpligt på aktieförsäljningar, till synes av den anledningen att det skiljer mycket litet på sådana avyttringar inom respektive utom mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde. Rådgivningskostnader torde således kunna ha ett direkt och omedelbart samband med andra typer av undantagna transaktioner med följd att mervärdesskatten på dessa inte kan dras av. För det andra är uttalandet begränsat till kostnader för rådgivningstjänster. Andra tjänster än

---

<sup>263</sup> EU-domstolen uttryckte detta som att aktietransaktionerna inte omfattades av tillämpningsområdet, men i *Midland Bank* och *Cibo* hade förvärven inte samband med någon specifik utgående transaktion alls. Detta torde dock sakna betydelse då EU-domstolen i *Kretztechnik* och *Securenta* behandlat förvärv i samband med transaktioner utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde som att dessa inte har samband med någon specifik utgående transaktion.

rådgivningstjänster torde således kunna ha ett direkt och omedelbart samband med en undantagen aktieförsäljning. Rådgivningstjänster verkar dock vara ett relativt brett begrepp med tanke på den variation av tjänster för vilka kostnaderna hänförs till de allmänna omkostnaderna i de mål EU-domstolen hänvisat till.<sup>264</sup>

Några ord kan här sägas om hänvisningen till *Securenta* i *SKF*-domens punkt 72. Denna torde enligt min mening innebära att om kostnaderna för de aktuella förvärven befinns hänförliga till de allmänna omkostnaderna och ersättningen för aktierna används såväl i ekonomisk som icke-ekonomisk verksamhet föreligger avdragsrätt enligt proportioneringsregeln från *Securenta*. Denna åsikt verkar delas av Terra och Henkow.<sup>265</sup>

För att sammanfatta innebär EU-domstolens *SKF*-dom enligt min mening en ny möjlighet att dra av ingående mervärdesskatt på förvärv i samband med en från mervärdesskatt undantagen dotterbolagsförsäljning, nämligen om kostnaderna för dessa kan hänföras till de allmänna omkostnaderna. Så är enligt EU-domstolen fallet gällande kostnader för rådgivningstjänster i samband med aktieförsäljning. EU-domstolens dom verkar öppna för att även andra tjänster för att genomföra en aktieförsäljning kan anses sakna ett direkt och omedelbart samband med aktieförsäljningen och därmed kunna hänföras till de allmänna omkostnaderna. Man lämnar dock öppet när så kan vara fallet och åsikterna i doktrinen rörande denna fråga är vitt spridda.

## **5.3 Vilken betydelse har *SKF*-domen fått för svenska företags möjligheter att göra avdrag?**

### **5.3.1 Kan en aktieförsäljning betraktas som en verksamhetsöverlåtelse?**

Regeringsrätten ansåg som bekant tyvärr att man inte hade tillräckligt med underlag för att ta ställning till frågan huruvida aktieförsäljningarna kunde utgöra verksamhetsöverlåtelser. Ett klargörande från Regeringsrättens sida i denna fråga hade givetvis varit uppskattat, inte minst för att svenska företag ska veta hur man ska behandla aktieförsäljningar i framtiden.

Skatteverket verkar gått på den första av de tre möjliga tolkningarna som redovisats under 5.2.1, nämligen att verksamhetsöverlåtelse endast kan vara för handen om moderbolag och dotterbolag ingår i samma mervärdesskattegrupp. Skatteverkets resonemang, vilket baseras på att moderbolag och dotterbolag är juridiskt skilda personer är förvisso inte orimligt med tanke på rättsläget innan *SKF* men som jag framhållit ovan tolkar jag EU-domstolens *SKF*-dom som att den innebär ytterligare

---

<sup>264</sup> Jfr. mål C-29/08 *SKF*, p. 64 och hänvisningarna däri.

<sup>265</sup> Jfr. Terra 2009, s. 40 och Henkow SN 2010, s. 56.

utvidgning av begreppet verksamhetsöverlåtelse. Denna tolkning verkar även göras i redovisad doktrin, om än med viss tveksamhet i vissa fall.

I de fem liknande domarna från kammarrätten i Jönköping medgavs avdragsrätt för mervärdesskatt på tjänster förvärvade i samband med aktieförsäljningar då försäljningarna ansågs utgöra verksamhetsöverlåtelser. Tyvärr uttalade man inte i vilka situationer som aktieförsäljningarna kunde utgöra verksamhetsöverlåtelser utan baserade domarna på att Skatteverket inte deltagit i utredningen i denna fråga. Mycket intressant med domarna är dock att kammarrätten använt resonemanget som redovisats under 5.1 som stöd för konstaterandet att en aktieförsäljning kan utgöra en verksamhetsöverlåtelse. Detta tyder på att man verkar anse att alla eller i vart fall merparten av de aktieöverlåtelser som utgör ekonomiska aktiviteter omfattas av begreppet verksamhetsöverlåtelse.

I KamR 2625-09 verkar även kammarrätten i Stockholm ta ställning för att en aktieförsäljning kan utgöra en verksamhetsöverlåtelse men man uttalar tyvärr inte när så kan vara fallet.

Gällande de tre domar från kammarrätten i Göteborg där frågan huruvida en aktieöverlåtelse kan utgöra en verksamhetsöverlåtelse behandlades kan konstateras att man fann att så var fallet i en av dem. Vidare verkar, vilket även Lindblad konstaterat, kammarrätten inte gått på den tredje tolkningsmöjlighet som redovisats under 5.2.1, nämligen att förvaltningen av dotterbolaget kan utgöra en självständig del av moderbolaget som överläts tillsammans med aktier. I det fall där avdragsrätt medgavs fördes nämligen inget sådant resonemang utan kammarrätten konstaterade att dotterbolaget i sig utgjorde en självständig del av moderbolaget. Kammarrätten verkar istället accepterat den andra tolkningsmöjligheten, nämligen att ett moderbolag styr dotterbolaget i så stor grad att dotterbolagets verksamhet de facto är en del av moderbolagets verksamhet. I KamR 3105-3107-08, där kammarrätten inte ansåg att en verksamhetsöverlåtelse var för handen, gavs viss vägledning i frågan vilken inblandning från moderbolagets sida som krävs. Frågan huruvida en aktieöverlåtelse utgör en verksamhetsöverlåtelse verkar mot bakgrund av detta avgörande bero på vilken verksamhet som bedrivits i dotterbolagen, affärsrelationerna mellan moderbolag och dotterbolag och graden av integrering i koncernens verksamhet.

Mot bakgrund av kammarrätternas domar verkar EU-domstolens *SKF*-dom inneburi att aktieförsäljningar i flera fall kan anses utgöra verksamhetsöverlåtelser och att möjligheterna till avdrag för mervärdesskatt på förvärv i samband med försäljningarna således verkar goda, även om Skatteverket är av en annan åsikt. Förmodligen kommer en eller flera av de aktuella kammarrättsdomarna att tas upp till prövning av Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten). Det kommer att bli mycket intressant att se om Högsta förvaltningsdomstolen väljer att gå på kammarrätternas eller Skatteverkets linje och om man kommer att definiera



vad som krävs för att en aktieförsäljning ska anses utgöra en verksamhetsöverlåtelse.

### **5.3.2 Kan kostnader för förvärv för att genomföra en aktieförsäljning ses som allmänna omkostnader?**

Först och främst ska framhållas att det är beklagligt att Regeringsrätten i sin *SKF*-dom inte motiverade varför biträdes- och advokattjänsterna ansågs ha ett direkt och omedelbart samband med aktieförsäljningen. Mot bakgrund av EU-domstolens förhandsavgörande måste man dock anta att Regeringsrätten ansåg att kostnaderna för dessa tjänster kan komma att ingå i priset på aktierna. Som framförts under 5.2.2 anser jag det inte som uteslutet att kostnaderna för dessa tjänster kan ingå i priset på aktierna, men det är samtidigt långt ifrån självklart, en motivering från Regeringsrätten i denna fråga hade således varit till stor hjälp. Här ska även noteras att genom sin hänvisning till *BLP* och RÅ 2003 ref. 36 verkar Regeringsrätten anse att EU-domstolens *SKF*-dom inte innebär någon förändring av avdragsrätten i den aktuella situationen. Som framgår av mitt resonemang under 5.2.2 håller jag inte med om detta.

Intressant med Regeringsrättens dom är att två av de fem regeringsråden ansåg att tjänsterna inte hade ett direkt och omedelbart samband med aktieförsäljningen. Tyvärr motiverades inte heller detta ställningstagande men man verkar anse att det är Skatteverket som har bevisbördan för att ett sådant samband föreligger.

Det kan konstateras att Skatteverket verkar ha svårt att se att frågan huruvida kostnaderna för de förvärvade tjänsterna kan ingå i priset för aktierna ska vara avgörande för frågan huruvida direkt och omedelbart samband föreligger. Istället verkar Skatteverket anse att det avgörande för bedömningen av huruvida ett sådant samband föreligger är om tjänsterna uteslutande används för aktieförsäljningen och därmed objektivt används för denna. Det är svårt att hitta stöd för denna tolkning i EU-domstolens praxis där man hela tiden framhållit att det avgörande är om kostnaderna för de förvärvade tjänsterna utgjort en del av kostnadskomponenterna för de utgående transaktionerna.

Det största felet med Regeringsrättens dom och Skatteverkets ställningstagande anser jag vara slutsatsen att man först ska avgöra om direkt och omedelbart samband föreligger med aktieförsäljningen och om så inte är fallet bedöma om kostnaderna kan hänföras till de allmänna omkostnaderna. På detta sätt verkar Regeringsrätten försöka gå runt EU-domstolens resonemang rörande rådgivningstjänster och principen om skatteneutralitet. Detta sker genom att resonemanget bara blir tillämpligt i ett andra steg och endast efter att man redan konstaterat att direkt och omedelbart samband saknas med aktieförsäljningen. Som jag framfört ovan under 5.2.2 krävs det dock för att de två situationerna som EU-domstolen

bedömt som objektivt lika ska behandlas skattemässigt lika att detta resonemang blir en del av bedömningen av huruvida direkt och omedelbart samband föreligger med aktieförsäljningen. Principen om skatteneutralitet leder enligt min tolkning av EU-domstolens *SKF*-dom till att kostnader för rådgivningstjänster kan dras av som allmänna omkostnader och därmed inte har ett direkt och omedelbart samband med aktieförsäljningen.

Såväl Skatteverket som kammarrätterna verkar följt Regeringsrättens majoritet i denna fråga. Detta innebär att det i praktiken fortsatt blir svårt för svenska företag att dra av mervärdesskatt på kostnader för tjänster förvärvade i samband med från mervärdesskatteplikt undantagna aktieförsäljningar. Enligt min mening verkar de rättstillämpande instanserna i Sverige sagt sitt och ansett att *SKF*-domen inte innebär en ny möjlighet för företag att dra av ingående mervärdesskatt i den aktuella situationen. För att ändra på detta krävs således att EU-domstolen ytterligare förtydligar sina ställningstaganden från *SKF*-målet.

# Käll- och litteraturförteckning

## Doktrin

Agrell, Joachim; Frennberg, Emil, *Regeringsrättens avgörande i SKF-målet*, Svensk Skattetidning 2010:8 ss. 765-772

Van Doesum, Ad; van Kesterem, Herman; van Norden, Gert-Jan, *Share Disposals and the Right of Deduction of Input VAT*, EC Tax Review 2010-2, ss. 62-73

Henkow, Oscar, *Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv vid försäljning av aktier i dotterbolag*, SkatteNytt 2010:1-2, ss. 48-59

Henkow, Oskar, *Financial Activities in European VAT – A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*, School of Economics and Management, Department of Business Law, Lund University 2007

Lindblad, Mattias, *Avdragsrätt för mervärdesskatt på förvärv i samband med aktieförsäljning p.g.a. verksamhetsöverlåtelse*, Svensk Skattetidning, ss. 165-173

Lundström, Susann, *Avyttring av aktier och mervärdesskatt i ljuset av ett nytt förhandsbesked*, Svensk Skattetidning 2011:1, ss. 80-86

Lörenskog, Sara; Wiklund, Anette, *Regeringsrättens dom i SKF-målet*, SkatteNytt, 2010:9, ss. 661-663

Karlsson, Tomas; Treutiger, Roger, *EG-domstolens avgörande i SKF-målet*, Svensk Skattetidning 2010:1, ss. 95-98

Sonnerby, Mikaela, *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2010

Svane Jensen, Thomas; Kristoffersen, Cliff, *Kommentar til EFD af 29/10 2009 i sag C-29/08, AB SKF*, Skat Udland, januari 2010, s. 14-17

Swinkels, Joep, *Transfer of a Going Concern under European VAT*, International VAT Monitor 2007 nr. 2, s. 93-98

Terra, Ben, *The Court of Justice and VAT – Judgments and opinions in 2009*

Terra, Ben; Kajus Julie, *European VAT Directives, Introduction to European VAT 2009, Volume 1*, IBDF, Amsterdam 2009

Watson, John; Cartwright, Tom; Dixon, Eleanor, *A Recipe for Chaos*,  
International VAT Monitor 2010 nr. 3, s. 183-186

Westberg, Björn, *Mervärdesskattedirektivet – en kommentar*, Thomson  
Reutres Professional AB, Stockholm 2009

### **EU-rättsakter**

Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering  
av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter, EGT nr 71, 1967,  
s. 1301

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av  
medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt  
system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, EGT L 145,  
13.6.1977, s. 1

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt  
system för mervärdesskatt, EUT L 347, 11.12.2006, s. 1–118

### **Myndighetspublikationer**

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

# Rättsfallsförteckning

## EU

### *EU-domstolen*

Dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, ECR 1985, s. 655

Dom av den 20 juni 1991 i mål C-60/90, Polysar, ECR 1991, s. I-3111

Dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, ECR 1995, s. I-1883

Dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP, REG 1995, s. I-983

Dom av den 20 juni 1996 i mål C-155/94, Wellcome Trust, REG 1996, s. I-3013

Dom av den 11 juli 1996 i mål C-306/94, Régie dauphinoise, REG 1996, s. I-3695

Dom av den 6 februari 1997 i mål C-80/95, Harnas & Helm, REG 1997, s. I-745

Dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577

Dom av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank, REG 2000, s. I-4177

Dom av den 14 november 2000 i mål C-142/99, Floridienne, REG 2000, s. I-9567

Dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National, REG 2001, s. I-1361

Dom av den 12 juli 2001 i mål C-102/00, Welthgrove, REG 2001, s. I-5679

Dom av den 27 september 2001 i mål C-16/00, Cibo, REG 2001, s. I-6663

Dom av den 27 november 2003 i mål C-497/01, Zita Modes, REG 2003, s. I-14393

Dom av den 29 april 2004 i mål C-77/01, EDM, REG 2004, s. I-4295

Dom av den 29 april 2004 i mål C-137/02, Faxworld, REG 2004, s. 5547

Dom av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, Kretztechnik, REG 2005, s. I-4357

Dom av den 14 september 2006 i mål C-72/05, Wollny, REG 2006, s. I-8297

Dom av den 8 februari 2007 i mål C-435/05, Investrand, REG 2007, s. I-1315

Dom av den 13 Mars 2008 i mål C-437/06, Securenta, REG 2008, s. I-1597

Dom av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08, SKF, REG 2009, s. 10413

#### *Generaladvokatens yttranden*

Förslag till avgörande i mål C-408/98 Abbey National, föredraget 13 april 2000

Förslag till avgörande i mål C-29/08 Skatteverket mot AB SKF, föredraget 12 februari 2009

#### **Sverige**

##### *Regeringsrätten (Högsta förvaltningsdomstolen)*

RÅ 1999 not. 282

RÅ 2003 ref. 36

RÅ 2004 ref. 60

RÅ 2006 ref. 19

RÅ 2009 ref. 6

RÅ 2010 ref. 56

##### *Kammarrätterna*

##### *Göteborg*

Dom av den 4 november 2010 i mål KamR 2378-08

Dom av den 8 november 2010 i mål KamR 3105-3107-08

Dom av den 8 november 2010 i mål KamR 3934-08

Dom av den 8 november 2010 i mål KamR 6856-08

##### *Jönköping*

Dom av den 20 december 2010 i mål KamR 786-08

Dom av den 20 december 2010 i mål KamR 2364-2365-08

Dom av den 20 december 2010 i mål KamR 2366-2368-08

Dom av den 20 december 2010 i mål KamR 4081-08

Dom av den 20 december 2010 i mål KamR 2034-09

*Stockholm*

Dom av den 11 mars 2011 i mål KamR 1086-09

Dom av den 13 april 2011 i mål KamR 2624-09

Dom av den 13 april 2011 i mål KamR 2625-09

*Skatterättsnämnden*

Skatterättsnämndens beslut den 12 januari 2007 i ärende dnr 29-06/1