



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan

VT 2011

Institutionen för handelsrätt

HARK 12 Kandidatuppsats i Skatterätt

Självständigt arbete

Vilken betydelse får SKF-domen för mervärdesbeskattningen i samband med aktieavyttringar?

En kandidatuppsats i mervärdesbeskattning

Handledare: Oskar Henkow

Författare: Daniel Jakobsen
860518-4053

Summary

A disposal of shares is exempted VAT within the act of the sixth VAT directive. The VAT directive is harmonized with the Swedish VAT law. Thus the case outcome affects the Swedish Vat law in which way the law is extended and applicable. The European Court of justice (ECJ) came to the conclusion in the SKF-case, C-29/08, that there might be a right to deduct VAT on services acquired to complete a disposal of share. Services consisted of buying help from a law firm in the act of completing a deal. The law firm where apprehending contracts and due diligence during the meetings with the possible buyers. Due to previous practice, the case made a clear change whether there are right to deduct VAT or not. The main focus of this bachelor thesis is to examine how the Swedish VAT law changes from the outcome of the SKF-case from ECJ. The head question is to examine what the impact will be of the sur case and how it changes the right to deduct VAT from service assigned by a disposal of shares.

Key words: VAT, deduct, exemption, due diligence, economic activity, sixth council directive 77/388/EEG, SKF.

Introduktion

EU-domstolen har fastslagit, med anledning av SKF-målet, att det kan föreligga rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, för tjänster som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Tjänsterna som bolaget införskaffade av en advokatfirma, bestod av bland annat avtalsskrivning och mötesförhandlingar med förvärvarna. Rättsfallet har ändrat tidigare rättspraxis och det är mot bakgrund av förevarande jag valt att analysera vad effekten av EU-domstolens dom blir. Uppsatsen behandlar terminologin och det fundamentala med mervärdesskattesystemet och hur dess påverkan blir av EU-domstolens dom i SKF-målet, C-29/08.

Nyckelord: Mervärdesskatt, avdragsrätt, undantag, due diligence, ekonomisk verksamhet, sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG, SKF.

Förord

Uppsatsen är min slutliga examination innan jag beger mig ut i arbetslivet. Jag vill tacka Lars-Gunnar Svensson för väl genomförda seminarier i skatterätt, Oskar Henkow för handledning i uppsatsen och tidigare samarbeten, Benny Persson Senior Manager TAX, VAT/Customs på Deloitte i Malmö för tankar, ämnesval och diskussion, Anna Sjögren för korrekturläsning och stöd under uppsatsens utförande samt Gustaf Lejdström för intressanta diskussioner.

Malmö 2011-05-08

Daniel Jakobsen

Innehållsförteckning

| | |
|---|-----------|
| Förkortningar | 6 |
| 1 Inledning | 7 |
| 1.1.1 Metod | 7 |
| 1.1.2 Material | 8 |
| 1.1.3 Avgränsning | 8 |
| 1.1.4 Syfte | 8 |
| 1.1.5 Problemformulering | 8 |
| 2 Svensk rätt | 9 |
| 2.1 Mervärdesskattelagen | 9 |
| 2.1.1 Yrkesmässig verksamhet | 9 |
| 2.1.2 Omsättning | 9 |
| 2.1.3 Avdragsrätt | 9 |
| 2.1.4 Undantag för aktiehandel | 10 |
| 2.1.5 Undantag för verksamhetsöverlåtelse | 10 |
| 2.2 EU-rättens koppling till den svenska rätten | 11 |
| 2.3 Svensk rättspraxis | 12 |
| 3 EU-rätt | 13 |
| 3.1 Mervärdesskattedirektiven | 13 |
| 3.1.1 Beskattningsbar person | 13 |
| 3.1.2 Avdragsrätt | 13 |
| 3.1.3 Omsättning | 15 |
| 3.1.4 Undantag | 15 |
| 3.2 EUD:s rättspraxis | 15 |
| 3.2.1 Tolkning av ekonomisk verksamhet | 15 |
| 3.3 Avdragsrätt enligt EUD:s praxis | 17 |
| 3.3.1 C-98/98 Midland Bank | 18 |
| 3.3.2 Sammanfattande kommentarer om avdragsrätt | 20 |
| 3.4 Allmänna omkostnader | 21 |
| 3.4.1 C-16/00 Cibo | 21 |
| 3.4.2 Sammanfattande kommentarer | 22 |
| 4 SKF-målet | 23 |
| 4.1 Skatterättsnämnden | 23 |
| 4.2 Högsta förvaltningsdomstolen | 25 |
| 4.2.1 Första frågan | 25 |
| 4.2.2 Andra frågan | 26 |
| 4.2.3 Tredje frågan | 26 |
| 4.2.4 Fjärde frågan | 28 |
| 4.2.5 Högsta förvaltningsdomstolens dom | 28 |
| 5 Analys | 30 |
| 5.1 Mervärdesskatten – ger den upphov till snedvriden konkurrens? | 30 |
| 5.2 Allmän omkostnad | 34 |
| 5.3 Svaret på huvudfrågan | 35 |
| 6 Källförteckning | 36 |
| 7 Bibliografi | 40 |

Förkortningar

| | |
|-------|---------------------------------|
| A a | Anfört arbete |
| ABL | Aktiebolagslagen |
| EU | Europeiska Unionen |
| EUD | EU-domstolen |
| IL | Inkomstskattelagen (1999:1229) |
| HFD | Högsta förvaltningsdomstolen |
| ML | Mervärdesskattelagen (1994:200) |
| Prop. | Proposition |
| RÅ | Regeringsrättens årsbok |
| RegR | Regeringsrätten |
| RSV | Riksskatteverket |
| SKF | Svenska Kullagerfabriken |
| SKV | Skatteverket |
| SN | Skattenytt |
| SRN | Skatterättsnämnden |
| SvSkT | Svensk Skattetidning |
| VAT | Value Added Tax |
| VPC | Värdepapperscentralen |

1 Inledning

Den 24 juni 2010 meddelade Regeringsrätten (numera Högsta förvaltningsdomstolen) sin dom i SKF-målet. SKF-målet gällde avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på tjänster som bolaget avsåg att förvärva inför en aktieförsäljning. Tjänsterna bestod av bland annat värdering, biträde vid förhandlingar med förvävarna samt kostnader för avtalsskrivning. Bolagets medgavs rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt enligt ett förhandsbesked av SRN. Förhandsbeskedet överklagades av SKV till Högsta förvaltningsdomstolen. Högsta förvaltningsdomstolens dom i målet kommer få stor betydelse för mervärdesbeskattning av tjänster i samband med aktieavyttringar. Den har fått stor uppmärksamhet i doktrinen då den undanröjt tidigare rättspraxis. Ämnet är aktuellt både inom svensk- och europeisk mervärdesbeskattning.

Finansiella tjänster inom mervärdesbeskattningen är ett svårt ämne. Det finns många rättsfall utan någon klar utarbetad praxis. Detta framstår tydligt vid rättsutredningar samt att åsikterna inom doktrinen är tydligt differentierade. Domen har skapat debatt och kommer även så fortsättningsvis.

SKF-domen har förändrat rättsläget, både nationell- och europeisk nivå. För att förenkla problemets komplexitet, redogör jag först för svensk rätt och EU-rätt. Dessa avsnitt innehåller även praxis inom området. Följande kapitel är en djup genomgång av SKF-målet, från SRN till EUD. Jag avslutar uppsatsen med en analys innehållande mina egna tankar och slutsatser.

1.1.1 Metod

Uppsatsen är utarbetad med rättsdogmatisk metod, vilket innebär granskning av de traditionella rättskällorna. Det material som jag har haft störst användning av är europeisk- och svensk rättspraxis. Med hjälp av dessa har jag sökt svar på uppsatsens komplexa problem.

1.1.2 Material

För att besvara frågan så har jag varit tvungen att gå igenom en stor mängd material. Endast en del material är refererat i texten. Övrigt material redogör jag för under bibliografin, efter källförteckningen.

1.1.3 Avgränsning

Med anledning av att EU-rätten är under ständig utveckling och för textens sammanhang, har jag valt att utgå från rådets mervärdesskattedirektiv 2006/112/EG (mervärdesskattedirektivet). Vid artikelhänvisning, utan notering om direktiv, avser jag ovan nämnda direktiv. Rådets sjätte mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG nämns fortsättningsvis vid sjätte mervärdesskattedirektivet.

Numera är Regeringsrätten Högsta förvaltningsdomstolen. Jag har i texten valt att använda Högsta förvaltningsdomstolens förkortning, HFD.

1.1.4 Syfte

Med denna uppsats, vill jag fastsälla gällande rätt vid mervärdesbeskattning i samband med aktieavyttringar. Jag diskuterar robustheten av rättspraxis med anledning av den situation som uppstått på grund av domen. Jag analyserar och försöker fastslå domens betydelse för framtiden.

1.1.5 Problemformulering

(Numera) HFD:s dom har skapat ett osäkert rättsläge inom mervärdesbeskattningen. Huvudfrågan i denna uppsats är att utreda huruvida domen kommer att påverka mervärdesbeskattningen i samband med aktieavyttringar. Jag kommer utreda frågan i objektiv mening för att avsluta med egna tankar och funderingar. Ämnet kräver att delfrågor besvaras, detta görs fortlöpande i dispositionen. Jag har därför valt att inte redogöra för dessa frågor här.

Huvudfrågan lyder:

Vilken betydelse får SKF-domen för mervärdesbeskattningen i samband med aktieavyttringar?

2 Svensk rätt

2.1 Mervärdesskattelagen

2.1.1 Yrkesmässig verksamhet

I 1 kap. 1 § ML stadgas att mervärdesskatt ska betalas av den som omsätter varor eller tjänster mot ersättning i en yrkesmässig verksamhet. Enligt 4 kap. 1 § ML definieras yrkesmässig verksamhet med hänvisning till 13 kap. 1 § IL. Där framgår att med yrkesmässig verksamhet, läs näringsverksamhet, avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Även verksamhet som bedrivs i jämförliga former med en näringsverksamhet, anses utgöra en yrkesmässig verksamhet, om dess rörelseomfattning överstiger 30 000 kr.¹ För att anses bedriva näringsverksamhet uppställs tre krav, det ska finnas varaktighet i verksamheten, den ska bedrivas självständighet och med ett vinstsyfte, varav vinstsyfte endast går att utläsa av förarbete² och praxis.³ Vinstsyftet överensstämmer även med mervärdesskattedirektiven, om att en ekonomisk verksamhet ska drivas i syfte att fortlöpande vinna intäkter.⁴ Mer om detta nedan.

2.1.2 Omsättning

I ML är den som omsätter varor eller tjänster i en yrkesmässig verksamhet skattskyldig.⁵ Med omsättning av tjänst avses den situation då en skattskyldig person utför, överlåter eller tillhandahåller en tjänst mot ersättning.⁶ Även uttag av varor och tjänster ur en verksamhet anses utgöra omsättning.⁷

2.1.3 Avdragsrätt

Ett bolag som utför skattepliktig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML, har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv i verksamheten.⁸ Om delar av verksamheten är undantagen skatteplikt ska avdrag för ingående

¹ 4 kap. 1 § 2 p. ML.

² Prop. 1993/94: 99 s. 164-165. Vinstsyftet finns även stadgat i 3 kap. 3 § ABL.

³ RÅ 1991 ref. 6, jfr även RÅ 1998 ref. 10.

⁴ Se artikel 9 i mervärdesskattedirektivet.

⁵ 1 kap. 1 § ML.

⁶ 2 kap. 1 § tredje stycket 1p. ML.

⁷ 2 kap. 1 § första stycket 2p. ML.

⁸ 8 kap. 3 § ML.

mervärdesskatt endast ske på tjänster som omfattas av skatteplikt.⁹ Det kan därmed ske en uppdelning av den ingående mervärdesskatten mellan skattepliktig och icke skattepliktig verksamhet. Rätten till avdrag återfinns i 8 kap. 3 § ML. Rekvisitetet för att avdragsrätt ska medges är att det ska bedrivas en skattskyldig verksamhet. Detta framgår av förarbete till paragrafen.¹⁰

Avdragsrätten i 8 kap. 3 § ML har tillkommit med anledning av mervärdesskattedirektiven. Den ska således tillämpas och tolkas i enlighet med direktivet. Paragrafens tillämpningsområde styrs av EU-rätten vilket innebär att nationella bestämmelser får lägre rättsverkan än EU-rätten (förevarande kommenteras nedan i avsnitt 2.7).

2.1.4 Undantag för aktiehandel

I 3 kap. 9 § ML undantas värdepappershandel, innefattande omsättning och förmedling av aktier, andelar och fordringar, från skatteplikt.

2.1.5 Undantag för verksamhetsöverlåtelse

Sverige har valt att utnyttja möjligheten att undanta verksamhetsöverlåtelser från skatteplikt enligt artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Där stadgas att nationer kan undanta en verksamhetsöverlåtelse, eller någon del därav. En transaktion av sådan beskaffenhet anses inte tillämplig inom området för mervärdesskatt. Direktivet stadgar att en sådan transaktion inte är beskattningsbar då den inte anses utgöra en transaktion. Sverige har implementerat regeln i 3 kap. 25 § ML. Detta ligger till grund för den fundamentala tanken bakom mervärdesskattedirektivet att endast konsumtion ska mervärdesbeskattas.¹¹

⁹ 8 kap. 13 § ML.

¹⁰ Prop. 1993/94: 99 s. 209.

¹¹ Mervärdesskattedirektivet art. 1. Tanken med mervärdesskatt är att den ska utgöra en konsumtionsskatt. Mervärdesskatt ska utgå i de fall kostnaden kan övervältras till ett andra led, därav benämningen konsumtionsskatt (Se C-465/03 Kretztechnik p. 34). Detta kan dock ifrågasättas om det alltid är så. Vissa påstår att mervärdesskatten också är en produktionsskatt, vilket jag håller med om. Låt oss anta ett bolag som bedriver delad verksamhet. Med delad verksamhet menas en skattepliktig- och en icke skattepliktig del. Om den icke skattepliktiga delen förvärvar en tjänst, föreligger ingen rätt till avdrag för mervärdesskatt. Mervärdesskatten blir då en produktionsskatt i och med att den inte kan övervältras. Det innebär att mervärdesskatten blir en kostnad för företaget, en kostnad som enligt den ursprungliga tanken är felaktig. Vidare kan även diskuteras om en verksamhetsöverlåtelse endast är en kapitalöverföring, detta ämne överlämnas dock för en annan uppsats. Se Englisch, J., "Input VAT Deduction by Holding Companies – German Practice and Community law", VAT Monitor, för vidare diskussion i ämnet.

2.2 EU-rättens koppling till den svenska rätten

Den svenska mervärdesskattelagen bygger på Europeiska unionens mervärdesskattedirektiv. Det innebär att EU-rätten, i form av primärrätt, har företräde framför den svenska rätten. Om en konflikt uppstår mellan rättssystemen, kan två tolkningsmetoder tillämpas, direkt effekt eller konform tolkning. Direkt effekt innebär att bestämmelser i mervärdesskattedirektivens artiklar kan få direkt verkan inom gemenskapen, det vill säga, bestämmelsen gäller för alla medlemsstatna nationer inom EU.¹² En bestämmelse har direkt effekt om den är tillräckligt klar, entydig och ovillkorlig.¹³ Följande kan få betydelse för den skattskyldige då artiklar med direkt effekt går före inhemsk lagstiftning. Medborgaren har därmed en rätt att åberopa en bestämmelse i direktivet framför den nationella lagstiftningen, om den rättigheten ger den skattskyldige en fördel.¹⁴

Innebörden av konform tolkning är att nationell lagstiftning, som tillkommit till följd av ett direktiv, ska tolkas i enighet med direktivet.¹⁵ Detta innebär att lagstiftning som tillkommit före och efter EU-rätt, samt inhemsk rättspraxis, ska tolkas i enighet med EU-rätten.¹⁶ Konform tolkning och direkt effekt anses ingå i lojalitetsplikten som stadgas av artikel 4 i EU-fördraget.¹⁷ Principen om EU-konform tolkning och dess betydelse har fastslagits av EUD i mål C-106/89 Marleasing.

Om det uppstår ett tolkningsproblem vid rättstillämpningen, exempelvis vid tillämpningen av en artikel i ett direktiv, ska HFD rådfråga EU-domstolen. Detta framgår av EUF-fördraget artikel 267. Bakgrunden är att direktivet ska tolkas lika inom unionen. Som medlemsstat ska vi vidta åtgärder för att säkerställa att de skyldigheter som EU fastställer, implementeras och efterföljs på ett korrekt sätt.

¹² Alhager, Eleonor, et al, Mervärdesskatt i teori och praktik, 2007, s. 31. Se även målet C-26/62 van Gend & Loos varvid direkt effekt fastställs.

¹³ A ovan not 12.

¹⁴ Jag menar att den skattskyldige ska välja det alternativ som ger den bästa ekonomiska situationen. Den skattskyldige ska således kunna välja mellan att betala mer eller mindre i skatt.

¹⁵ Ståhl, Kristina, Österman, Roger, EG-skatterätt, 2 uppl. 2006, s. 27.

¹⁶ A ovan not 15.

¹⁷ Alhager, Eleonor, et al, Mervärdesskatt i teori och praktik, 2007, s. 30.

Jag kan således, utifrån stycke ovan, konstatera att EU-rätten tar över den svenska mervärdesskattelagstiftningen.

2.3 Svensk rättspraxis

Ett rättsfall som tidigare hade prejudicerande effekt inom svenska mervärdesskatteområdet var RÅ 2003 ref. 36. Målet gällde ett moderbolag som i en koncern erbjöd dotterbolag koncerngemensamma tjänster mot ersättning. Skatteverket nekade bolaget rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som belöpte på kostnader av administrativa, juridiska och ekonomiska tjänster, vilka förvärvats i samband med försäljning av dotterbolagsaktier.

HFD fastslog, precis som SRN, att bolaget ansågs bedriva ekonomisk verksamhet enligt ML. Det framgick även av EU-rättslig praxis att ett aktivt förvaltande av dotterbolagsaktier medför en ekonomisk verksamhet.¹⁸ Försäljningen av aktierna omfattades av artikel 13 B d. 5 i sjätte mervärdesskattedirektiv. HFD fastställde även att de koncerngemensamma tjänster som bolaget utfört, hade ett direkt och omedelbart samband med försäljningen av aktierna vilket medförde att avdrag skulle nekas. Det har förekommit i praxis att avdrag har beviljats då kostnader för tjänster ansågs direkt kopplade till bolagets allmänna omkostnader, mer om detta nedan.¹⁹ HFD fastställde SRN:s förhandsbesked.

¹⁸ C-142/99 Floridienne SA, p. 18.

¹⁹ C-16/00 Cibo, p. 32 och 33.

3. EU-rätt

3.1 Mervärdesskattedirektiven

3.1.1 Beskattningsbar person

I artikel 2 i mervärdesskattedirektivet stadgas att mervärdesskatt ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot ersättning inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person. En skattskyldig person definieras i artikel 9.1: *”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.”*

I artikel 9.2 mervärdesskattedirektivet definieras ekonomisk verksamhet: *”Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller tjänsteleverantör, inbegripet gruvsdrift och jordbruksverksamhet som verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet”.*

3.1.2 Avdragsrätt

Företag som bedriver en ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet är skattskyldig för sådan verksamhet.²⁰ Sammanfattningsvis innebär det att företag som bedriver en beskattningsbar verksamhet i syfte att fortlöpande vinna intäkter är skattskyldig för dessa. Detta överensstämmer även med den svenska mervärdesskattelagen.

Mervärdesskattedirektivens grundprincip är att mervärdesskatt är en skatt på konsumtion.²¹ Det innebär att företag, som köper produkter för tillverkning, betalar ingående mervärdesskatt för produktionsvaror. Vid försäljning, det vill säga vid omsättning, påförs en utgående mervärdesskatt, även kallat konsumtionsmervärdesskatt. Skatten belastar priset för personen som konsumerar

²⁰ Se artikel 4 sjätte mervärdesskattedirektivet respektive artikel 9 mervärdesskattedirektivet.

²¹ Artikel 1 mervärdesskattedirektivet. För diskussion gällande konsumtionsskatt, se a.a. not 11.

varan. Förevarande innebär att företaget nu genomfört två skattepliktiga transaktioner som faller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Den beskattningsbara verksamheten äger nu rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som belöpt på inköpen. Förhållningssättet som följer är att den ingående mervärdesskatten kvittas mot den utgående. Överskjutande belopp är företaget skyldigt att redovisa för skattemyndigheten.

Utgångspunkten för avdragsrätt, är att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger om du bedriver en beskattningsbar verksamhet. De ingående transaktionerna skall kunna hänföras till utgående skattepliktig omsättning. Det föreligger således ingen avdragsrätt för den kostnad som kan hänföras till en utgående undantagen omsättning.²² Huvudregeln är således att den ingående transaktionens kostnad, skall direkt kunna hänföras till en utgående skattepliktig transaktion. Förevarande är inte alltid så enkelt att bevisa. Det är alltid den skattskyldige som ska kunna bevisa att ett korrekt avdrag genomförts.

I de situationer då kostnaden direkt kan hänföras till en skattefri transaktion föreligger ingen avdragsrätt. Detta framgår av artikel 173 i mervärdesskattedirektivet. Om en vara eller tjänst avses för både skattepliktiga och icke skattepliktiga transaktioner, ska uppdelning ske av den ingående mervärdesskatten. Uppdelning sker genom en stadgad formel.²³ Genom formeln kan det beräknas fram hur stor del av skatten som ska medges avdragsrätt.²⁴

EUD har fastställt att den ingående kostnad som ingår som en del av kostnadskomponenterna i företagets utgående produktpriser, ska anses vara allmänna omkostnader. Det ska finnas ett direkt samband mellan företagets försäljningspris på produkter och kostnaden för förvärven, för att det ska föreligga avdragsrätt för den ingående mervärdesskatt som belöpt på förvärven. Mer om detta i ett senare avsnitt.

²² Med undantagen avser jag en tjänst eller varuförsäljning som är undantagen från skatteplikt. Se mer om undantagen i 3 kap. ML.

²³ Se artikel 174 i mervärdesskattedirektivet.

²⁴ Se artiklar 173-177 mervärdesskattedirektivet.

3.1.3 Omsättning

Den person som självständigt bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, för att fortlöpande vinna intäkter är skattskyldig. Skattskyldigheten inträder för de tillhandahållanden av tjänster och försäljning av varor som utförts mot någon form av ersättning. Förevarande framgår av artikel 24 mervärdesskattedirektivet.

3.1.4 Undantag

I artikel 135.1 f mervärdesskattedirektivet, stadgas att nationer ska undanta skatteplikt från ”transaktion[er] rörande inbegripet förmedling men med undantag av förvaltning och förvar, rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar [...]”. Förevarande medför att försäljning av aktier ska undantas från skatteplikt. Samtidigt innebär det, att alla ingående förvärv, som är direkt hänförliga till utgående aktietransaktioner, inte medför någon avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Detta grundas i principen om skatteneutralitet, om en transaktion är skattefri, finns inget rätt till avdrag för ingående skatt.²⁵

3.2 EUD:s rättspraxis

3.2.1 Tolkning av ekonomisk verksamhet

EUD har i praxis tolkat tillämpningsområdet för ekonomisk verksamhet. Domstolen har bland annat fastställt att holdingbolag, som uteslutande inriktar sig på att förvärva och förvalta aktier i andra bolag, utan att direkt eller indirekt delta i förvaltning av dessa, ej utgör en ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet.²⁶ Det går därmed utläsa att kapitalinvesteringar i andelsrätter av passiv karaktär, med andra ord, att om bolag inte tillskjuter andelsbolagen några tjänster, så faller bolaget utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt.²⁷ Förevarande tes stämmer även överens med ändamålet med mervärdesskatten. Mervärdesskattedirektivets uppbyggnad är mot bakgrund av att mervärdesskatt är en skatt på konsumtion och inte på förmögenhetsinvesteringar

²⁵ 8 kap. 2 § ML.

²⁶ C-142/99 Floridienne, p. 17. Se även C-60/90 Polysar, p. 17.

²⁷ A ovan not 26.

som sparande, gåvor, utdelningar etc.²⁸ Ifrågavarande har även fastslagits i rättspraxis av EUD.²⁹

EUD har emellertid fastslagit att ett holdingbolag som deltar, antingen direkt eller indirekt, i förvaltningen av sina dotterbolag, utgör en ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektivet.³⁰ Med förvaltning avses bland annat tjänster bestående av administration, finansiella, kommersiella och teknik som utförs mot ersättning.

I mål C-60/90, Polysar, ställdes frågan om Polysar BV (nedan Polysar) som bolag, i en världsomfattande koncern, var att betrakta som en beskattningsbar person enligt artiklarna 4, 13 B d 5 och 17 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Polysar var ett bolag inom en koncern som betalade ut och tog emot utdelningar från holdingbolaget i Kanada, Polysar Holding Ltd. Detta bolag ägde 100 procent av aktiekapitalet i Polysar.³¹ Nederländska skattemyndigheten ansåg att avdragsrätt inte förelåg och beslutade sig för att eftertaxera Polysar.³² Polysar överklagade beslutet om eftertaxering till Högsta domstolen i Nederländerna, varvid domstolen ställde två frågor till EUD: Den första frågan gällde om ett holdingbolag som inte utövar någon annan verksamhet än förvaltning av andelar i dotterbolag kan klassificeras som beskattningsbar person inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.³³ EUD besvarade frågan med ”Av denna rättspraxis följer emellertid inte att det blotta förvärvet och innehavet av bolagsandelar skall betraktas som en sådan ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet som gör förvärvaren och innehavaren till skattskyldig person. Det blotta förvärvet av kapitalintressen i andra företag utgör nämligen inte ett utnyttjande av tillgångar varigenom avses att fortlöpande skapa

²⁸ Se Oskar Henkows artikel ”Några iakttagelser rörande – hanteringen av intäkter från finansiella aktiviteter vid – mervärdesbeskattningen och inkomstbeskattningen”. Skattenytt nr 3 2009.

²⁹ Se bland annat domarna C-16/00 Cibo, p. 20 och 21, C-60/90 Polysar, p. 13 och 14, C-77/01 EDM, p. 49 samt p. 57-59 och C-142/99 Floridienne, p. 17.

³⁰ C-60/90 Polysar, p. 14.

³¹ C-60/90 Polysar, p. 6.

³² C-60/90 Polysar, p. 6. Med passiv karaktär avses att moderbolaget inte deltar aktivt i dotterbolagens förvaltning.

³³ C-60/90 Polysar, p. 7.

intäkter, eftersom den eventuella utdelning som följer av ett sådant kapitalintresse endast är resultatet av äganderätten till tillgångarna”.³⁴ EUD anförde därefter att ”Det är annorlunda om kapitalintresset åtföljs av ett direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de bolag i vilka förvärvet av intresset har ägt rum [...]”.³⁵ EUD fastlog att endast ett ägande av delägaraktier i andra bolag inte utgör en ekonomisk verksamhet. Rekvisitet för att utgöra en ekonomisk verksamhet enligt artikel 4 sjätte direktivet, är att verksamhetens ändamål ska vara att fortlöpande skapa intäkter. EUD har fastställt att kapitalinvesteringar inte anses fall inför tillämpningsområdet för mervärdesskatt.³⁶ Med anledning av att bolagets verksamhet inte ansågs utgöra en ekonomisk verksamhet, nekades bolaget rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.³⁷

I mål C-16/00 *Cibo*, skiljer sig domen från utgången i C-60/90 *Polysar*. Skillnaden målen mellan är att förvaltningen endast var av passiv karaktär i *Polysar*.³⁸ I mål C-16/00 *Cibo* bedrev holdingbolaget ett aktivt ägande, i form av tillhandahållande av tjänster bestående av administration, finansiella, kommersiella och teknik. Aktiv förvaltning av dotterbolag anses därmed utgöra ekonomisk verksamhet och omfattas således av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.³⁹

3.3 Avdragsrätt enligt EUD:s praxis

I mål C-4/94 *BLP*, gällde det ett bolag som agerade förvaltningsbolag åt en grupp företag inom möbel- och hobbynickeriindustrin. År 1989 förvärvade *BLP* samtliga aktier i ett tyskt bolag, *Berg Mantelprofilwerk GmbH*. Två år senare beslutade *BLP* för att sälja 95 % av aktieinnehavet i *Berg* för att betala av förvaltningsbolagets skulder. I samband med försäljningen av aktierna förvärvade

³⁴ C-60/90 *Polysar*, p. 13.

³⁵ C-60/90 *Polysar*, p. 14.

³⁶ C-60/90 *Polysar*, p. 13.

³⁷ C-60/90 *Polysar*, p. 17.

³⁸ C-60/90 *Polysar*, p. 13.

³⁹ C-16/00 *Cibo*, p. 22. Se även C-142/99 *Floridienne*, p. 17.

BLP konsulttjänster från affärsbanker, revisorer och jurister. För dessa tjänster var ingående mervärdesskatt debiterad. Bolaget yrkade avdrag för mervärdesskatten i sin deklaration. Commissioners of Customs & Excise nekade bolaget avdragsrätt mot bakgrund av att aktieförsäljningen var en skattefri transaktion enligt inhemsk lagstiftning. Frågan ställdes till domstolen om avdragsrätt förelåg för ingående mervärdesskatt. EUD fastslog att *"ett företag vars verksamhet är underkastad mervärdesskatteplikt har rätt att göra avdrag för skatten på tjänster från revisorer eller juridiska rådgivare som hänför sig till den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner"*.⁴⁰ Det uppställs således ett krav på att de förvärvade tjänsterna ska ha ett indirekt samband med den i fallet aktuella aktieförsäljningen. Förvärvskostnaden för konsulttjänsterna blir, mot bakgrund av ovan, kostnadskomponenter i bolagets totala ekonomiska verksamhet. Det sker en således en direkt påverkan av företaget produktpriser.

Vidare fastslog EUD att artikel 17 i det sjätte direktivet skall tolkas på följande sätt; att när en skattskyldig person tillhandahåller tjänster åt en annan skattskyldig, vilken använder tjänsterna för att genomföra en skattefri transaktion, föreligger ingen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.⁴¹

3.3.1 C-98/98 Midland Bank

Målet gällde avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för advokattjänster som Midland Bank förvärvat efter ett skadeståndsanspråk på grund av kontraktsbrott. Midland Bank agerade som ställföreträdare åt en företagsgrupp, innehållande bland annat Samuel Montagu & Co. Ltd, London (nedan kallad Montagu). Montagu tillhandahöll tjänster som både var skattepliktiga och undantagna från mervärdesskatt.

Montagu agerade som affärsbank åt köparen Quadrex. Quadrex ingick avtal med ett bolag, British and Commonwealth Holding plc (nedan kallat B & C), om att förvärva bolaget Mercantile. B & C skulle sedan, enligt avtalet,

⁴⁰ C-4/94 BLP, p. 25.

⁴¹ C-4/94 BLP, p. 28.

sälja Mercantiles avdelning för stora affärstransaktioner till Quadrex. Förvärvet genomfördes av B & C. När Quadrex skulle fullfölja sin del av avtalet hade bolaget fått likviditetsproblem, varvid köpet aldrig genomfördes. B & C väckte skadeståndstalan mot Quadrex och Montagu för kontraktsbrott. Montagu förvärvade advokattjänster och för dessa yrkade bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt. Montagu nekades avdrag för en del av den ingående mervärdesskatten. EU-domstolen fastslog att avdragsrätt förelåg om det fanns ett direkt och omedelbart samband mellan en ingående och en eller flera utgående transaktioner.⁴² Enligt artikel 17 p. 5 i sjätte mervärdesskattedirektivet stadgas att avdragsrätt föreligger för en ingående transaktion som avses att "användas av en skattskyldig person för transaktioner".⁴³ Det faktum att någon transaktion i ett senare led inte sker, begränsar inte rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt.⁴⁴ Huvudregeln framgår av punkt 21: avdragsrätt föreligger endast om den ingående transaktioner har direkt och omedelbart samband med en eller flera transaktioner.⁴⁵ I speciella fall, vilket kommenteras i punkt 22, kan avdrag medges för ingående mervärdesskatt även och den avsedda utgående transaktionen inte genomförs.⁴⁶ Detta innebär att företag som startar sin verksamhet, med avsikt att bedriva beskattningsbar verksamhet, har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som belöper på ingående förvärv, vilka förvärvas innan omsättning skett, även om några utgående skattepliktiga transaktioner aldrig genomförs.⁴⁷ Det var med anledning av att bolaget förvärvat advokattjänsterna efter den avsedda transaktionen, själva avtalsförpliktelsen, som bolaget nekades rätt till avdrag för hela den ingående mervärdesskatten.

Domstolen anförde att det förelåg rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt om kostnader för ingående transaktioner har ett direkt och omedelbart samband som en kostnadskomponent av en utgående skattepliktig transaktion. Mot bakgrund av

⁴² C-98/98 Midland Bank, p. 24.

⁴³ C-98/98 Midland Bank, p. 20.

⁴⁴ C-98/98 Midland Bank, p. 22.

⁴⁵ C-98/98 Midland Bank, p. 21.

⁴⁶ C-98/98 Midland Bank, p. 22.

⁴⁷ Se C-110/94 INZO, p.20 och 21, C-37/95 Ghent Coal Terminal, p. 20 samt C-396/98 Schlosstrasse, p. 42.

att advokattjänsterna förvärvades efter avtalets ingående medgavs endast avdragsrätt för en del av den ingående mervärdesskatten.⁴⁸ Det följer samtidigt av artikel 2, mervärdesskattedirektivet, ett krav på att kostnaden ska ingå i den utgående transaktionens kostnadskomponenter.⁴⁹ I det aktuella fallet gjordes förvärven av tjänsterna i ett senare skede. Förevarande medförde att förvärvet inte ansågs ingå som en kostnadskomponent av priset. Avdragsrätten förelåg istället med anledning av att transaktionen ansågs ingå i bolagets kostnadskomponenter för deras produkter. Kostnaden ansågs, med anledning därav, ingå i bolagets allmänna omkostnader och avdragsrätten framgick enligt artikel 17.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet.⁵⁰ Avdrag medgavs således för en del av beloppet.

3.3.2 Sammanfattande kommentarer om avdragsrätt

Första rekvisitetet om rätt till avdrag ingående mervärdesskatt är om du som beskattningsbar person bedriver skattepliktig verksamhet. Med det avses omsättning av varor eller tillhandahållande av tjänster mot vederlag. Som beskattningsbar person äger man då rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv som hänförs till skattepliktiga utgående transaktioner. Huvudregeln innebär att det föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt då det finns ett direkt och omedelbart samband mellan en ingående transaktion och en eller flera utgående skattepliktiga transaktioner. Om ett sådant samband inte uppstår, kan avdrag medges om det kan påvisas att de ingående transaktionerna är en kostnadskomponent i företagens pris för deras utgående omsättning. Kostnaden för förvärven anses då ingå i bolagets allmänna omkostnader. Rätten har även uttalat att det föreligger avdragsrätt i vissa fall då ett företag precis har startat sin verksamhet utan att ha genomfört någon utgående skattepliktig transaktion.⁵¹ Den beskattningsbara personen äger därför rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i sin uppbyggnadsfas. I detta fall beaktas om verksamhetens ändamål är att bedriva ekonomisk verksamhet enligt direktivet.

⁴⁸ C-98/98 Midland Bank, p. 30.

⁴⁹ C-98/98 Midland Bank, p. 20, 21 och 24.

⁵⁰ C-98/98 Midland Bank, p. 31.

⁵¹ Se C-98/98 Midland Bank, p. 22 samt C-110/94 INZO.

3.4 Allmänna omkostnader

3.4.1 C-16/00 Cibo

Domen fastslår att ett holdingbolags förvaltning av dotterbolag anses vara ekonomisk verksamhet enligt sjätte mervärdesskattedirektivets artikel 4.2. Bolaget tillhandahåller tjänster åt sina dotterbolag bestående av administration, finansiella-, kommersiella- och tekniska tjänster. Ingående mervärdesskatt på tjänster som förvärvats i samband med förvärv av dotterbolagsaktier ansågs utgöra en del av bolagets allmänna omkostnader.⁵² För rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt uppställs ett krav på samband mellan en ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner. Om samband ej kan påvisas, krävs att den ingående mervärdesskatten ska vara hänförlig till tjänster som förvärvats inom ramen för bolagets allmänna omkostnader. Rätten ansåg att bolagets förvärv av konsulttjänster i samband med förvärv av dotterbolagsaktier var inom ramen för bolagets allmänna omkostnader. Avdragsrätt förelåg enligt artikel 17.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet.⁵³

I mål C-98/98, Midland Bank, (se avsnitt 3.6.1) ansåg domstolen att avdragsrätt förelåg för tjänster som inte hade ett direkt och omedelbart samband mellan ingående- och utgående skattepliktiga transaktioner. Avdrag medgavs, för viss del, mot bakgrund av att kostnaden hade ett samband med företagets totala skattepliktiga verksamhet. EUD kommenterade även att det i vissa fall, bland annat i uppbyggnadsfasen, kan föreligga avdragsrätt även om förvärven inte föranleder några skattepliktiga transaktioner.⁵⁴

I mål C-408/98, Abbey National, uttalade EUD att det måste finnas ett direkt och omedelbart samband mellan ingående och utgående skattepliktiga transaktioner. De ingående transaktionerna måste således ha uppstått innan de utgående för att anses utgöra en del av kostnadskomponenterna av varor eller tjänster.⁵⁵

⁵² Jfr C-16/00 Cibo, p. 32 och 33.

⁵³ C-16/00 Cibo, p. 35.

⁵⁴ C-98/98 Midland Bank, p. 22. Se även C-110/94 INZO.

⁵⁵ C-408/98 Abbey National, p. 28.

För att ett samband ska uppstå, måste förvärven genomföras innan en skattepliktig omsättning.

3.4.2 Sammanfattande kommentarer

I ovan nämnda domarna, har det påvisats att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt föreligger i de fall kostnaderna för förvärven anses ingå i bolagets allmänna omkostnader. Med allmänna omkostnader avses sådana kostnader som är nödvändiga för företagets fortlevnad. Nödvändiga tjänster är bland annat administration, ekonomi, data osv. EUD har även fastslagit att det i vissa fall föreligger avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, till visst belopp, trots att tjänsterna föranleder en skattefri transaktion. I de fall, har förvärven ansetts ingå i bolagets allmänna omkostnader som kostnadskomponent för bolagets prissättning av sitt utgående varu- eller tjänstesortiment.

4 SKF-målet

4.1 Skatterättsnämnden

AB SKF (nedan benämnt SKF) är en av världens ledande leverantörer av kullager, kundanpassade produktlösningar, lagerservice och relaterade tjänster. Företaget är uppdelat i tre olika verksamhetsgrenar, Industry, Automotive och Service. SKF är moderbolag i koncernen och förser sina dotterbolag med koncerninterna tjänster. Tjänsterna består bland annat av företagsledning, administration, marknadsföring. Tjänsterna faktureras periodiskt genom en så kallad ”management fee”. SKF är mervärdesskatteregistrerat i Sverige och gör avdrag för mervärdesskatt hänförligt till koncerngemensamma kostnader.

SKF avsåg att omstrukturera sin verksamhet, bland annat genom att sälja ett helägt dotterbolag. Syftet med försäljningen var att dotterbolagets verksamhet inte längre passade i SKF:s koncernstrategi. Samtidigt ansåg SKF att en försäljning av dotterbolaget skulle frigöra kapital. Det skulle i sin tur minska det bundna kapitalet i företaget, vilket samtidigt skulle förbättra deras kassabalans. SKF hade samtidigt ägarintresse i ett intressebolag om 26,5 %, vilket tidigare var ett helägt dotterbolag. Detta bolag tillhandahöll inte SKF några koncerninterna tjänster längre. SKF:s avsikt var som i förevarande fall, bolaget passade inte in i koncernstrategin samt en försäljning av bolaget skulle medföra en bättre kassalikviditet. Skillnaden mellan fallen var två, det ena bolag hade redan börjat avyttrats samt att det inte längre fakturerades några koncerninterna tjänster.

SKF undersökte möjligheten att genomföra en försäljning av sina aktier. Bolaget avsåg då att förvärva tjänster i form av värdering, biträde vid förhandlingar med förvärvarna samt kostnader för avtalsskrivning. SKF undrade om det förelåg avdragsrätt för den ingående mervärdesskatt som

tjänsterna medförde. Bolaget ansökte om förhandsbesked hos SRN. Frågorna löd enligt nedan:⁵⁶

1. Föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv för försäljning av aktier i ett helägt dotterbolag som ingår i koncernen och avyttras i samband med en omstrukturering?

2. Föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv för försäljning av aktier i det intressebolag som skall avyttras i samband med omstruktureringen?

SRN ansåg att bolaget hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i båda frågorna. I förhandsavgörandet redogörs för två olika situationer som tidigare berörts i rättspraxis.

Den första frågan besvarades med att det framgår av 3 kap. 9 § ML att värdepappershandel ska undantas från skatteplikt för mervärdesskatt. Undantaget har harmoniserats genom artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet.⁵⁷ Verksamhetens ändamål ska vara att förvärva, förvalta och försälja aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper.⁵⁸ EUD har fastslagit att sådan verksamhet som uteslutande handlar om att förvärva och förvalta aktier ska betecknas som ren kapitalförvaltning.⁵⁹ Det innebär att sådan verksamhet inte är en ekonomisk verksamhet som anges i artikel 9.1 andra stycket mervärdesskattedirektivet.⁶⁰ Förevarande innebär att sådan verksamhet inte kan bli föremål för mervärdesbeskattning.

Det andra svaret fastställer att en koncern kan vara uppbyggd så att det föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Syftet med strukturen ska vara att koncerninterna tjänster blir ett konkurrenskraftigare alternativ motsvarande externa förvärv. En koncerngemensam tjänsteförmedling skapar ett samband mellan bolagen vilket leder till en aktiv förmedling. Det har bland annat i praxis fastställts att en aktiv förvaltning av dotterbolagsaktier är inom ramen för

⁵⁶ Skatteverket, dnr 29-06/1, 2007-01-12.

⁵⁷ Motsvarar artikel 13 B d 5p. sjätte mervärdesskattedirektivet.

⁵⁸ Artikel 135.1 f mervärdesskattedirektivet.

⁵⁹ C-77/01 EDM, p. 54 samt 62.

⁶⁰ Motsvarar artikel 4.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

tillämpningsområdet av mervärdesskatt.⁶¹ Det innebär att ett direkt samband mellan ägande och det förvaltade bolaget blir en sammanhållande ekonomisk enhet,⁶² vilket omfattas av artikel 9.1 andra stycket mervärdesskattedirektivet.⁶³

4.2 Högsta förvaltningsdomstolen

SKV överklagade SRN:s förhandsbesked och yrkade att avdrag inte skulle medges för den ingående mervärdesskatt som belöpte på de förvärvade konsulttjänsterna. SKF bestred överklagande. För att söka vägledning ställde HFD följande fyra frågor till EUD:⁶⁴

1) Ska artiklarna 2 och 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet och artiklarna 2 och 9 i rådets direktiv om ett gemensamt mervärdesskattesystem tolkas så att det föreligger en transaktion som ska vara föremål för mervärdesskatt när en beskattningsbar person som är skattskyldig på grund av omsättning av tjänster till ett dotterföretag avyttrar andelarna i dotterföretaget?

2) Om svaret på den första frågan innebär att avyttringen utgör en beskattningsbar transaktion, omfattas den då av det undantag från skatteplikt för transaktioner rörande andelar i företag som anges i artikel 13 B d punkten 5 i sjätte mervärdesskattedirektivet och artikel 135.1 f i rådets direktiv om ett gemensamt mervärdesskattesystem?

3) Kan, oavsett svaret på ovanstående frågor, avdragsrätt föreligga såsom för en allmän omkostnad för utgifter direkt hänförliga till avyttringen?

4) Har det vid besvarandet av ovan nämnda frågor någon betydelse om avyttringen av andelarna i ett dotterföretag sker successivt?

4.2.1 Första frågan

EUD besvarade den första frågan med, ”artiklarna 2.1, 4.1 och 4.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG [...], i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG [...], liksom artiklarna 2.1 och 9.1 i rådets direktiv 2006/112/EG, ska tolkas så, att ett moderbolags avyttring av samtliga aktier i ett helägt dotterbolag och av

⁶¹ C-16/00 Cibo, p. 19-22 samt C-456 Kretztechnik p. 34ff.

⁶² C-16/00 Cibo, p. 20-21, C-60/90 Polysar, p. 13-14 samt jfr C-142/99 Floridienne, p.17.

⁶³ A ovan not 62.

⁶⁴ RÅ 2010 ref. 56.

resterande aktieinnehav i ett intressebolag som tidigare varit helägt, till vilka bolag moderbolaget tillhandahållit [skattepliktiga] tjänster [...], utgör en ekonomisk verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för [ovan] nämnda direktiv”.⁶⁵

EUD anförde vidare att huruvida avyttringen av aktierna kan likställas med en verksamhetsöverlåtelse, det vill säga en överföring av bolagets samtliga tillgångar eller en del därav, avses med artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, respektive artikel 19 första stycket i mervärdesskattedirektivet, att förevarande transaktion inte anses vara en transaktion enligt mervärdesskattedirektivet. Det innebär att bolaget inte bedriver en beskattningsbar ekonomisk verksamhet enligt direktivet. Förevarande transaktion kan medlemsländerna undanta från skatteplikt, vilket Sverige valt att tillämpa genom 3 kap. 25 § ML. Men då SKV i sitt ursprungliga yrkande ej avsåg att undanta bolaget beskattning enligt ovan nämnda paragraf, hade tillämpningen av 3 kap. 25 § ML ingen betydelse i fallet.

4.2.2 Andra frågan

Den andra frågan besvarades med att en aktieavyttring som SKF avser att genomföra, ska undantas från mervärdesskatt artikel 135.1 f mervärdesskattedirektivet.⁶⁶

4.2.3 Tredje frågan

EUD ansåg att det föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt enligt artikel 17.1 och 17.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, respektive artikel 168 i mervärdesskattedirektivet för ingående mervärdesskatt på tjänster som förvärvats i samband med en avyttring av aktier. Det ska dock finnas ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna för de

⁶⁵ C-29/08 SKF, p. 41.

⁶⁶ C-29/08 SKF, p. 53.

ingående tjänsterna och den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.⁶⁷

Domstolen anförde att huruvida det faktiskt förelåg ett direkt och omedelbart samband mellan de ingående tjänsterna och den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet, var upp till den nationella domstolen att avgöra.⁶⁸ Särskilt skulle beaktas huruvida kostnaden för de ingående förvärven belastar aktiens pris eller om det påverkar företagets övriga försäljning.

Till svaret på den tredje frågan anförde EUD i domskälen att det enligt praxis, har ansetts föreligga avdragsrätt för mervärdesskatt som betalats för tjänster avseende rådgivning i samband med olika ekonomiska transaktioner.⁶⁹ Skillnaden fallen mellan var huruvida holdingbolag har utövat en aktiv- eller en passiv förvaltning.⁷⁰ De aktietransaktioner som, i ovan nämnda rättsfall, genomförts omfattades inte av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, då det inte ansågs föreligga någon ekonomisk verksamhet. Diskrepansen mellan förevarande och tidigare rättsfall, är att i mål C-29/08 SKF var moderbolaget aktivt i dotterbolagets verksamhet. I ovan nämnda rättsfall förelåg endast en passiv investering av moderbolaget i dotterbolaget och ingen aktiv verksamhet där mellan.⁷¹

EUD ansåg att det skulle strida mot skatteneutralitetsprincipen om rätten till avdrag för kostnader för rådgivning skulle bedömas olika beroende på om en aktieavyttring sker utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt eller om avyttringen är undantagen från skatteplikt.⁷² Avdrag ska endast vägras om det kan påvisas ett direkt och omedelbart samband mellan de ingående tjänster som förvärvats och den utgående aktietransaktionen som är undantagen från skatteplikt

⁶⁷ C-29/08 SKF, p. 73.

⁶⁸ C-29/08 SKF, p. 63.

⁶⁹ C-29/08 SKF, p. 64. Se även C-408/98 Abbey National p. 40 och p. 42, C-98/98 BLP, p. 24 och p. 30-31 samt C-465/03Kretztechnik, p. 36-38.

⁷⁰ C-29/08 SKF, p. 65.

⁷¹ Detta är den huvudsakliga faktorn om det faktiskt föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt eller inte.

⁷² C-29/08 SKF, p. 66 och 68.

enligt mervärdesskattedirektiven.⁷³ Om ett samband mellan de förvärvade tjänsterna och aktiernas pris inte kan påvisas, bör rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligga.⁷⁴

4.2.4 Fjärde frågan

Den fjärde och sista frågan besvarades med att resultatet på förevarande tre frågor inte ändras på grund av att det företas en successiv försäljning av aktierna.⁷⁵

Sammanfattningsvis fastslår EUD att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger i två fall. I det första inträder rätten till avdrag då de förvärvade tjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående skattepliktiga transaktioner. Då inte det första fallet är tillämpligt, föreligger avdragsrätt om kostnaden för tjänsternas förvärvande anses ingå som en kostnadskomponent i bolagets prissättning av sina utgående produkter.

4.2.5 Högsta förvaltningsdomstolens dom

HFD kom fram till, mot bakgrund av EUD:s domslut, att avyttringen av aktierna omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Ett aktivt moderbolag, i förevarande fall SKF, som deltar i förvaltningen av ett dotterbolag eller tidigare helägt dotterbolag, är att betrakta som en beskattningsbar person som bedriver ekonomisk verksamhet enligt artikel 9 i mervärdesskattedirektivet.⁷⁶

I artikel 19 mervärdesskattedirektivet framgår att en verksamhetsöverlåtelse inte anses utgöra en ekonomisk verksamhet.⁷⁷ Bestämmelsen har inte direkt effekt, utan den ger endast medlemsstaterna en möjlighet att undanta en verksamhetsöverlåtelse från tillämpningsområdet för mervärdesskatt och således undantas från skatteplikt. Sverige har valt att utnyttja denna möjlighet genom 3 kap. 25 § ML. Denna paragraf har inte haft någon betydelse i fallet, då varken SKF eller SKV nämnt 3 kap. 25 § ML i sina yrkanden. Endast undantaget i 3 kap. 9 § ML var uppe för tolkning.

⁷³ C-29/08 SKF, p. 71.

⁷⁴ C-29/08 SKF, p. 71.

⁷⁵ C-29/08 SKF, p. 79.

⁷⁶ Motsvarar artikel 4.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

⁷⁷ Motsvarar artikel 4.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

I en kompletterande skrivning av SKF till SRN, meddelade bolaget att tjänsterna bestod av bland annat ”inhämtande av finansiell due diligence⁷⁸ och ersättningar till marknadsaktörer som varit oss behjälpliga för att få affären till stånd, till exempel genom anvisande av potentiella kunder”.⁷⁹

HFD fastslog att avdrag för ingående mervärdesskatt skulle nekas till den del tjänsterna var direkt och omedelbart hänförliga till en aktieavyttring. HFD ansåg bland annat att ett sådant samband fanns vid biträde vid förhandlingar med förvärvarna, upprättande av avtal samt avtalsskrivning och advokattjänster som har samband med förvärvet.

HFD ändrade med sin dom SRN:s förhandsbesked och nekade SKF rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt för tjänster som var hänförliga till aktieavyttringen. Tjänsterna som nekades var ”biträde vid förhandlingar med förvärvarna av aktierna samt, i samband med avtalsskrivning, advokattjänster”.⁸⁰ HFD undanröjde förhandsbeskedet i övriga frågor. Bakgrunden till detta var att de inte ansåg sig ha tillräckligt med underlag för att avgöra huruvida avdragsrätt förelåg eller ej.

Två rådmän var skiljaktiga, de ansåg att HFD skulle fastställa SRN:s förhandsbesked. De påpekade att SKF:s aktieförsäljning var mot bakgrund att frigöra kapital inom koncernen. Förvärvandet av förevarande tjänster skulle således ingå i bolagets ekonomiska verksamhet och avdrag medges för kostnaderna som allmänna omkostnader. Till sin grund menade rådmännen att EUD hade fastslagit i praxis att avdrag ska nekas, i de fall det finns ett samband mellan tjänsternas förvärv och aktiens pris: ett samband som de ansåg att SKV inte visat.⁸¹

⁷⁸ Due diligence är en arbetsmetod för att samla in och analysera information om ett företag inför ett företagsförvärv.

⁷⁹ Se Regeringsrätten, mål nr 743-07 s. 6 fjärde stycket 2p.

⁸⁰ RÅ 2010 ref. 56.

⁸¹ Se C-408/98 Abbey National, p.35 och 36 samt C-465/03 Kretztechnik, p. 36.

5 Analys

HFD meddelade i sin dom den 24 juni 2010 att det inte förelåg rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som belöpte på tjänster förvärvade i samband med aktieavyttringar. Inskränkningen i avdragsrätten gällde: ingående mervärdesskatt för tjänster ”i form av biträde vid förhandlingar med förvärvarna av aktierna samt, i samband med avtalsskrivning, advokattjänster”.⁸² Ställningstagandet har gjorts mot bakgrund av EUD:s förhandsbesked i samma mål. EUD ansåg att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt förelåg vid två olika förutsättningar; den första var då en ingående transaktion har ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående skattepliktiga transaktioner; den andra var om kostnaden för tjänsternas förvärv var en kostnadskomponent, med andra ord en faktor vid prissättningen för bolagets produktpriser. Vad som skulle omfattas av de olika situationerna, överlämnande EUD åt de nationella domstolarna att avgöra.⁸³ HFD ansåg att tjänsterna inte omfattades av dessa två situationer, något som bland annat andra domstolar har fastslagit. Högsta förvaltningsdomstolen i Finland har i ett gammalt mål ansett att dylika tjänster, som i förevarande mål, var avdragsgilla som allmänna omkostnader. Detta skapar ett problem inom gemenskapen då samma begrepp tillämpas olika.⁸⁴

5.1 Ger mervärdesskatten upphov till snedvriden konkurrens?

Huruvida ett svenskt företag vill bli beskattad som ett investmentbolag enligt 39 kap. IL, uppställs krav som omsättningshastighet, antal transaktioner, transaktionernas volym samt hur verksamheten är organiserad.⁸⁵ Dessa bolag beskattas enligt egna regler i inkomstskattelagen.⁸⁶ Verksamheten bygger på förvaltning och förvärvning av värdepapper,

⁸² Se RÅ 2010 ref. 56.

⁸³ C-29/08 SKF, p. 73.

⁸⁴ Det ska påpekas att den finska domen är äldre än EU-domstolens förhandsbesked i mål C-29/08 SKF.

⁸⁵ Prop. 2003/04:28 s. 15 f.

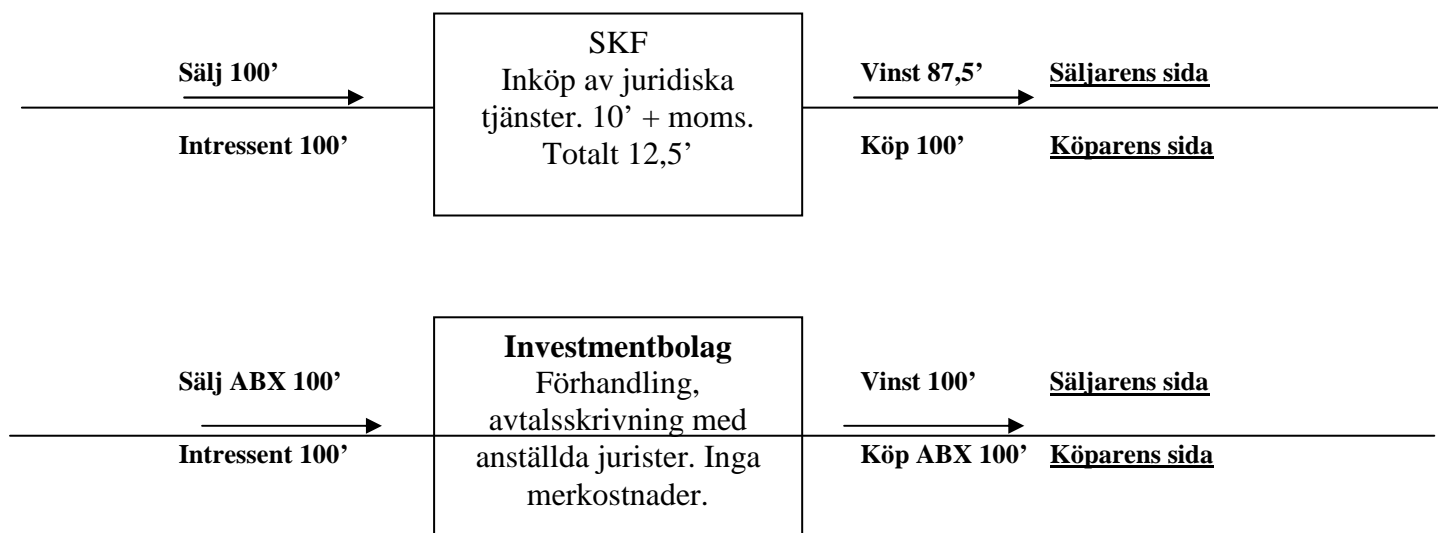
⁸⁶ Se IL 39:14-20§§.

bland annat innehållande aktietransaktioner.⁸⁷ EUD har fastslagit att aktietransaktioner inte utgör ekonomisk verksamhet enligt mervärdesskattedirektiven. Förevarande med anledning att kapitalförvaltning inte anses utgöra en form av konsumtion. Dessa företag omfattas således inte av mervärdesskattelagen och äger ingen rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Aktietransaktioner är av sådan beskaffenhet som är undantagna från skatteplikt. Frågan blir således var gränsen går för avdragsrätt på förvärv när en skattskyldig person genomför en aktietransaktion? Jag har tidigare påpekat att det finns två förutsättningar när avdragsrätt föreligger: förvärven ska ha direkt och omedelbart samband mellan en eller flera utgående skattepliktiga transaktioner, eller: förvärven ska ingå som en kostnadskomponent för bolagets prissättning av deras utgående skattepliktiga transaktioner. Jag vill dock påstå att bolag, som inte uteslutande handlar med aktier, ska medges avdrag för ingående mervärdesskatt på de tjänster bolaget förvärvar för genomförande av en aktietransaktion. Det anser jag mot bakgrund av ”vanliga bolag” och kapitalförvaltande bolag besitter olika kunskapsnivå vad gäller värdepapper. Ett kapitalförvaltande bolag kan ha anställda jurister som arbetar med värdepappershandel samt jämförliga tjänster. Ett ”vanligt bolag” däremot, måste förvärva tjänster för upprättande av ett korrekt avtal. Dessa förutsättningar kan skapa en snedvriden konkurrens mellan säljare på marknaden. Låt oss anta att vi har en helt oberoende köpare som är intresserad av att köpa ett bolag. Syftet med förvärvet är att förädla kapital och göra en vinst. Köparen är spekulant på två bolag. Bolagen är konkurrenter och har en framtidsprognos som är exakt lika. Det ena bolaget är SKF:s dotterbolag, som SKF säljer, och det andra är bolaget AB X, som ett investmentbolag säljer. Förutsättningarna för säljarna är i detta skede olika. Investmentbolaget besitter kunskap för att genomföra affären, bland annat genom en anställd jurist. SKF däremot, måste förvärva konsulttjänster i form av avtalsskrivning, förhandling etc. Denna kostnad är direkt påtaglig för SKF då avdrag för den

⁸⁷ 39 kap. 15 § IL

ingående mervärdesskatt som belöper på dessa tjänster inte är avdragsgill. Jag har valt att illustrera problemet nedan.



Detta innebär att investmentbolaget ges en bättre förhandlingsposition då bolaget inte behöver förvärva några juridiska tjänster. Förevarande skapar således en situation att skatten blir avgörande för ett företags verksamhet och detta strider mot skatteneutralitetsprincipen.⁸⁸ Investmentbolaget har således en fördel genom innehav av rätt kunskap för att genomföra en affär. Det "vanliga" bolaget däremot, måste förvärva tjänster innefattande avtalsskrivning, förhandlingar med intressenter, registreringar i VPC etc. för att kunna genomföra en försäljning. Ändamålet med skattesystemet är att bolaget inte ska ges en sämre skatterättslig ställning på grund av sin okunskap, men i detta fall är det exakt vad som sker.

SKF avsåg att genomföra en omstrukturering av verksamheten för att frigöra kapital inom organisationen. Tjänsterna som bolaget förvärvade anges av EU-domstolen i punkten 49: "att tjänster av administrativ, materiell eller teknisk art samt verksamhet som avser finansiell information, vilka inte förändrar den rättsliga och ekonomiska situationen mellan parterna, inte omfattas av det undantag från skatteplikt". Vidare fastslår EU-domstolen i punkt 50: "Domstolen konstaterar däremot att en aktieförsäljning förändrar den rättsliga och

⁸⁸ Skatteneutralitetsprincipen innebär att skatten inte ska vara avgörande för vilket handlingsalternativ den skattskyldige väljer. Skattebördan ska vara lika i båda situationer.

ekonomiska situationen för parterna i transaktionen. Denna transaktion omfattas således av[...] artikel 135 1 f i direktiv 2006/112 föreskrivna undantaget från skatteplikt”. Om tjänsternas införskaffande inte föranleder någon försäljning, hade dessa tjänster då ansetts utgöra allmänna omkostnader? Jag anser att bedömning ska ske utifrån syftet med tjänsternas förvärv. Liknande avtalstolkning används av domstolar för att fastställa den verkliga ekonomiska innebörden i en transaktion. Situationen hade i så fall blivit annorlunda. Syfte med tjänsternas förvärv är att genomföra en aktieförsäljning. Tjänster borde således vara av underliggande karaktär av aktieförsäljningen och då undantas från skatteplikt. Om inte omstrukturering skett – hade avdrag i så fall medgivits? Det vill säga om en aktieförsäljning aldrig genomfört, är då kostnaden för tjänsternas förvärvande att anses som en allmän omkostnad? Det skulle i så fall strida mot skatteneutralitetsprincipen att en likadan situation behandlas olika beroende på förutsättningar.

Bolaget som förvärvar aktier har troligen ett syfte, nämligen att tjäna pengar.⁸⁹ Om avsikten är att tjäna pengar, kan bolag välja att köpa aktier av ett investmentbolag. Vi får då en konkurrenssituation mellan det ”vanliga bolaget” och investmentbolaget. Situationen som uppkommer får effekten att bolagen konkurrerar om vem som kan ge bäst pris. Huruvida HFD menar att tjänsternas förvärvande påverkar aktienspris, så vill jag i alla högsta grad hålla med.⁹⁰ Jag vill samtidigt poängtera att detta förfarande kan innebära att förvärvarna istället köper aktier av investmentbolaget då dessa är billigare. Priset kan sättas till ett lägre pris av investmentbolaget i och med att de har rätt expertis och kunskap för att genomföra en affär. Detta blir en direkt påverkan för det ”vanliga bolaget” när bolaget sätts i en sämre förhandlingsposition. Alla ska behandlas lika inför skatten, det följer av principen om likabehandling. Situationen borde även stå i

⁸⁹ För mig är detta ett självklart ändamål.

⁹⁰ Detta ifrågasätts dock av mikroekonomisk teori som innebär att utbud och efterfrågan styr vilket pris som är gällande. Priset är då lika med nyttan av varan vid varje givet pris. Det innebär att teorin påstår att en för hög värdering utesluter en försäljning. Följande har också diskuterats av Watson, John m.fl. i ”A recipe for chaos”.

strid med skattesystemets uppbyggnad då skatten påverkar försäljningen, vilket den inte ska göra.

5.2 Allmän omkostnad

EUD har fastställt att avdragsrätt föreligger i två fall. Det första fallet är om en ingående transaktion har ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående skattepliktiga transaktioner. Andra fallet är om kostnaden för förvärven, anses ingå i bolagets allmänna omkostnader, och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller mot ersättning.⁹¹ Sådana kostnader anses ha ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges samlade ekonomiska verksamhet.⁹²

Nedan sammanfattas EUD:s praxis om avdragsrätt som allmänna omkostnader:

- I mål C-16/00, Cibo, ansågs allmänna omkostnader omfatta kostnader för förvärv av konsulttjänster i samband med aktieförvärv när förvärvaren tillhandahåller dotterbolag koncerngemensamma tjänster mot ersättning.⁹³
- I mål C-98/98, Midland Bank, ansågs juridiska tjänster förvärvade i samband med en skadeståndstvist avdragsgilla som allmänna omkostnader.⁹⁴
- I mål C-408/98, Abbey National, ansågs kostnader som uppstått vid en verksamhetsöverlåtelse utgöra allmänna omkostnader.⁹⁵
- I mål C-435/05 Investrand BV, ansågs inte kostnader för konsulttjänster i samband med ett skiljedomsförfarande vara allmänna omkostnader då förvärven gjordes innan företaget blev skattskyldigt.⁹⁶
- I mål C-465/03, Kretztechnik, ansåg kostnader för börsintroduktion i samband med en aktieemission vara allmänna omkostnader då företaget utfört skattepliktiga transaktioner.⁹⁷

⁹¹ Mål C-435/05 Investrand BV, p. 24.

⁹² A ovan not 87.

⁹³ C-16/00 Cibo, p. 35.

⁹⁴ C-98/98 Midland Bank, p. 31.

⁹⁵ C-408/98 Abbey National, p. 35.

⁹⁶ C-435/05 Investrand BV, p. 38.

⁹⁷ C-465/03 Kretztechnik, p. 36.

Jag vill utveckla resonemanget och påstå att en kostnad som ett företag har för förvärv av en tjänst blir alltid en allmän omkostnad. Förvärvens kostnader blir direkt påtaglig för ett företags resultat, högre kostnader ger lägre vinst. Redovisningstekniskt ska alla kostnader tas upp, operativa, finansiella och strategiska kostnader, här görs således ingen distinktion vad som anses vara allmänna omkostnader. Alla kostnader påverkar resultatet och borde således ingå under samma begrepp. Avdrag för ingående mervärdesskatt torde bara nekas i de fall ett bolag inte bedriver en ekonomisk verksamhet enligt direktivet. Med andra ord de bolag som endast utövar ett passivt aktieäggande.

5.3 Svaret på huvudfrågan

SKF-domen har förändrat rättsläget. Domen skiljer sig från tidigare rättspraxis och har skapat ett nytt rättsläge för företagen. Vad jag kan konstatera utifrån rättsfallet är att tjänster som biträde vid förhandlingar med förvärvarna, upprättande av avtal samt avtalsskrivning och advokattjänster, inte ger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Vad gäller övriga förvärv i samband med aktieavyttringar, råder ingen klarhet. Vi har två situationer, den första är då en ingående transaktion har ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående skattepliktiga transaktioner. Den andra är då kostnaden för tjänsternas förvärv är en kostnadskomponent, det vill säga en faktor vid prissättningen, för bolagets produktpriser. Hur dessa situationers tillämpningsområde och omfattning är, får framtiden utvisa. Jag tror att rättsfrågan kommer vara aktuell fram tills ett rättsfall fastslår vad som anses ingå i allmänna omkostnader. Begreppet har för stor påverkan för mervärdesbeskattningen för att lämnas utan hänseende av EUD. Med tanke på unionsrätten och den fundamentala tanken bakom mervärdesskattedirektivens uppbyggnad om gemensamt skattesystem, måste EUD tolka begreppet för att skapa en neutralitet inom unionen. Förevarande för att förhindra en snedvridning av konkurrensen. Men fram tills detta sker, vill jag poängtera att rättsläget kommer fortsätta att vara osäkert.

6 Källförteckning

Unionsrätt

Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter, EGT P 071 14.04.1967, 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 13.06.1977, 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

Offentligt tryck

Prop. 1993/94:99

Regeringens proposition 1993/94:99. Ny mervärdesskattelag.

Prop. 2003/04:28

Regeringens proposition 2003/04:28. Skatteregler om värdering av lager av finansiella instrument.

Litteratur

Alhager, Eleonor, et al, Mervärdesskatt i teori och praktik, första upplagan, Norstedts Juridik, 2007.

Ståhl, Kristina, Österman, Roger, EG-skatte rätt, andra upplagan, Iustus förelag, Uppsala, 2006.

Rättsfall

RÅ 1991 ref. 6

Eftertaxering och skattetillägg har ej ansetts skola påföras för vad som inlutit till följd av försäljning av olja som en person genom försäkringring åtkommit från sin arbetsgivare, när försäljningen inte ingick som ett led i legal verksamhet som utgjort förvärvskälla.

RÅ 1998 ref. 10

En förening har till syfte att främja odontologisk vetenskap och utbildning. Kurserna finansieras med avgifter som motsvarar föreningens självkostnader. Verksamheten har på grund av sin art, omfattning och finansiering ansetts utgöra rörelse men förutsättningar för att befria föreningen från skattskyldighet har ansetts föreligga.

RÅ 2003 ref. 36

Ett moderbolag, som var skattskyldigt för omsättning av tjänster till dotterbolag, har inte ansetts ha rätt till avdrag för ingående skatt som hänförde sig till tjänster som av utomstående tillhandahållits bolaget avseende avyttring av aktier i dotterbolag. Förhandsbesked angående mervärdesskatt

RÅ 2010 ref. 56

Ett moderbolag, som är skattskyldigt för omsättning av tjänster till dotterbolag, förvärvar konsulttjänster inför bolagets avyttring av aktier i ett dotterbolag och ett

intressebolag som tidigare varit dotterbolag. Bolaget har inte medgetts avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till sådana tjänster som har direkt och omedelbart samband med avyttringen. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.

Myndighetsinformation

Skatteverket

Diarienummer 131 780946–10/11

Avdragsrätt för mervärdesskatt på förvärv i samband med försäljning av aktier i en ekonomisk verksamhet. 2011-01-19.

EU-Domstolen

C-29/08 Skatteverket mot AB SKF. Rättsfallssamling 2009 s. I-10413

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

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

C-26/62 NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen. Svensk specialutgåva s. 00161.

C-37/95 Belgiska staten mot Ghent Coal Terminal NV. Rättsfallssamling 1998 s. I-00001.

C-60/90 Polysar Investments Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen. Rättsfallssamling 1991 s. I-03111 Svensk specialutgåva s. I-00227.

C-77/01 Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA (EDM) mot Fazenda Pública. Rättsfallssamling 2004 s. I-04295.

C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc.
Rättsfallssamling 2000 s. I-04177.

C-106/89 Marleasing SA mot Comercial Internacional de Alimentacion SA.
Rättsfallssamling 1990 s. I-04135 Svensk specialutgåva s. 00575.

C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) mot Belgische Staat.
Rättsfallssamling 1996 s. I-00857.

C-142/99 Floridienne SA och Berginvest SA mot Belgiska staten.
Rättsfallssamling 2000 s. I-09567.

C-396/98 Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR mot Finanzamt Paderborn.
Rättsfallssamling 2000 s. I-04279.

C-408/98 Abbey National plc mot Commissioners of Customs & Excise.
Rättsfallssamling 2001 s. I-01361.

C-435/05 Investrand BV mot Staatssecretaris van Financiën. Rättsfallssamling
2007 s. I-01315.

C-465/03 Kretztechnik AG mot Finanzamt Linz. Rättsfallssamling 2005 s. I-
04357.

Övrigt

Watson, John m.fl. A recipe for chaos, International VAT monitor, nr 21, maj/juni
2010 s. 183f.

Henkow, Oskar, Några iakttagelser rörande – hanteringen av intäkter från
finansiella aktiviteter vid – mervärdesbeskattning och inkomstbeskattning.
Skattenytt nr 3 2009.

Nilsson, Ulf, Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – några EG-rättsliga
synpunkter, Skattenytt, 2002, nr 1-2, s. 35 – 41.

7 Bibliografi

C-102/00 Welthgrove BV mot Staatssecretaris van Financiën. Rättsfallssamling 2001 s. I-05679.

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

C-437/06 Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG mot Finanzamt Göttingen. Rättsfallssamling 2008 s. I-01597.

Alhager, Eleonor, ”Momsfrågor med anledning av Cibo-domen”, SvSkT, 9/2001, s. 852 – 863.

Englisch, J., Input VAT Deduction by Holding Companies – German Practice and Community law, VAT Monitor, May/June 2007, pp. 172-179.

Henkow, Oskar, Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv vid försäljning av aktier i dotterbolag. Skattenytt nr 1-2 2010 s. 48.

Henkow, Oskar, Financial Activities in European VAT, 2007.

Henkow, Oskar, Föreligger avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv för försäljning av aktier i dotterbolag? SvSkT, 2004:4 s. 217-230.

Lodin m.fl., Inkomstskatt – En läro- och handbok i skatterätt, tolfte upplagan, Studentlitteratur AB, Lund 2009

Nilsson, Ulf, Direktivkonform tolkning på mervärdesskatterättens område, SvSkT, 2009:1, s. 64 – 84.

Terra, Ben, Kajus, Julie, Commentary – A Guide to the Sixth VAT Directive - 20 May 2010

Terra, Ben/Kajus, Julie, Case opinion, C-29/08 (AB SKF) Disposal by a parent company of shares in a subsidiary and of its remaining holding in another company, for the purposes of group restructuring – Deductibility of VAT paid on supplies of services acquired by the parent company as part of the share disposal transactions Vat monitor, www.ibfd.com, 2011-05-05.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en.html, 2011-05-05.