

SkatteNytt 3 2002, s. 123-130**Momsavdrag vid viss momsfri omsättning (igen) samt för nyemissionskostnader**

I SN 5/2001 (s. 276-278) kommenterar Eleonor Alhager min artikel i SN 1-2/2001 (s. 45-47), där jag anför kritik mot Riksskatteverkets (RSV) uppfattning i en skrivelse 1999-12-13 (dnr 12027-99/100) om att avdragsrätt inte föreligger för moms på ett mäklararvode, bara för att mäklarens tjänst förvärvats för att genomföra en fastighetsförsäljning och en sådan utgör en från skatteplikt undantagen omsättning enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML. RSV har i en ny skrivelse 2001-08-10 (dnr 8325-01/100) meddelat att dess inställning i skrivelsen 1999-12-13 inte längre gäller. Jag kommenterar här kort vari å ena sidan jag och å andra sidan Eleonor Alhager och RSV skiljde oss åt i nämnda fråga. Dessutom går jag vidare med att ta upp en näraliggande fråga, där RSV och jag alltjämt har olika åsikter, nämligen beträffande avdragsrätten för ingående moms på tjänster förvärvade i samband med börsnotering och nyemission. RSV frångår därvidlag i skrivelser av 2000-04-11 (dnr 4286-00/109) och 2001-11-01 (dnr 10654-01/100) sin tidigare ståndpunkt från en skrivelse 1996 (dnr 9623-96/900) om att avdragsrätt föreligger för sådana kostnader.

1 Inledning

För båda de ovan nämnda frågeställningarna – avdragsrätten i samband med viss momsfri omsättning och avdragsrätten för nyemissionskostnader – är EG-målet C-4/94, *BLP Group*, centralt. RSV hänvisade i sin numera upphävda skrivelse av 1999-12-13 till det EG-målet, för att motivera sin dåvarande ståndpunkt om att avdragsrätt inte föreligger för ingående moms avseende ett mäklararvode på grund av att själva fastighetsförsäljningen som mäklaren åstadkommer i sig är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML.

Eleonor Alhager förenade sig, i sin replik på min tidigare artikel, med RSV och ansåg att moms på fastighetsmäklartjänster inte ”torde” medföra avdragsrätt, då 3 kap. 2 § ML baseras på en artikel i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG) som handlar om undantag från skatteplikten, artikel 13.B. g och h, och inte den artikel i direktivet som handlar om att någon omsättning över huvud taget inte uppkommer, nämligen artikel 5.8 – som dock har implementerats i ML som en bestämmelse om undantag från skatteplikt för verksamhetsöverlåtelser (3 kap. 25 § ML).

I såväl den numera upphävda skrivelsen av 1999-12-13 angående nämnda fråga som i den om rätten till avdrag för ingående moms på nyemissionskostnader av 2000-04-11 hänvisar RSV till skatterättsnämndens (SRN) förhandsbesked av den 16 november 1999, där SRN bara tog upp frågan om avdragsrätten för nyemissionskostnader, och vari hänvisning sker till punkterna 19, 21 och 25 i *BLP Group*-målet. Förutom hänvisningen till nämnda punkter i *BLP Group*-målet hänvisade SRN i förhandsbeskedet till två inkomstskattemål, för att belägga att momsavdrag inte kan förekomma för nyemissionskostnader, nämligen RÅ 1917 Fi. 64 och RÅ 1992 ref. 55 II. Regeringsrätten fastställde den 16 maj 2001 SRN:s förhandsbesked av innebörd att avdragsrätt inte skulle anses föreligga för ingående moms på nyemissionskostnader i form av konsultkostnader och avgifter m.m. i samband med börsregistrering (mål nr 8139-1999 och 8419-1999).

RSV har först (1999-12-13) ansett att rättsläget skall anses innebära att mäklararvode utgör ett exempel på en kostnad som har en direkt koppling till skattefri omsättning av fastighet, men sedan (2001-08-10) ändrat sig efter att ha beaktat också de båda EG-målen C-98/98, *Midland Bank*, och C-408/98, *Abbey National*. RSV har alltså numera inte den uppfattning som Eleonor Alhager stödde, trots att hon i sin artikel också berörde nämnda tre EG-mål. Däremot anser RSV i sin kommentar 2001-11-01 till det s.k. Cibo-målet (EG-domstolens mål C-16/00) att skattefri omsättning av dotterbolagsaktier inte berättigar till momsavdrag i säljarens verksamhet, vilket jag anser är oförenligt med RSV:s ändrade inställning beträffande samma frågeställning i samband med fastighetsförsäljning. RSV vidhåller i skrivelsen 2001-11-01 också sin ståndpunkt enligt skrivelsen 2000-04-11 av innebörd att ”nyemissionskostnader kan anses sakna direkt eller omedelbart samband med ett bolags verksamhet”, och att därför avdragsrätt för ingående moms inte skulle föreligga för sådana utgifter. Jag anser att RSV har lika stor anledning att upphäva sina skrivelser av 2000-04-11 och 2001-11-01 som RSV anser sig ha haft (2001-08-10) att upphäva den om avdragsrätten för mäklararvode, då RSV i samtliga fall grundar sin inställning på BLP Group-målet och de andra nämnda EG-målen inte uttrycker något annat än just BLP Group-målet vad gäller förutsättningarna för rätt till momsavdrag.

2 Analys av domar

Jag hänvisar till stöd för min uppfattning till att EG-domstolen i samtliga tre nämnda domar betonar kontinuiteten i avskattning av momsavdrag som den avgörande förutsättningen i principiellt hänseende för avdragsrätt för ingående moms på förvärv. Det framgår i målen av EG-domstolens referenser till artikel 2 i första och sjätte direktivet i samband med analysen av artikel 17.2 och 17.5 i sjätte direktivet. I EG-målen i fråga anser jag att det mycket tydligt framgår att frågan om ett förvärv kan anses ske i en momsskyldig verksamhet, och om sålunda avdragsrätt för ingående moms på förvärvet föreligger enligt 8 kap. 3 § första stycket ML (jfr artikel 17.2 i sjätte direktivet), har beviskaraktär. På samma sätt är det enligt min tolkning av EG-målen med avdragsrätten för ingående moms på ett förvärv till en blandad verksamhet – dvs. en verksamhet med såväl en skattefri som en skattepliktig verksamhetsgren – enligt 8 kap. 13 § första stycket ML (jfr artikel 17.5 i sjätte direktivet). Avdragsrättens omfattning är en fråga om bevisning. Att en skattefri fastighetsförsäljning, eller exempelvis en skattefri värdepappersförsäljning, förekommer i en verksamhet kan innebära att en blandad verksamhet uppkommer, men innebär inte att förvärv som används för den försäljningen principiellt sett inte omfattas av avdragsrätten i verksamheten. Så kan bara anses vara fallet om hela verksamheten är skattefri. Om i stället verksamheten åtminstone till någon del består i skattepliktiga transaktioner och sålunda är blandad, blir det en bevisfråga om ett visst förvärv omfattas av avdragsrätt eller inte. I sådant fall finns ju skattepliktiga transaktioner i verksamheten, vilket är den principiella förutsättningen för avdragsrätt i såväl en fullt ut skattskyldig verksamhet som i en blandad verksamhet (jfr artikel 17.2 i sjätte direktivet).

Jag anser att samtliga uttolkare hittills av EG-målen ifråga inte har beaktat att EG-domstolen betonar den grundläggande avskattningstanken i EG-direktiven, vilken enligt min mening återfinns i ML idag på precis samma sätt som före Sveriges EU-inträde. Det handlar om bevisning i det enskilda fallet om att momsavdragen avskattas som utgående moms på skattepliktiga transaktioner, och det är den kontinuiteten jag har avsett att uttrycka med exemplen i min tidigare artikel (vilken även återges som Bilaga 1 i min bok *Momshandboken* Enligt 2001 års regler, Norstedts Juridik 2001), ingenting annat. Det är inte så att EG-domstolen har uttalat någon princip om att avdrag inte skall förekomma bara för att utgiften i fråga har att göra med en från skatteplikt undantagen omsättning. I stället tar EG-domstolen i

de tre nämnda målen C-4/94, *BLP Group*, C-98/98, *Midland Bank*, och C-408/98, *Abbey National*, upp den princip som följer av artikel 2 i första och sjätte direktivet och som innebär att i varje led av företag i en kedja fram till en slutkonsument skall utgående moms debiteras på skattepliktiga transaktioner och på ett värde motsvarande kostnaden för prestationen i fråga, varvid momsavdrag skett för momsbelagda utgifter. Denna kontinuitetstanke beläggs t.ex. i förarbetena till ML, där det sedan Sveriges EU-inträde anges att en uttagsbeskattning vid underprissättning syftar till att staten tar tillbaka ett tidigare avdrag (jfr prop. 1994/95:57 s. 118). Om inte sådant avdrag medges i något led uppkommer oönskade s.k. kumulativa effekter, dvs. att skatt beräknas på skatt.

Även ett fall från äldre svensk rätt, RÅ 1978 1:51, belägger nämnda kontinuitetstanke som den grundläggande principen för rätt till momsavdrag. Enligt det fallet ansågs ett bolag inom en industrikoncern med en gemensam personalstiftelse ha rätt att göra avdrag för ingående skatt på förvärv till fritidsstugor i stiftelsen. Avdragsrätten ansågs skola begränsas bara i den mån bolaget bedrev s.k. blandad verksamhet, dvs. i den mån förvärven kunde anses hänförliga till en skattefri verksamhetsgren. I övrigt förutsattes för avdragsrätt bara att bolaget i fråga i sina priskalkyler tog med som ett kostnadselement bland alla andra även förvärven till stiftelsen (se härvidlag s. 213 i min bok *Mervärdesskatt En läro- och grundbok i moms*, Publica 1993 eller s. 291 och 292 i min bok *Mervärdesskatt En handbok*, 2:a uppl., Publica 1994). Regeringsrättens linje i detta fall enligt äldre rätt är därför helt förenlig med att EG-domstolen, enligt min mening, i målen C-4/94, *BLP Group*, C-98/98, *Midland Bank*, och C-408/98, *Abbey National*, betonar att avdragsrätten för ett förvärv enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet skall prövas bevismässigt mot den grundläggande avskattningstanken enligt artikel 2 i första och sjätte direktivet.

2.1 BLP Group-målet

Analyserar man punkterna 16-25 i EG-målet C-4/94, *BLP Group*, framgår att EG-domstolen i principiellt hänseende uttalar följande.

- Regeln om avdragsrätten i artikel 17.2 i sjätte direktivet (jfr 8 kap. 3 § första stycket ML) skall tolkas mot artikel 17.5 i samma direktiv (jfr 8 kap. 13 § första stycket ML) om avdragsrätt i blandade verksamheter (punkt 18).
- Ordvalet ”användas ... för” (”for transactions”) i bestämmelsen om avdragsrätt i en blandad verksamhet, artikel 17.5 i sjätte direktivet (jfr 8 kap. 13 § första stycket ML) visar att avdragsrätt enligt punkt 2 (och 3) – jfr 8 kap. 3 § första stycket ML – i artikel 17 i samma direktiv förutsätter att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan förvärv av varor och tjänster och de utgående transaktioner som ger rätt till momsavdrag (punkt 19 – se även punkt 20).
- Avdrag för ingående moms kan bara ske för olika (”various”) kostnadselement som bärs av skattepliktiga transaktioner (”taxable transactions”) – punkt 21.
- Rätt till momsavdrag vid skattefria försäkringstjänster och finansiella tjänster till kunder i tredje land (plats utanför EG) utgör undantag (”exception”) från den generella principen att skattefria tillhandahållanden inte ger upphov till sådan rätt (punkt 23 – se även punkterna 20 och 22).

EG-domstolen ansåg att BLP Group ej var berättigat göra avdrag för ingående moms på bankers, juristers och bokförarens tjänster i samband med att bolaget sålde 95% av aktierna i ett tyskt dotterbolag. Emellertid uttalade domstolen i samband med ovan nämnda principer inte att förekomsten av den skattefria aktieförsäljningen i sig uteslöt avdragsrätt för förvärvade tjänster. EG-domstolen konstaterade bara att förvärven i fråga objektivt sett inte kan hänföras till en skattepliktig transaktion, varför BLP Group:s argument om att avdragsrätten inte skulle beskäras bara för att den skattefria värdepappersförsäljningen var tillfällig ("incidental") inte kunde beaktas. En sådan tolkning skulle enligt domstolen ställa så stora kontrollkrav på skattemyndigheterna avseende företagets avsikter att avskattningstanken skulle motverkas (punkterna 16, 17 och 24). BLP Group hade enligt egen utsago använt bl.a. bokföringstjänsterna ("were used") även för den skattefria aktieförsäljningen (punkt 16).

Problemet för BLP Group var alltså enligt min mening att bolaget inte kunde presentera någon utredning om i vilken mån förvärvade tjänster använts för skattepliktiga transaktioner. Att aktieförsäljningen är tillfällig innebär inte att bolaget inte kan anses ha för avsikt att bedriva även en skattefri verksamhetsgren, och då föreligger inte avdragsrätt för moms på utgifter som kan hänföras dit annat än om det handlar om försäkringstjänster eller finansiella tjänster till kunder i tredje land. Förvärven i fråga kunde objektivt sett – typiskt sett – inte hänföras till annat än den delen av verksamheten. Hade däremot bolaget kunnat presentera en utredning som gjorde sannolikt att t.ex. bokföringstjänsterna avskattades genom att kostnaderna för dem ingick i underlaget för utgående moms på bolagets skattepliktiga transaktioner, hade domstolen kunnat godta avdragsrätt.

Om ett direkt och omedelbart samband sålunda kan påvisas, föreligger enligt min mening inget principiellt hinder mot avdragsrätt för ingående moms på förvärv av en mäklartjänst bara för att den har att göra med en skattefri fastighetsförsäljning. Detta beläggs av att EG-domstolen i punkt 21 hänvisar till artikel 2 i första direktivet, vilken domstolen citerar i punkt 7 och som lyder: "On each transaction, value added tax, calculated on the price of the goods or services at the rate applicable to such goods or services, shall be chargeable after deduction of the amount of value added tax borne directly by the various cost components". I principiellt hänseende kan det bara vara uteslutet med avdrag för ingående moms, när företagaren i fråga antingen enbart har från skatteplikt okvalificerat undantagen omsättning av varor eller tjänster (utom i vissa fall vid omsättning till kunder i tredje land – se ovan) eller inte har någon verksamhet alls. I andra fall, dvs. om det är utrett att företagaren har åtminstone en skattepliktig verksamhetsgren, är det bara en fråga om bevisning när det gäller att bestämma i vad mån denne har beaktat en utgift med ingående moms vid prissättningen av sina skattepliktiga transaktioner och sålunda hur stor del av den ingående momsen som får lyftas i form av avdrag i skattedeklarationen. Det är denna kontinuitet i avskattning – själva mervärdesprincipen – som jag menar att EG-domstolen betonar i principiellt hänseende. Den gäller enligt min mening givetvis såväl beträffande ingående moms på ett mäklararvode i samband med en skattefri fastighetsförsäljning som för ingående moms på konsulttjänster eller avgifter i samband med en nyemission. Frågan om eventuella icke beskattningsbara transaktioner har sådan karaktär med stöd i en artikel i sjätte direktivet angående undantag från skatteplikten (jfr t.ex. ovan nämnda artikel 13.B. g och h avseende fastighetsförsäljning) eller i artikeln som innebär att någon omsättning inte uppkommer (jfr ovan artikel 5.8 om verksamhetsöverlåtelse), saknar principiell betydelse härvidlag. Principen som gäller här är i stället att avdragsrätt för ingående moms förutsätter att sådant avdrag avskattas genom att kostnaderna i fråga kommer att ingå i underlaget för de beskattningsbara transaktionerna i verksamheten (jfr artikel 2 i första och sjätte direktivet). Andra begränsningar av

avdragsrätten skulle motverka mervärdesprincipen och medföra oönskade kumulativa effekter.

Jag anser att min tolkning beläggs även av att EG-domstolen i punkt 25 kommenterar jämförelsen om BLP Group förvärvar bokföringstjänster i samband med upptagande av lån i bank med att avdragsrätt föreligger för ingående moms på dylika tjänster, om de används ("are used") för bolagets skattepliktiga transaktioner. Det var, som sagt, enligt min mening BLP Groups problem. I stället för att göra sannolikt (bevisa) att avskattningstanken upprätthölls beträffande momsavdrag för bl.a. bokföringstjänster förvärvade i samband med aktieförsäljningen framförde bolaget ett argument som inte håller på grund av att förutan sådan bevisning kan objektivt sett – typiskt sett – inte de ifrågavarande förvärven hänföras till annat än den skattefria verksamhetsgrenen i bolagets verksamhet. Avsaknaden av dylik utredning utgör enligt min mening en indikation på att ett i övrigt skattskyldigt företag avser att bedriva en skattefri verksamhetsgren, även om den skattefria omsättningen är blott tillfällig. Det var alltså enligt min mening inte avgörande för domstolens beslut att BLP Group uttalade att bolaget faktiskt använt bl.a. bokföringstjänsterna även för den skattefria aktieförsäljningen.

2.2 Midland Bank-målet, Abbey National-målet och Cibo-målet

Även i *Midland Bank*-målet och *Abbey National*- målet (vari båda hänvisning sker till bl.a. *BLP Group*-målet) betonar EG-domstolen enligt min mening principen om avskattning som en avgörande förutsättning för momsavdrag, vilket framgår av att domstolen i punkt 29 i förstnämnda mål och i punkt 27 i sistnämnda mål refererar till artikel 2 i första och sjätte direktiven. Samma referens gör EG-domstolen i punkt 30 i mål C-16/00, *Cibo*, varvid domstolen också hänvisar till just nämnda punkter i de båda föregående domarna.

2.2.1 Midland Bank-målet och Cibo-målet m.fl.

Midland Bank var grupphuvudman för en mervärdesskattegrupp vari ett bolag med såväl skattepliktig som skattefri verksamhetsgren ingick (blandad verksamhet). Värt att notera angående det målet är framför allt att RSV inför Regeringsrättens avgörande (den 16 maj 2001) av förhandsbeskeden från SRN av den 16 november 1999 anförde att sökandebolagen "inte på objektiva grunder ... kunnat påvisa att de ifrågavarande kostnaderna är en del av kostnadskomponenterna för de skattepliktiga transaktionerna", varvid RSV hänvisade till just EG-målet C-98/98, *Midland Bank*. RSV har alltså självt – trots att SRN inte går in på EG-domstolens betoning av avskattningstanken enligt artikel 2 i första och sjätte direktivet i jämförelse med artikel 17.2 i sjätte direktivet – uppfattat ärendet som ett bevismål.

Regeringsrätten noterar bara vad RSV anført och fastställer den 16 maj 2001 utan någon motivering SRN:s båda förhandsbesked av den 16 november 1999. Därför kan enligt min mening inte något särskilt avseende fästas vid SRN:s referenser till de båda inkomstskattemålen. Det av SRN anförda rättsfallet RÅ 1917 Fi. 64 handlar – i den del det kan antas att SRN menar att det har betydelse för förevarande frågor – om att bolaget i fråga inte fick avdrag för bolagets ombildning och nyemissionskostnader. RÅ 1992 ref. 55 II handlar om att avdrag inte medges för förvärv eller utvidgning av en förvärvskälla. SRN anser att dessa båda inkomstskattemål – det ena från tiden innan mervärdesskatt ens var uppfunnen som idé – visar på att därav följande "allmänna skatterättsliga principer" skall anses innebära att avdragsrätt inte heller kan anses föreligga i mervärdesskattehänseende för förvärv för anskaffning av kapital eller notering på börs. Jag anser att de båda inkomstskattemålen och

principen om att förvärv eller utvidgning av en förvärvskälla inte berättigar till avdrag är något inkomstskattspecifikt som inte ger vägledning för bedömningen av om nyemissionskostnader berättigar till momsavdrag, då avdragsrätten enligt 8 kap. 3 § första stycket ML (jfr artikel 17.2 i sjätte direktivet) skall bedömas självständigt vad gäller frågan om ett förvärv kan anses ske i en skattskyldig verksamhet eller ej. En annan tolkning av avdragsrättens omfattning enligt artikel 17 i sjätte direktivet än den jag hävdar skulle strida mot den princip som beläggs bl.a. av målen C-110/98-C-147/98, *Gabalfrisa m.fl.*, och C-37/95, *Ghent Coal*, av innebörd att den som startar en verksamhet som medför avdragsrätt inte retroaktivt kan fråntas avdragsrätten, även om den avsedda ekonomiska verksamheten inte har givit upphov till skattepliktiga transaktioner inom viss tid. Syftet med att starta en verksamhet och åstadkomma skattepliktiga transaktioner med förvärven gör att de berättigar till momsavdrag. Hur skulle då den inkomstskatterättsliga principen om att avdrag inte medges för förvärv eller utvidgning av en förvärvskälla kunna ta över och utesluta momsavdrag för förvärv för att just starta en verksamhet? Nyss nämnda båda EG-mål visar alltså att ”förvärv i verksamheten” enligt 8 kap. 3 § första stycket ML är ett självständigt begrepp i förhållande till inkomstskattelagens ”utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster”. Se även de skiljaktiga i SRN:s förhandsbesked den 16 november 1999 och att de anser att syftet med förvärvade tjänster för kapitalanskaffningen visar på ett sådant samband med den bedrivna verksamheten att tjänsterna skall anses förvärvade i verksamheten.

Ett märkligt inslag i SRN:s förhandsbesked den 16 november 1999 är att SRN inte tog upp Regeringsrättens avgörande från 1995, RÅ 1995 not 224, och att Regeringsrätten själv inte tar upp sitt avgörande från 1995, när Regeringsrätten avgör förhandsbeskeden i fråga den 16 maj 2001. I RÅ 1995 not 224 anser nämligen Regeringsrätten att koncerninterna tjänster som ett moderbolag i en koncern utförde ”åt sig självt” i egenskap av ägare till dotterbolag, dvs. tjänster avseende – i likhet med nyemissionskostnader – aktieägarfunktionen, hade ett sådant naturligt samband med skattepliktiga koncerngemensamma tjänster, som bolaget utförde åt dotterbolagen, att en enda verksamhet förekom. De koncerninterna och de koncerngemensamma tjänsterna ansågs så integrerade med varandra att ett förvärv för att utföra en koncernintern tjänst, t.ex. administrativ juridisk och finansiell rådgivning i samband med omstruktureringar, också kunde anses utgöra ett ”förvärv för (den momsskyldiga) verksamheten”. Avdragsrätt för ingående skatt förelåg alltså enligt regeringsrätten även för förvärv som gjordes för moderbolagets tjänster ”åt sig självt”, dvs. för förvärv till aktieägarfunktionen (jfr nyemissionskostnader). Även om försäljning av aktierna i dotterbolagen skedde momsfritt, påverkade inte det moderbolagets karaktär av ”fullt ut” momsskyldigt subjekt med obeskuren avdragsrätt för förvärv för verksamheten.

Cibo-målet, C-16/00, handlar om ett holdingbolags avdragsrätt för ingående moms på tjänster som det erhållit i samband med förvärv av andelar i ett dotterbolag. I punkt 22 i Cibo-målet anger EG-domstolen att holdingbolagets inblandning i förvaltningen av det förvärvade dotterbolaget utgör en sådan ekonomisk verksamhet som medför att bolaget är en skattskyldig person i den utsträckning inblandningen innebär genomförandet av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i sjätte direktivet. I punkt 30 i Cibo-målet erinrar, som nämnts, EG-domstolen om den grundläggande avskattningstanken enligt artikel 2 i första och sjätte direktivet som en förutsättning för rätt till momsavdrag, för att i punkt 35 konstatera att de kostnader som uppstår för ett holdingbolag för olika tjänster som det erhållit i samband med förvärv av andelar i ett dotterbolag utgör allmänna kostnader, och sålunda i princip berättigar till momsavdrag. Detta belägger enligt min mening att Regeringsrättens inställning i RÅ 1995 not 224 är väl värd att beakta även idag, även om SRN och Regeringsrätten inte nämnde det fallet i nämnda förhandsbesked.

SRN nämner dock RÅ 1995 not 224 i ett förhandsbesked den 14 februari 2001 (överklagat). SRN går emellertid enligt min mening inte närmare in på någon analys av fallet, utan, kan man säga, ansluter sig till RSV:s ”gamla” tolkning (1999-12-13) av BLP Group-målet genom att anse att utgifter för omsättning av aktier inte berättigar till momsavdrag bara för att de har att göra med dylik enligt 3 kap. 9 § ML från skatteplikt undantagen omsättning. Situationen skulle sålunda jämföras med den som RSV tidigare ansåg gälla för t.ex. ett mäklararvode: avdrag är uteslutet enbart på grund av att förvärvet har att göra med den enligt 3 kap. 2 § ML från skatteplikt undantagna fastighetsförsäljningen. Det är bara det att RSV numera (2001-08-10) frångått den ståndpunkten och inte längre anser att momsavdrag är uteslutet för mäklararvode bara för att fastighetsförsäljningen är skattefri. För övrigt var även här en ledamot av SRN skiljaktig. Denne anförde bl.a. att det särskilt skulle beaktas att fråga var om avyttring av en hel verksamhet, men inte på det sättet att det skulle ha någon principiell betydelse såsom Eleonor Alhager anförts angående stöd i artikel 5.8 i sjätte direktivet av innebörd att transaktionerna skulle vara icke beskattningsbara på grund av att någon omsättning inte uppkommer. I stället betonar den skiljaktige – på samma sätt som i RÅ 1995 not 224 och Cibo-målet – att förvärvade tjänster måste anses till en icke ringa del avse utredningar i samband med de i och för sig skattefria aktieförsäljningarna som resulterar i bindande förpliktelser avseende de avyttrade bolagens ekonomiska status, och dessa förpliktelser har ett inre sammanhang med säljarens mervärdesskattepliktiga verksamhet. En avskattning av momsavdrag avseende förvärvade tjänster sker sålunda enligt den skiljaktiges resonemang, vilket alltså enligt min mening är den principiella grunden för avdragsrätten enligt artikel 2 i första och sjätte direktivet.

Att RSV i sin kommentar 2001-11-01 av Cibo-målet intar samma inställning som SRN beträffande försäljning av (dotterbolags)aktier verkar mindre genomtänkt. Varför skulle det vara en principiell skillnad i avdragshänseende mellan förekomsten av en fastighetsförsäljning och en försäljning av värdepapper i verksamheten, när båda omsättningarna är skattefria? RSV godtar med hänvisning till Cibo-målet att momsavdrag kan föreligga för kostnader i samband med anskaffning av ett dotterbolag. Varför godtar då inte RSV momsavdrag i samband med försäljning av dotterbolagsaktier eller för nyemissionskostnader, när EG-domstolen i mål efter mål betonar avskattningsprincipen som grund för momsavdrag och ingenting annat? Det är ju inkonsekvent av RSV att hänvisa till BLP Group-målet, när RSV gör skilda bedömningar till och med för principiellt sett helt likartade fall: fastighets- respektive värdepappersförsäljning. RSV anser i sin bedömning 2001-11-01 att om förvärvet av dotterbolaget utgjorde en anskaffning i kapitalplaceringssyfte skulle rätt till momsavdrag inte föreligga, vilket enligt min mening är en konklusion som inte går att dra utan att den förenas med att principen om avskattning framhålls som avgörande förutsättning för avdragsrätt för ingående moms. Om inte RSV respekterar att EG-domstolen i bl.a. Cibo-målet (punkt 30) får uppfattas knäsetta avskattningstanken som den principiella förutsättningen för avdragsrätten, håller inte nämnda bedömning från RSV:s sida. Ett förvärv av ett dotterbolag kan ju ske i en moms Skyldig och sålunda avdragsberättigande verksamhet enligt 8 kap. 3 § första stycket ML även om syftet med det blott är att göra en kapitalplacering. Avgörande för avdragsrätten blir i stället enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet att förvärvet skall leda till skattepliktiga transaktioner hos förvärvaren. EG-domstolen hänvisar också för sin bedömning, som nämnts, till artikel 2 i första och sjätte direktivet där just avskattningsprincipen uttrycks. Desto större anledning sålunda att Regeringsrätten inte gör samma förbiseende som RSV, utan iakttar vad EG-domstolen sagt i principiellt hänseende i bl.a. Cibo-målet och BLP Group-målet, när Regeringsrätten prövar det överklagade förhandsbeskedet från SRN av den 14 februari 2001.

2.2.2 Abbey National-målet

Att EG-domstolen betonar avskattningstanken blir ännu tydligare i Abbey National-målet. Abbey National ägde till 100% ett livförsäkringsbolag och företrädde det i momsfrågor. Utöver den skattefria försäkringsverksamheten handlade målet om att bolaget var frivilligt skattskyldigt för uthyrning av en näringsfastighet. Frågan var om avdragsrätt för ingående moms på förvärv av tjänster för att genomföra en överföring av samtliga tillgångar avseende uthyrningsverksamheten till ett bolag utom koncernen.

Abbey National-målet innehöll sålunda såväl frågeställningen om avdragsrättens omfattning i en blandad verksamhet som frågeställningen om avdragsrätten i samband med en verksamhetsöverlåtelse, dvs. fråga om avdragsrättens omfattning vid undantag från beskattning grundat på antingen principen om undantag från skatteplikt eller principen om att någon omsättning inte anses uppkomma.

I punkt 38 i *Abbey National*-målet hänvisar EG-domstolen till punkt 26 i *Midland Bank*-målet och uttalar att om det finns ett direkt samband mellan förvärv och skattepliktiga transaktioner är momsen på förvärven avdragsgill oavsett om verksamheten är fullt ut skattskyldig [jfr artikel 17.2 (och 17.3) i sjätte direktivet och 8 kap. 3 § första stycket ML] eller blandad (jfr artikel 17.5 i sjätte direktivet och 8 kap. 13 § första stycket ML). Jag anser därför att EG-domstolen även här betonar beviskaraktären på ifrågavarande slag av ärenden, vilket, som nämnts, framgår av att domstolen i punkt 27 refererar till principen om avskattning som en avgörande förutsättning för momsavdrag (jämför även, som nämnts i avsnitt 2.2.1, att EG-domstolen gör samma referens i punkt 30 i mål C-16/00, *Cibo*). I linje med avskattningsprincipen som förutsättning för avdragsrätt ligger enligt min mening att 13 kap. 11 § ML stipulerar just avskattning av de egna skattepliktiga transaktionerna i den redovisningsperiod då en verksamhetsöverlåtelse genomförs. I principiellt hänseende spelar det ingen roll om beskattning undantas på det ena eller andra sättet; avskattningsprincipen är övergripande och det är mellan företagarens egna förvärv och egna skattepliktiga transaktioner sambandet för avdragsrätt skall upprätthållas. EG-domstolen invände därför mot ett argument från Abbey Nationals sida, av innebörd att all moms skulle vara avdragsgill beträffande överföringen av den skattepliktiga verksamhetsgrenen genom att den som överlåter densamma tar hänsyn till förvärvarens skattepliktiga transaktioner, med att avdragsrätten bara kan gälla varor och tjänster som används i samband med överlåtarens egna skattepliktiga transaktioner (jfr punkt 32 i *Abbey National*-målet). EG-domstolen uttalar dessutom i punkt 41 i *Abbey National*-målet, beträffande den principiella frågan om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan förvärvade tjänster och de egna skattepliktiga transaktionerna, att det kommer an på den nationella domstolen att pröva om kriterierna för avdragsrätt är uppfyllda eller ej. Principen – avskattning – är alltså klar som principiell förutsättning för momsavdrag, och sedan är det en bevisfråga att avgöras av de nationella domstolarna huruvida en tillräcklig bevisning presterats i det enskilda fallet om att avdragen moms avskattas som utgående moms på de egna skattepliktiga transaktionerna.

3 Avslutning

Jag anser alltså sammanfattningsvis att EG-domstolen inte uppställer någon princip om att nyemissionskostnader inte skulle berättiga till momsavdrag – lika litet som RSV numera anser att mäklararvode inte skulle berättiga till momsavdrag principiellt sett bara för att det har att göra med en skattefri omsättning (fastighetsförsäljning). I stället betonar EG-domstolen

avskattningstanken i artikel 2 i första och sjätte direktivet. Avdragsrätten för ingående moms på ett förvärv av en vara eller tjänst skall därför enligt min mening prövas i varje enskilt fall, varvid det avgörande för att kunna utöva sådan rätt är att företagaren kan göra sannolikt (bevisa) att denne i prissättningen av skattepliktiga produkter eller i debiteringen av skattepliktig hyresersättning beaktat en kostnad motsvarande t.ex. mäklararvodet. På samma sätt har enligt min mening ett bolag avdragsrätt för ingående moms på utgifterna för konsulttjänster och avgifter i samband med en nyemission. RSV borde sålunda upphäva även sina skrivelser av 2000-04-11 och 2001-11-01 av motsatt innebörd. Likaledes bör RSV upphäva sin skrivelse av 2001-11-01 i vad den uttrycker att momsavdrag inte kan förekomma för försäljning av dotterbolagsaktier, då RSV:s inställning härvidlag är inkonsekvent redan på grund av att RSV numera intar en annan ståndpunkt beträffande den principiellt sett helt likartade frågan om momsavdrag i samband med fastighetsförsäljning.