



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Madlen Espenkrona

Avdragsrätt för moms avseende
kostnader i samband med
nyemission och aktieförsäljning
- svensk rätt i jämförelse med EG-rätt

Examensarbete
20 poäng

Christina Moell

Skatterätt

Vårterminen 2002

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Inledning till ämnet	4
1.2 Syfte och problemställning	5
1.3 Metod och material	6
1.4 Avgränsningar	6
1.5 Disposition	6
2 DEN SVENSKA RÄTTEN	7
2.1 Inledning	7
2.2 Skattskyldighet och avdragsrätt	7
2.2.1 Avdragsrättens koppling till skattskyldighet	7
2.2.2 Rekvisiten för skattskyldighet	8
2.2.3 Förhållandet till EG-rätten	9
2.3 Skattefria transaktioner	9
2.3.1 Inledning	9
2.3.2 Undantaget för finansiella tjänster i 3 kap. 9 § ML	10
2.3.3 Nyemission	11
2.3.4 Aktieförvärv och aktieförsäljning	12
2.4 Svensk rättspraxis	12
2.4.1 Aktieförvärv och ägarfunktioner	12
2.4.2 Aktieförsäljning	13
2.4.3 Nyemission	14
2.4.4 Andra skattefria transaktioner	15
2.4.5 Praxis från ett annat EU-land	17
2.5 Parternas synsätt och argument	18
2.5.1 Bolags argument för avdragsrätt	18
2.5.2 Riksskatteverkets syn på avdragsrätten	19
3 EG-RÄTTEN	21
3.1 Grunden för avdragsrätt	21

3.2	Skattskyldighet och avdragsrätt enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet	21
3.2.1	Skattskyldighet	21
3.2.2	Avdragsrätt	25
3.2.3	Undantaget för finansiella tjänster	26
3.2.4	Proportionering enligt artikel 19	27
3.3	Praxis från EG-domstolen	28
3.3.1	Inledning	28
3.3.2	Aktieförsäljning	28
3.3.3	Aktieförvärv	31
4	DISKUSSION OCH ANALYS	33
4.1	Inledning	33
4.2	Tolkningsskillnader	34
4.3	Ägarkostnader	35
4.3.1	Vilken typ av kostnader avses?	35
4.3.2	Ägarkostnader – skilt från verksamheten	37
4.3.3	Ägarkostnader – allmänna omkostnader i verksamheten	37
4.4	Koppling av kostnader	39
4.4.1	Aktieförsäljning kontra fastighetsförsäljning	39
4.4.2	Nyemission	41
4.5	Metodförslag	43
4.6	Sammanfattande avslutning	43
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	45
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	47

Sammanfattning

I uppsatsen behandlas avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv med koppling till aktieförsäljning, aktieförvärv och nyemission, utifrån svensk rätt och EG-rätt. Om ett bolag skall kunna medges avdragsrätt måste det vara skattskyldigt till mervärdesskatt. Enligt svensk rätt beror skattskyldigheten på om en person bedriver yrkesmässig verksamhet medan EG-rätten utgår från de transaktioner som företas. För att mervärdesskatt skall utgå skall det vara fråga om en omsättning av skattepliktiga varor eller tjänster som utförs av en skattskyldig person mot ersättning.

Bolag kan företa skattepliktiga transaktioner, transaktioner som faller inom tillämpningsområdet men som är undantagna enligt särskilda stadganden eller transaktioner som faller helt utanför området för mervärdesskatt. Många företag genomför samtliga typer av transaktioner, vilket innebär att verksamheten är blandad och inte berättigar till full avdragsrätt. Det blir då nödvändigt att fastställa hur stor del av mervärdesskatten på förvärv till verksamheten som företaget har avdragsrätt för.

Vid aktieförvärv, aktieförsäljningar och nyemissioner anlitas ofta konsulter som bistår med olika typer av tjänster. Det måste bedömas dels om dessa tjänster är undantagna från mervärdesskatt, dels om transaktionen som tjänsten skall hänföras till är undantagen. Det måste även klargöras vem det är som utför vad. Därefter måste bedömas vilka kostnader som skall kopplas till den undantagna transaktionen, till exempel en aktieförsäljning.

I uppsatsens diskussions- och analyskapitel framkommer att aktieförsäljning är en transaktion som i princip är skattepliktig och faller under lagens tillämpningsområde. Aktieförsäljningen är sedan undantagen från mervärdesskatt då den utgör en transaktion med värdepapper, en omsättning av aktier, som omfattas av undantaget i 3 kapitlet 9 § i mervärdesskattelagen (ML) respektive artikel 13 B d punkt 5 i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskatt på tjänster som direkt kan kopplas till en aktieförsäljning är inte avdragsgilla enligt EG-rätt eller svensk rätt.

Aktieförvärv utgör ingen omsättning utan är andra sidan av en aktieförsäljning. Då ett aktieförvärv inte är en omsättning kan en sådan transaktion inte omfattas av lagen eller något undantag i denna. Kostnader som uppkommer vid ett aktieförvärv har ansetts vara avdragsgilla som allmänna omkostnader enligt EG-rätten men inte enligt svensk rätt.

Hur en nyemission skall behandlas mervärdesskatterättsligt finns det inga klara svar på. Om nyemissioner jämföras med aktieförsäljning eller byte utgör emissionen en transaktion som är undantagen från mervärdesskatt. Om nyemission skall ses som någonting annat kan de transaktioner som sker falla utanför området för mervärdesskatt. Praxis från EG-domstolen saknas. Enligt svensk rätt är inte kostnader vid nyemissioner avdragsgilla men i andra EU-länder föreligger avdragsrätt.

Förord

Jag hade tidigt för avsikt att skriva mitt examensarbete i ämnet mervärdesskatterätt då jag ville skriva inom ett skatterättsligt område som i stor utsträckning har harmoniserats genom EG-direktiv. Uppsatsämnet formades sedan under min praktik på Ernst & Young i Malmö i höstas och utvecklades när jag läste kursen Mervärdesskatterätt vid Institutionen för Handelsrätt vid Lunds universitet. Ämnet är aktuellt och utmanande, då det inte finns mycket skrivet om avdragsrätt i samband med de typer av kostnader och transaktioner som behandlas i uppsatsen.

Under skrivandets gång har många frågor och funderingar dykt upp. Jag vill speciellt tacka Karin Norberg, Senior Manager på Ernst & Young i Malmö, som har svarat på många frågor och gett mig vägledning. Karin har även bistått med material och värdefulla synpunkter. Jag vill även tacka min handledare Christina Moëll för kommentarer och min sambo Håkan Nilsson för korrekturläsning.

Lund, maj 2002

Madlen Espenkrona

Förkortningar

ECR	European Court Reports
EGT	Europeiska gemenskapernas officiella tidning
GML	Lagen om mervärdeskatt (1968:430) (gamla mervärdesskattelagen)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
Prop	Proposition
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk Skattetidning
VAT	Value Added Tax

1 Inledning

1.1 Inledning till ämnet

Då Sverige blev medlem i Europeiska unionen 1995 blev EG-rätten gällande för svenskt vidkommande. Området för mervärdesskatt är harmoniserat genom arton direktiv, varav det sjätte är mest relevant för uppsatsen. Direktiv är inte direkt gällande i medlemsstaterna utan skall införlivas i nationell rätt så att målen med direktiven uppfylls.¹ Genom ett antal rättsfall har EG-domstolen fastslagit vissa generellt gällande principer. En av dessa är att om nationell rätt inte följer EG-rätten på ett korrekt sätt kan direktiv få direkt effekt, vilket innebär att enskilda kan åberopa direktivet i nationell domstol.² Om direktivet inte kan ges direkt effekt kan medlemsstaten bli skadeståndsskyldig. Domstolen har också klargjort att EG-rätten har företräde framför all nationell lagstiftning, även grundlag.³

Mervärdesskatten är en skatt som tas ut i varje led i produktionskedjan på det mervärde som tillförs. Skattesatsen är hög, vilket innebär att många företag betalar mångmiljonbelopp i mervärdesskatt varje år. Då skatten övervältras på nästa led i produktionskedjan tills den slutligen belastar slutkonsumenten blir skatten ingen riktig kostnad för företagen. Systemet med avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skall tillförsäkra neutralitet i beskattningen och undvika dubbelbeskattning. På grund av att det finns undantagna transaktioner och företag som inte är skattskyldiga personer kan inte alltid ingående skatt dras av. Det är i de fall som skatten inte är avdragsgill som företagen drabbas av den och det är därför av avgörande betydelse att veta om mervärdesskatten på en kostnad för ett förvärv är avdragsgill innan en viss transaktion genomförs.

Om avdragsrätt inte föreligger kommer företaget att öka priset på sina produkter för att få täckning för den skatt som företaget inte har kunnat dra av, vilket innebär fördyringar i nästa led och ett högre slutpris för konsumenten. Det uppstår så kallade kumulativa effekter.⁴

¹ Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, Officiella tidningen C 340 10.11.1997, s. 173-308, artikel 249.

² Även bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet kan ha direkt effekt. I Becker-målet ansågs artikel 13 B d ha direkt effekt. Mål C-8/81, *Ursula Becker v Finanzamt Münster-Innenstadt*, ECR 1982 p. 53.

³ Angående EG-rättens företräde framför nationell rätt se mål C-6/64, *Flaminio Costa v E.N.E.L.*, ECR 1964 p. 211 [Swedish special edition]. EG-rätten går även före nationella grundlagar enligt mål C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, ECR 1970 p. 1125. Om direkt effekt se mål C-26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration*, ECR 1963 p.161 [Swedish special edition]. Angående medlemsstaternas skadeståndsskyldighet se mål C-6 och 9/90 *Andrea Francovich and Danila Bonifaci and others v Italian Republic*, ECR 1991 p. I-5357.

⁴ För mer information om kumulativa effekter och mervärdesskattens uppbyggnad i allmänhet se Hultqvist, *Moms och finansiella tjänster*, s. 13 ff.

Avdragsrätten är kopplad till skatteplikt på så sätt att en person måste vara skattskyldig till mervärdesskatt för att kunna yrka avdragsrätt för mervärdesskatt på de varor och tjänster som köps in till verksamheten. EG-rätten utgår ifrån skattepliktiga transaktioner vid bedömning av om avdragsrätt föreligger. Svensk rätt utgår istället ifrån ett verksamhetsbegrepp. Avdragsrätt har ansetts föreligga då det som förvärvats används i den skattepliktiga verksamheten.

EG-domstolen har tidigare, i ett flertal mål krävt att det ska finnas ett direkt samband mellan företagets kostnader och företagets skattepliktiga transaktioner, för att avdrag för ingående mervärdesskatt på kostnaderna skall kunna medges. Kostnader som uppkommer i samband med en företagsförsäljning, vanligen olika konsultkostnader, har ansetts sakna sådant samband med företagets skattepliktiga transaktioner och mervärdesskatten på sådana kostnader har därmed inte varit avdragsgill.⁵ I senare praxis har EG-domstolen i viss mån frångått kravet på ett direkt samband med vissa skattepliktiga transaktioner och istället ansett att avdragsrätt kan föreligga om kostnaden har ett direkt samband med den skattepliktiga verksamheten som allmän omkostnad i denna.⁶

EG-domstolen kan i senaste praxis anses ha vidgat avdragsrätten och närmat sig det svenska synsättet medan svensk rätt snarare har närmat sig EG-rätten genom att ställa krav på att ett förvärv kan kopplas till skattepliktiga transaktioner. Det föreligger oklarheter angående vad som utgör avdragsgilla kostnader, vilket drabbar företag i olika länder på sätt som leder till konkurrensfördelar respektive nackdelar. Det är därför av stor vikt att uppsatser och artiklar skrivs på området.

1.2 Syfte och problemställning

Syftet med uppsatsen är att belysa problematiken kring avdragsrätt för kostnader som uppkommer i samband med aktieförvärv, aktieförsäljningar och nyemissioner samt redogöra för om avdragsrätt föreligger för sådana kostnader enligt svensk rätt och EG-rätt. Ett bisyfte är att se om svensk rätt stämmer överens med EG-rätten.

För att besvara den huvudsakliga frågan, om avdragsrätt föreligger för kostnader som kan hänföras till aktieförvärv, aktieförsäljningar och nyemissioner, måste ett par andra frågor utredas. Vad menas med ägarkostnader och allmänna omkostnader i en verksamhet? Till vad eller vilken transaktion skall olika typer av kostnader kopplas? När den senare frågan diskuteras är det betydelsefullt att dra paralleller till behandlingen av

⁵ Se mål C-4/94, *BLP Group plc v Commissioners of Customs & Excise*, ECR 1995 p. I-983. Rättsfallet redogörs för i kapitel 3.

⁶ Se mål C-16/00, *Cibo Participations SA v Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais*, ECR 2001 p. I-6663, mål C-98/98, *Commissioners of Customs & Excise v Midland Bank plc*, ECR 2000 p. I-4177 och mål C-408/98 *Abbey National plc v Commissioners of Customs & Excise*, ECR 2001 p. I-1361. Rättsfallen behandlas i kapitel 3.

kostnader vid andra skattefria transaktioner, exempelvis fastighetsförsäljning.

1.3 Metod och material

Metoden i uppsatsen är en käll- och litteraturstudie där praxis från svenska domstolar och myndigheter samt EG-domstolen är av störst betydelse. Då det saknas egentliga förarbeten i EG-rätten används endast direktiv, praxis och i viss mån doktrin i kapitlet om EG-rätten. I kapitlet om svensk rätt används förarbeten, lagtext, domstolspraxis och myndighetspraxis. Doktrinen på området vävs framförallt in i diskussions- och analyskapitlet.

Huvudkomparationen i uppsatsen är svensk rätt kontra EG-rätt men för att ytterligare belysa problemet sker viss komparation med finsk domstolspraxis och österrikisk myndighetspraxis. Dessa paralleller har endast till syfte att visa de oklarheter som föreligger på det aktuella området.

1.4 Avgränsningar

Med direktivtext och Direktivet avses den svenska versionen av det sjätte mervärdesskattedirektivet om inte annat särskilt anges. Redogörelserna för skattskyldighet och avdragsrätt enligt svensk rätt och EG-rätt är mycket kortfattade och gör inga anspråk på att vara heltäckande. Uppsatsen behandlar inte inkrämsöverlåtelser utan endast aktieöverlåtelser.⁷ Proportionering vid blandad verksamhet tas endast upp i EG-rättskapitlet. Syftet med redogörelsen för undantaget för finansiella transaktioner i 3 kap. 9 § ML och artikel 13 B d i det sjätte mervärdesskattedirektivet är att diskutera om aktieförsäljning och nyemission omfattas av undantaget. Syftet är inte att, utifrån undantaget, bedöma de tjänster som köps in i samband med dessa händelser. Utgångspunkten är istället att de tjänster som förvärvas inte faller under undantaget utan är belagda med mervärdesskatt.

1.5 Disposition

Efter inledningskapitlet följer två kapitel om svensk rätt och EG-rätt. I de kapitlen tas rekvisiten för skattskyldighet och avdragsrätt upp. Kapitlen behandlar även praxis från myndigheter och domstolar avseende aktieförsäljningar, aktieförvärv, nyemissioner samt vissa andra transaktioner. För klarhetens skull behandlas EG-rätten och den svenska rätten i varsitt kapitel. EG-rätten är dock en del av den svenska rätten och skall följas i svenskt rättsliv. Avslutningsvis följer ett analys- och diskussionskapitel som är uppdelat efter frågeställningen: Vad utgör allmänna omkostnader och hur skall kostnader kopplas? Kapitlet tar även upp tolkningsskillnader.

⁷ För redovisning av inkrämsöverlåtelser se Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, s 432 ff.

2 Den svenska rätten

2.1 Inledning

Den svenska rätten på området består framförallt av mervärdesskattelagen och praxis i form av förhandsbesked från Skatterättsnämnden och avgöranden från Regeringsrätten. Därtill kommer rekommendationer och skrivelser från Riksskatteverket samt skattemyndigheternas tillämpningspraxis, vilka dock inte är juridiskt bindande. Det finns även doktrin av allmän karaktär som behandlar det mervärdesskatterättsliga området. I detta kapitel redogörs för avdragsrätt för mervärdesskatt på kostnader som uppkommer i samband med att skattefria transaktioner företas. Inledningsvis redogörs kortfattat för avdragsrättens koppling till skattskyldighet i mervärdesskattelagen. Därefter behandlas aktieförvärv, försäljning av aktier och nyemission samt andra typer av skattefria transaktioner, utifrån svensk rättspraxis och myndighetstillämpning. I viss mån behandlas även praxis från andra EU-länder.

2.2 Skattskyldighet och avdragsrätt

2.2.1 Avdragsrättens koppling till skattskyldighet

I den nuvarande mervärdesskattelagen regleras avdragsrätten för ingående mervärdesskatt i 8 kap. 3 §, vilken lyder *”den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten”*. I förarbetena till nya ML uttalas angående 8 kap. 3 § första stycket att denna paragraf endast ger avdragsrätt för *”sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel av varor eller tjänster i den verksamhet som medför skattskyldighet. En vara eller tjänst är att anse som förvärvad eller införd i en sådan verksamhet endast i den mån varan eller tjänsten skall användas eller förbrukas i verksamheten”*.⁸

Enligt gamla mervärdesskattelagen (GML) fick en skattskyldig person göra *”avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import för verksamhet som medför skattskyldighet”*.⁹ Någon skillnad i sak mellan den gamla lagen och den nya verkar inte föreligga.

Avdragsrätten är således kopplad till skattskyldighet. För att vara en skattskyldig person enligt svensk rätt skall den verksamhet som bedrivs vara skattepliktig. Någon klar definition av skattepliktig verksamhet finns inte utan begreppet får utläsas ur flera paragrafer i lagen. Enligt 1 kap.7 § 1 stycket avses, med verksamhet, såväl hela verksamheten som en del av

⁸ Prop 1993/94: 99 s. 209.

⁹ Lag (1968:430) om mervärdesskatt, 17 §.

denna. Andra stycket i samma paragraf lyder ”med verksamhet som medför skattskyldighet förstås en sådan verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet enligt 2 § första stycket 1”. Enligt sistnämnda paragraf är den som omsätter varan eller tjänsten skattskyldig för sådan omsättning som anges i 1 § första stycket 1, vilken talar om omsättning av skattepliktiga varor eller tjänster inom landet som görs i en yrkesmässig verksamhet. Sammanfattningsvis krävs för skattskyldighet att det finns en omsättning av skattepliktiga varor eller tjänster och att omsättningen sker i en yrkesmässig verksamhet. Först när kriterierna för skattskyldighet är uppfyllda kan avdragsrätt föreligga. Avdragsrätten är således beroende av att verksamhet som medför skattskyldighet bedrivs. Nedan följer en kort beskrivning av vad som menas med yrkesmässig verksamhet och omsättning.

2.2.2 Rekvisiten för skattskyldighet

2.2.2.1 Yrkesmässig verksamhet

Enligt mervärdesskattelagen 4 kap. 1 § är en verksamhet yrkesmässig om den kan klassificeras som näringsverksamhet utifrån 13 kapitlet i inkomstskattelagen (IL) eller om den anses som en jämförlig rörelse med omsättning över 30 000 kronor per beskattningsår. Med näringsverksamhet avses enligt 13 kap. 1 § IL ”förförvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt”. Kriterierna för näringsverksamhet kan således sägas vara vinstsyfte, varaktighet och självständighet.¹⁰

Förarbetena till ML hänvisar till det inkomstskatterättsliga begreppet i 18 § kommunalskattelagen (1928:370), i dess lydelse före 1 januari 1994, och av fjärde stycket i denna paragraf framgår att verksamheter med naturlig anknytning till varandra skall betraktas som en enda verksamhet.¹¹ Regeringsrätten har ansett att så var fallet i ett flertal avgöranden.¹² Det är summan av aktiviteter av enhetlig beskaffenhet som utgör en verksamhet enligt förarbetena till nämnda bestämmelse.¹³

I tidigare förarbeten görs skillnad mellan sådan del av en verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML och andra delar av näringsidkarens verksamhet. Som en verksamhetsgren bör man räkna den del av verksamheten som är skattepliktig enligt ML och som en annan verksamhetsgren övriga delar av verksamheten.¹⁴

¹⁰ För utförligare redovisning av begreppet yrkesmässig verksamhet se RSV: s handledning för mervärdesskatt 2001 kap. 8. Se även prop. 1993/94: 99 s. 164-165, där det står ”avgörandet av om en verksamhet är yrkesmässig skall således grundas på en bedömning av om verksamheten har en sådan karaktär – varaktighet, självständighet bakomliggande vinstsyften m.m. – att den utgör näringsverksamhet [...]”.

¹¹ Se prop. 1993/94:99 s. 163-165, se även prop. 1989/90:111 s. 214.

¹² Se t. ex. RÅ 1996 not. 281 som gällde parkeringsverksamhet och parkeringsövervakning.

¹³ Prop. 1989/90:110 s. 646.

¹⁴ Prop. 1978/79: 141 s. 59. Se Melz artikel *Inskränkningar i avdragsrätten för ingående mervärdesskatt för skattskyldig person* i SN 1997, s. 121. Melz anser ”att ’del av verksamhet’ kan vara något betydligt mindre än vad som normalt förstås med en verksamhetsgren”. Melz menar att skattefria transaktioner inte skall behöva utgöra en

Omsättningar som sker i en verksamhet kan vara undantagna från skatteplikt enligt någon bestämmelse i mervärdesskattelagen. Dock anses verksamheten fortfarande vara yrkesmässig verksamhet om den uppfyller kraven.¹⁵

2.2.2.2 Omsättning

Med omsättning avses, enligt 2 kap. 1 § ML, överlåtelse av en vara eller tillhandahållande av en tjänst mot ersättning. Även uttag av vara eller tjänst ur en verksamhet utgör omsättning. Någon leverans krävs inte utan det är tillräckligt att det finns ett avtal om äganderättsövergång för att omsättning skall föreligga.¹⁶ Omsättningen är skattepliktig om inget särskilt undantag för varan eller tjänsten stadgas i kapitel 3 i mervärdesskattelagen.

2.2.3 Förhållandet till EG-rätten

Av ALMI-målet¹⁷ framgår att Regeringsrätten inte anser att begreppet verksamhet i ML har en så entydig innebörd att det kan grunda någon avdragsrätt som inte har stöd i Direktivet. Regeringsrätten menar att det istället finns ett stort utrymme för att tolka ML på ett sätt som stämmer överens med det i Direktivet åsyftade resultatet. I målet uttalas vidare att *"en verksamhet där vederlag inte utgår för tillhandahållandena faller [...] utanför ramen för mervärdesskattesystemet och därmed verksamhetsbegreppet enligt ML när det gäller såväl skattskyldigheten som avdragsrätten"*.

Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna kom i sitt betänkande fram till att huvudregeln i 8 kap. 3 § första stycket ML stod i överensstämmelse med huvudregeln i artikel 17 punkt 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet.¹⁸

2.3 Skattefria transaktioner

2.3.1 Inledning

Nedan följer ett avsnitt om undantaget för finansiella tjänster, vilket utgör grunden för skattefrihet. Då avsikten i uppsatsen är att främst behandla problematiken med kostnader som uppkommer i samband med aktieförvärv, aktieförsäljning och nyemission, är det av central betydelse för framställningen att veta vad som sker och vilka kostnader som kan bli aktuella vid sådana transaktioner. I avsnitten nedan följer en kort redogörelse för de olika transaktionerna.

verksamhetsgren för att avdragsrätt skall vägras på förvärv som kan hänföras till dessa. Melz ger även exempel på vad en sådan tolkning som domstolen gjort i parkeringsmålen skulle kunna få för konsekvenser. Parkeringsmålen behandlas i avsnitt 2.4.4.1 nedan.

¹⁵ Detta framgår av prop. 1993/94: 99 s. 164.

¹⁶ Då samma regler gäller enligt EG-rätten hänvisas till kapitel 3.2.1.2 och 3.2.1.3 för mer utförlig beskrivning.

¹⁷ RÅ 1999 not 282.

¹⁸ Se SOU 1994: 88 s. 232.

2.3.2 Undantaget för finansiella tjänster i 3 kap. 9 § ML

”Från skatteplikt undantas omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet.

Med bank- och finansieringstjänster avses inte notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen.

Med värdepappershandel förstås omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte, och förvaltning av värdepappersfond enligt lagen (1990:1114) om värdepappersfonder.”¹⁹

I GML undantogs bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet från beskattning. Med värdepappershandel avsågs förmedling och omsättning av aktier, andelar och fordringar, vare sig de representerades av värdepapper eller inte.²⁰ Kommittén för indirekta skatter tog inte med värdepappershandel i sitt förslag till lagtext. Däremot fanns värdepappershandel med i motiven, som exempel på tjänster som kunde inrymmas under undantaget för bank- och finansieringstjänster.²¹

Begreppet värdepappershandel fanns inte heller med i den i lagrådsremissen föreslagna lagtexten. Enligt denna omfattade undantaget *”bank- och finansieringstjänster, omsättning eller förmedling av aktie, obligation, skuldebrev, presentkort och annan därmed liknande värdehandling i dess egenskap av rättighetsbärare samt omsättning eller förmedling av fordringar som inte grundar sig på sådan värdehandling”*.²²

Lagrådet konstaterade att den föreslagna bestämmelsen i princip innebar att hela värdepappershandeln skulle vara undantagen, då förslaget omfattade såväl värdehandlingar som fordringar som inte grundades på värdehandlingar. Lagrådet tog med värdepappershandel i sitt förslag till lagtext men någon ändring i sak torde inte ha varit avsedd.²³ Föredragande statsråd följde lagrådets förslag. Angående notariatverksamhet, som uttryckligen inte omfattas av undantaget för bank- och finansieringstjänster, uttalade statsrådet *”i begreppet notariatverksamhet innefattas normalt bl.a. förvaltning av värdepapper, förvaltning av lån för annan part, förvaltning av omyndigs medel, juridiska tjänster åt kunder samt andra rådgivartjänster. Förslaget innebär innebär (sic) emellertid att värdepappershandeln alltid skall vara skattefri, således också i den mån*

¹⁹ 3 kap. 9 § ML. Undantaget är kvalificerat vilket innebär att avdragsrätt föreligger om kunden är etablerad utanför gemenskapen, se 10 kap. 11 § ML. Bestämmelsen motsvaras av artikel 17.3 c i Direktivet, se avsnitt 3.2.2 nedan.

²⁰ 8 § 3 i lagen (1968:430) om mervärdeskatt och punkt 5 första stycket av anvisningarna till 8 §.

²¹ Se SOU 1989:35 del I s. 192.

²² Prop. 1989/90: 111 s. 239.

²³ Se prop. 1989/90: 111 s. 307.

sådan handel bedrivs av en notariatavdelning. Det innebär att skatteplikten för notariatverksamhet inte omfattar courtageavgifter vid förmedling av värdepapper.”²⁴

Undantaget utgör grunden för skattefrihet för aktieförsäljningar och förmedlingstjänster.²⁵ Aktieförvärv är andra sidan av en affärstransaktion som innebär omsättning av aktier. Förvärv omfattas därför inte av undantaget. För att nyemissioner skall omfattas av undantaget måste sådana emissioner anses vara aktieförsäljning eller byte.

2.3.3 Nyemission

En nyemission går till på så sätt att aktieägarna i ett aktiebolag tilldelas en teckningsrätt för varje innehavd aktie i bolaget. Aktiebolaget utfärdar egna nya aktier och aktiekapitalet ökas genom inbetalning från aktieägarna för aktierna. En ny aktie erhålls sedan för ett visst bestämt antal teckningsrätter. Nyemissionspriset understiger normalt marknadsvärdet och teckningsrätten har därför ett värde i sig som kan realiseras. En sådan försäljning medför inkomstbeskattning. Det sker även en avyttring när teckningsrätterna byts mot aktier men denna är undantagen från beskattning enligt 44 kap. 10 § IL. Vid en nyemission berikas inte ägarna eftersom värdestegringen på deras aktieinnehav motsvaras av inbetalningarna för de nya aktierna. Således medför en nyemission inga beskattningsekvenser för aktieägarna om dessa inte säljer sina teckningsrätter eller säljer sina aktier efter det att emissionen är genomförd.²⁶

Vad en nyemission innebär mervärdesskatterättsligt är inte klargjort. Inkomstskatterättsligt anses avyttring ske dels om teckningsrätten säljs och dels då teckningsrätten inbytes mot aktie, varav den sistnämnda avyttringen är undantagen från beskattning. Hultqvist menar att nyemissioner och börsregistreringar utgör transaktioner på primärmarknaden, vilka skiljer sig från transaktioner på andrahandsmarknaden. Med andrahandsmarknad menas handel med redan emitterade aktier som oftast sker på börs. Nyemissioner genomförs med syftet att anskaffa kapital till verksamheten. Aktieförsäljningar som sker på andrahandsmarknaden faller under undantaget för värdepappershandel i 3 kap. 9 § ML men vid nyemission är

²⁴ Prop. 1989/90: 111 s. 193.

²⁵ Undantaget för finansiella tjänster, i mervärdesskattelagen och Direktivet, behandlas utförligt i Hultqvists bok *Moms och finansiella tjänster*. Angående tolkning av bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel se särskilt kapitel 6 och även kapitel 7. Hultqvist menar att bestämmelsen skall ses som en helhet och att uttrycken bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel ger uttryck för att finansiella tjänster avses vara undantagna från mervärdesskatt. (Hultqvist s. 161.) Se även Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, kapitel 9.

²⁶ Lodin m. fl., *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, s. 173. Beskattningen som avses är inkomstskatterättslig. Säljaren betalar kapitalskatt på vinsten. Ingen mervärdesskatt skall betalas.

det oklart om det sker någon avyttring som utgör omsättning mervärdesskatterättsligt och som faller under undantaget.²⁷

2.3.4 Aktieförvärv och aktieförsäljning

Handel med aktier som redan finns på marknaden sker oftast med hjälp av en mellanhand men kan även ske direkt genom ett avtal mellan säljare och köpare. När det gäller aktieposter i börsnoterade bolag sker handeln oftast över börs. Köparen kan då anlita en bank eller ett värdepappersbolag (värdepappersinstitut) som antingen själv kan stå som säljare, om aktierna finns i ett eget lager, eller förmedla aktier från en säljare. Ofta förekommer en eller flera mellanmän som förmedlar aktier mellan kunder och värdepappersinstitut. Värdepappersinstituten erhåller ersättning, ofta i form av courtage, för sin medverkan i aktiehandeln.²⁸ Vid större aktieaffärer anlitas olika konsulter som bland annat bistår med juridiska och ekonomiska tjänster. Kostnaderna för dessa tjänster kan vara höga.

2.4 Svensk rättspraxis

2.4.1 Aktieförvärv och ägarfunktioner

I RÅ 1995 not 224 fick ett moderbolag avdrag för mervärdesskatt på kostnader hänförliga till ägarfunktioner. Bolaget utförde dels koncerngemensamma tjänster och dels tjänster i egenskap av ägare till olika dotterbolag. Skatterättsnämnden uttryckte att *"avgörande för om avdragsrätt föreligger för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv avseende bolagets ägarfunktion är i första hand om denna verksamhet utgör en separat verksamhet eller verksamhetsgren i förhållande till bolagets koncerngemensamma funktion"*. Skatterättsnämnden konstaterade sedan att sökandebolagets ägarfunktion var så integrerad med den koncerngemensamma funktionen att dessa bör ha en naturlig anknytning till varandra och utgöra en verksamhet enligt ML.²⁹ 17 § i GML krävde ett samband mellan förvärvet och den verksamhet som medförde skattskyldighet för att avdragsrätt skulle medges. Skatterättsnämnden ansåg att kravet på samband var uppfyllt eftersom det endast förelåg en verksamhet. Regeringsrätten delade Skatterättsnämndens uppfattning, men då en ny mervärdesskattelag trätt i kraft begränsades förhandsbeskedets räckvidd till att endast gälla tillämpningen av äldre bestämmelser. Två regeringsråd var skiljaktiga och ansåg att bolaget inte hade någon avdragsrätt med motiveringen att *"de aktiviteter bolaget utför i sin "ägarroll" inte anses ha ett sådant samband med konsulttjänsterna att*

²⁷ Se Hultqvist, *Moms och finansiella tjänster*, s. 142 ff. Diskussion om vad en nyemission innebär sker i analyskapitlet nedan.

²⁸ Hultqvist, *Moms och finansiella tjänster*, s. 108. För utförligare redovisning av kapitalmarknaden se Hultqvist s. 103 ff.

²⁹ SRN menar att funktionerna utgör en verksamhet enligt 18 § KL, numera upphävd, och därför enligt ML.

den ingående mervärdesskatt som belöper på dessa aktiviteter kan hänföras till verksamhet som medför skattskyldighet”.

I ett kammarrättsavgörande nekades ett bolag avdrag för ingående mervärdesskatt som var hänförlig till förvärv av samtliga aktier och konvertibler i ett annat bolag.³⁰ Länsrätten ansåg att förvärv av ett dotterbolag inte kunde anses ingå i bolagets verksamhet och att avdragsrätt därmed inte förelåg. Kammarrätten fann att då bolaget deltog i förvaltningen av dotterbolag bedrev bolaget ekonomisk verksamhet. Utifrån förarbetena till GML³¹ menade sedan kammarrätten att det som är avdragsgillt vid inkomsttaxeringen också bör vara avdragsgillt enligt mervärdesskattelagen. Då avdragsrätt för kostnader som är hänförliga till aktieförvärv och bolagsbildning i princip inte medges vid inkomstbeskattningen borde avdrag inte medges vid momsbeskattningen.³²

2.4.2 Aktieförsäljning

I ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden nekades ett bolag avdragsrätt avseende kostnader vid försäljning av dotterbolagsaktier.³³ Bolaget hade gjort avdrag i sina mervärdesskattedeclarationer under räkenskapsåren 1997 och 1998 för omkostnader, avseende administrativa, ekonomiska och juridiska konsulttjänster, som uppkommit i samband med försäljning av dotterbolagsaktier. Bolaget hade även gjort avdrag för sådana omkostnader som uppkommit i samband med dotterbolags förvärv av aktier. Skattemyndigheten i Stockholm återförde den ingående skatten genom omprövningsbeslut och Riksskatteverket sökte med anledning av beslutet förhandsbesked.

Bolaget anförde att det mot ersättning utförde vissa koncerngemensamma funktioner åt dotterbolagen. Dessa bestod bland annat av koncerninriktade program för att uppnå besparingar och koncernenhetlighet, olika typer av rådgivning, styrning, utveckling och kontroll. Enligt bolaget var de koncernledande funktionerna, vilka var kopplade till bolagets ägarroll, integrerade med koncernprogrammet på ett sådant sätt att köp och försäljningar av dotterbolagsaktier ingick, precis som utveckling av produkter, som en del i den nödvändiga omstrukturering som kontinuerligt pågick för att koncernen skulle marknadsanpassas.

Skatterättsnämnden kom fram till att det var på grund av undantaget för omsättningar av aktier i 3 kap. 9 § ML som mervärdesskatt inte utgår på försäljning av aktier om säljaren bedriver yrkesmässig verksamhet. Då omsättningen omfattades av mervärdesskattebestämmelserna men var undantagen från skatteplikt kunde avdragsrätt inte medges för skatt på kostnader som var hänförliga till omsättningen. Frågan om avdragsrätt för

³⁰ Dom från kammarrätten i Stockholm den 27 juni 2001, målnummer 1613-1999.

³¹ Se prop. 1968:100 s. 138.

³² I målet togs EG-domstolens praxis upp, bland annat mål C- 408/98, *Abbey National*.

³³ Förhandsbesked från Skatterättsnämnden den 14 februari 2001.

omkostnader i samband med dotterbolags förvärv av aktier avvisades av nämnden.

En skiljaktig ledamot menade att avdragsrätt förelåg. Ledamoten ansåg att det var av särskild betydelse att det förelåg total kontroll och tillsyn av dotterbolagen samt att det rörde sig om avyttring av hel verksamhet. Ledamoten framhöll även skillnaden mellan ML och det sjätte mervärdesskattedirektivet och menade att den svenska lagen var mer generellt utformad.³⁴

2.4.3 Nyemission

I ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden ställdes frågan om avdragsrätt föreligger för ingående skatt hänförlig till ansökningsavgift för registrering vid Stockholms fondbörs och avgift till Värdepapperscentralen (VPC).³⁵ Det var ett svenskt aktiebolag, med egen näringsverksamhet som även utförde koncerngemensamma tjänster åt sina dotterbolag, som genomfört en nyemission i samband med marknadsnotering av aktierna på Stockholms fondbörs. Bolaget hade erlagt en särskild registreringsavgift och skulle betala en årsavgift till fondbörsen, samt erlägga avgifter till VPC. Skattemyndigheten i Stockholms län beslutade att inte medge bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt. RSV sökte med anledning av beslutet förhandsbesked.

SRN menade att skattskyldigheten avser *”sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet”*. Vidare uttalade nämnden att *”skattskyldigheten i materiellt hänseende avser enbart varje sådan omsättning och inte – såsom i formellt hänseende t.ex. vid registrering av skattskyldig – verksamhet i stort när skattepliktig omsättning förekommer i en verksamhet”*. Vid en tolkning av 8 kap. 3 § ML mot bakgrund av 17 artikeln i det sjätte mervärdesskattedirektivet kom nämnden fram till att avdrag inte kunde medges. Förvärv för anskaffning av kapital och notering på börs ansågs inte ha ett direkt och omedelbart samband med bolagets verksamhet utan förvärven ansågs istället gjorda utanför ramen för den, av bolaget bedrivna, verksamhet som omfattades av mervärdesskattesystemet. Två ledamöter var skiljaktiga och ansåg att avdragsrätt förelåg.

I ett annat förhandsbesked från Skatterättsnämnden gällde frågan avdragsrätt för ingående skatt på konsulttjänster i samband med inregistrering på börs.³⁶ Nämnden kom till samma slutsats som i det förra förhandsbeskedet och

³⁴ Den skiljaktige ledamoten hänvisade till EG-domstolens avgörande i BLP –målet och menade att det målet gällde en avyttring av 95 % ägande till skillnad mot det aktuella ärendet som gällde ett ägande till 100 %. (C-4/94, *BLP Group plc v Commissioners of Customs & Excise*, ECR 1995 p. I-983.) Att ML är vidare än Direktivet på grund av att svensk rätt ibland anser att endast en verksamhet föreligger, vilket ger full avdragsrätt, påpekas av Berg i artikeln *Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt ur svensk materiell och processuell synvinkel, i ljuset av EG-rätten* i SvSkT 2001 s. 488.

³⁵ SRN: s förhandsbesked den 16 november 1999.

³⁶ SRN: s förhandsbesked den 11 november 1999.

använde i stort sett samma motivering. Även i detta förhandsbesked fanns två skiljaktiga ledamöter. Regeringsrätten fastställde förhandsbeskeden.³⁷

2.4.4 Andra skattefria transaktioner

2.4.4.1 Parkeringsverksamhet

I ett förhandsbesked från Regeringsrätten den 6 december 1996 medgavs avdrag för mervärdesskatt på kostnader hänförliga till skattefria transaktioner med motiveringen att det endast förelåg en enda verksamhet.³⁸ Omständigheterna i målet var att ett aktiebolag bedrev parkeringsverksamhet som innebar såväl förvaltning som övervakning av parkeringsanläggningar. Bolaget uppbar parkeringsavgifter som utgjorde mervärdesskattepliktiga intäkter och kontrollavgifter som var skattefria. Rättsfrågan i målet var om bolaget hade rätt till avdrag för mervärdesskatt på förvärv hänförliga till kontrollavgifterna. Skatterättsnämnden ansåg att det avgörande för om avdragsrätt förelåg var om kontrollverksamheten kunde anses utgöra en separat verksamhet eller verksamhetsgren för bolaget. Då nämnden ansåg att det endast förelåg en enda verksamhet medgavs avdragsrätt trots kopplingen till de skattefria intäkterna.³⁹ I RÅ 1998 not. 172, som också gällde parkeringsverksamhet, hänvisade domstolen till förutnämnda fall och gjorde samma bedömning.

2.4.4.2 Fastighetsförsäljning

I ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden den 18 juni 2001 kom nämnden fram till att avdragsrätt föreligger för mervärdesskatt på mäklartjänster som förvärvats i samband med försäljning av en fastighetsdel. Fastighetsägaren hade bedrivit skogsbruk på den sålda fastighetsdelen och förvärvaren skulle också bedriva skogsbruk. Nämnden ansåg att försäljningen innebar en avslutning av den verksamhet som bedrivits på fastigheten och medgav avdrag för mäklarkostnaderna som allmän omkostnad för de skattepliktiga omsättningarna i förvärvskällan. Nämnden uttalade vidare att *”det förhållandet att den omsättning som mervärdesskatten direkt hänför sig till, dvs. försäljningen av fastighetsdelen, inte är skattepliktig medför inte annan bedömning, eftersom verksamheten på fastigheten varit yrkesmässig och i sin helhet medfört skattskyldighet”*.

2.4.4.3 Kapitalanskaffning och förvaltning m.m.

Skatterättsnämnden ansåg i ett förhandsbesked att företagsförsäljnings- och kapitalanskaffningsuppdrag var undantagna från mervärdesskatt, enligt 3 kap. 9 § ML, om den centrala tjänsten i uppdraget var omsättning eller förmedling av värdepapper.⁴⁰ De olika tjänsterna i uppdraget var då att anse

³⁷ Regeringsrättens domar från den 16 maj 2001, målnummer 8139-1999 och 8419-1999. I båda målen hänvisades till EG-domstolens domar C- 98/98, *Midland Bank* och C- 4/94, *BLP*.

³⁸ RÅ 1996 not. 281.

³⁹ För kommentar till målet se Melz artikel *Inskränkningar i avdragsrätten för ingående mervärdesskatt för skattskyldig person* i Skattenytt 1997 s 120 ff.

⁴⁰ Förhandsbesked från Skatterättsnämnden den 9 januari 2002.

som en enda förmedlingstjänst. I båda typerna av uppdrag ingick bland annat värdering, företagsanalys samt affärsstrukturering och investerarna erhöll värdepapper. Skatterättsnämnden hänvisade till ett förhandsbesked från den 2 november 1999 som senare fastställdes av Regeringsrätten⁴¹, i vilket corporate financeverksamhet bedömts. Skatterättsnämnden menade att corporate finance skulle behandlas som en enda tjänst då den centrala delen var försäljning eller förmedling av värdepapper vid marknadsintroduktion. De tjänster som ingick i uppdraget var inte särskilt efterfrågade av kunden och ansågs därför vara underordnade den centrala tjänsten. Corporate financeverksamheten ansågs till sin helhet vara undantagen från mervärdesskatt.⁴²

Ett liknande fall gällde ett värdepappersinstitut med kapitalförvaltning som verksamhet.⁴³ Uppdragen som bolaget åtog sig förutsatte ett aktivt deltagande från kunderna och skiljde sig således från ”vanliga” kapitalförvaltningsuppdrag. Skatterättsnämnden ansåg att uppdragen utgjorde en enda tjänst som inte var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Uppdragen ansågs vara analys- och rådgivningstjänster, liknande de tjänster som tidigare bedömts i ett förhandsbesked meddelat den 4 juni 1992, och inte en tjänst avseende värdepappershandel. Nämnden tog även upp notariatverksamhet, vilket enligt förarbetena är ett begrepp som bland annat innefattar förvaltning av värdepapper, juridiska tjänster och andra rådgivartjänster.⁴⁴

I ett förhandsbesked från den 4 juni 1992 prövades ett bolags tjänster mot undantaget för värdepappershandel. Bolaget förvaltade kunders kapital genom placering i olika värdepapper och kunde göra ny- och omplaceringar på eget initiativ. Ett systerbolag till sökandebolaget förvarade förvaltade värdepapper i depå och genomförde köp respektive försäljningar. Arvode utgick till sökandebolaget efter särskilda grunder. Skatterättsnämnden ansåg att undantaget riktades mot tjänsten att omsätta eller förmedla själva rättighetsbevisen till aktier, andelar eller fordringar. Rådgivningstjänster som utförs i samband med en omsättning men som är fristående i förhållande till omsättningen omfattas inte av undantaget. Vidare menade nämnden att det är det bolag som verkställer köp och försäljningar som utför den transaktionstjänst för vilken courtage erläggs. De tjänster som sökandebolaget tillhandahöll liknades vid skattepliktiga analys- och rådgivningstjänster. Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet.⁴⁵

⁴¹ RÅ 2001 not. 23.

⁴² I målet hänvisades även till EG-domstolens avgörande i *Card Protection Plan*, C- 349/96.

⁴³ SRN: s förhandsbesked från den 8 maj 2001.

⁴⁴ Nämnden ansåg även att beslutet stod i överensstämmelse med det sjätte mervärdesskattedirektivet och EG-domstolens dom i mål C- 2/95, *Sparekassernes Datacenter*, särskilt punkterna 69 och 70.

⁴⁵ RÅ 1993 not. 71. Rättsfallet gällde undantaget i GML men Regeringsrätten har i ett senare fall, RÅ 1998 not. 249, kommit till samma slutsats med tillämpning av de nya bestämmelserna. Målet gällde ett bolag som förvaltade andra koncernbolags kapital och som verkställde köp och försäljningar av penning- och kapitalmarknadsinstrument samt derivatinstrument. De finansiella inslagen i verksamheten ansågs vara underordnade led i den förvaltningstjänst som bolaget erbjöd. Hela tjänsten ansågs därför skattepliktig. I målet

I ett förhandsbesked från den 5 december 2001 kom Skatterättsnämnden fram till att den verksamhet som skulle utföras av sökandebolagets dotterbolag inte var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Bolaget förvärvade förfallna fordringar främst mot privatpersoner. Förhandlingar fördes sedan med gäldenären efter underrättelse om borgenärsbyte och ändrade villkor dokumenterades i en ny fordringshandling, en ny kredit, som förenades med någon form av säkerhet i vissa fall. Då många gäldenärer var utländska avsåg sökandebolaget att etablera dotterbolag i berörda länder. Dotterbolagen skulle självständigt, utifrån fullmakt, föra förhandlingar med gäldenären och bevilja ny kredit utifrån bolagets policy samt förvalta fordringarna. De skulle sedan fakturera sökandebolaget för de tjänster som utförts. Nämnden ansåg att dotterbolagens tjänster inte var att betrakta som kreditförmedling eller annan form av finansieringsverksamhet utan att tjänsterna utgjorde sådan förvaltning som hänförs till notariatverksamhet. Nämnden menade att bolagen inte beviljade nya krediter utan endast hanterade indrivning av redan beviljade lån. De inslag av finansiell verksamhet som förekom framstod enligt nämnden som underordnade förvaltningen.

En annan intressant fråga i förhandsbeskedet från den 9 jan 2002 gällde upprättande av incitamentsprogram, baserat på teckningsoptioner, för anställda i ett aktiebolag. Sökandebolaget menade att även denna tjänst skulle vara undantagen från mervärdesskatt då den var en renodlad förhandling om förmedling av värdepapper och att direktivtexten undantar sådan förhandling.⁴⁶ Nämnden hänvisade då till EG-domstolens avgörande i CSC Financial Services, i vilket domstolen uttalade sig om begreppet förhandlingar i direktivtexten.⁴⁷ Skatterättsnämnden tolkade domen som att förhandlingstjänster endast var undantagna då de ingick som ett led i en förmedlingstjänst eller omsättning av värdepapper och att så inte var fallet för sökandebolagets verksamhet.

2.4.5 Praxis från ett annat EU-land

Högsta förvaltningsdomstolen i Finland har i ett avgörande från den 21 mars 2001 ansett att avdragsrätt föreligger för mervärdesskatt på kostnader hänförliga till försäljning av dotterbolagsaktier. I målet hade ett bolag, i anledning av försäljning av ett dotterbolag, köpt in vissa konsulttjänster som varit belagda med mervärdesskatt. Konsulttjänsterna bestod bland annat av uppsökande av köpare till dotterbolagsaktierna. Nylands länsskatteverk ansåg att mervärdesskatten på konsulttjänsterna inte var avdragsgill då den var hänförlig till en skattefri finansiell tjänst. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att försäljningen av aktierna inte kunde anses vara en försäljning av

hänvisades även till RÅ 1996 not. 243, i vilket domstolen fört ett liknande helhetsresonemang och ansett att totalprodukten inte varit undantagen trots finansiella inslag. I det målet uttalade domstolen att ingen ändring i sak skedde när nya ML trädde i kraft. Domslutet utvidgades därför till att gälla även nya ML.

⁴⁶ I artikel 13 B d 5 i sjätte mervärdesskattedirektivet står ”*transaktioner och förhandlingar [...] rörande aktier [...]*”.

⁴⁷ Mål C-235/00. Mer om denna dom i kapitel 3.2.3.

finansiella tjänster som kunde utgöra värdepappershandel utan istället var en försäljning som var skattefri på grund av att den inte omfattades av lagens tillämpningsområde. Vidare ansåg domstolen att försäljningen varit en del av en omstrukturering av affärsverksamheten i koncernen och att anskaffningarna för omstruktureringen därför utgjorde allmänna omkostnader i bolagets skattepliktiga affärsverksamhet.⁴⁸

I ett annat avgörande från samma dag kom Högsta förvaltningsdomstolen i Finland fram till att avdragsrätt även föreligger för mervärdesskatt på kostnader för anordnande av aktieemission. Företaget i målet hade anordnat en aktieemission 1995 som börjat förberedas under 1994. Domstolen ansåg att arrangerande av en aktieemission var anskaffning av eget kapital och inte, som länskatteverket ansett, försäljning av en skattefri finansiell tjänst. Då anskaffning av kapital inte var att anse som en affärstransaktion som omfattades av mervärdesskattelagen fanns inget direkt samband mellan anskaffningar för aktieemissionen och någon enskild skattepliktig eller skattefri affärstransaktion som bolaget utförde i sin egenskap av skattskyldig person. Kostnaderna för anskaffningarna var därmed att anse som allmänna omkostnader i bolagets skattepliktiga verksamhet.⁴⁹

2.5 Parternas synsätt och argument

2.5.1 Bolags argument för avdragsrätt

I ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden den 11 november 1999 ansåg det bolag som ärendet gällde att avdragsrätt borde föreligga eftersom kostnader för anskaffande av kapital uppstår som ett naturligt led i en näringsverksamhet. Bolaget menade att kostnaden, för konsulttjänster i samband med inregistrering på börs, hade uppstått i en verksamhet som medförde skattskyldighet.⁵⁰

I ett kammarrättsavgörande hävdade ett bolag att uppköp av ett dotterbolag var en nödvändig kostnad för att bolaget skulle kunna bedriva sin verksamhet inom den koncern som bolaget tillhörde.⁵¹

Skatterättsnämnden ansåg i ett förhandsbesked från den 14 februari 2001 att avdragsrätt inte förelåg för mervärdesskatt på kostnader som uppkommit i samband med en aktieförsäljning. Bolaget i målet hävdade att köp och försäljningar av dotterbolagsaktier ingick som en del av en kontinuerlig och nödvändig omstrukturering som skedde för att koncernen skulle marknadsanpassas.⁵²

⁴⁸ Inofficiell översättning av Högsta förvaltningsdomstolens beslut, givet 21 mars 2001, liggarenummer 513, diarienummer 16/2/99.

⁴⁹ Inofficiell översättning av Högsta förvaltningsdomstolens beslut, givet 21 mars 2001, liggarenummer 514, diarienummer 864/2/99.

⁵⁰ Förhandsbeskedet behandlas i avsnitt 2.4.3 ovan.

⁵¹ Dom från kammarrätten i Stockholm den 27 juni 2001.

⁵² Förhandsbeskedet behandlas i avsnitt 2.4.2 ovan.

Målen ovan gällde avdragsrätt för kostnader som uppstått vid aktieförsäljning, aktieförvärv och inregistrering på börs. I samtliga fall har bolagen ansett att kostnaderna varit relaterade till och nödvändiga för den skattepliktiga verksamhet som bolagen bedriver. Nedan följer Riksskatteverkets synpunkter.

2.5.2 Riksskatteverkets syn på avdragsrätten

Riksskatteverket ansåg i RÅ 1995 not 224 att det avgörande för om avdragsrätt förelåg, för kostnader hänförliga till ett bolags ägarfunktioner, inte var om denna del av verksamheten kunde betraktas som en verksamhetsgren eller inte. Det avgörande var att omsättningskriteriet inte var uppfyllt för den delen av verksamheten. RSV menade att det inte fanns något hinder mot att kalla en del av en verksamhet, för vilken inte föreligger skattskyldighet på grund av att omsättningskriteriet inte är uppfyllt, verksamhetsgren.

I ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden den 16 november 1999 angående kostnader vid börsregistrering och avgifter till Värdepapperscentralen (VPC) ansåg RSV att avdragsrätt inte förelåg. Verket menade att avgifterna hade samband med bolagets eget kapital och att den ingående skatten inte kunde anses hänförlig till förvärv som använts eller förbrukats i verksamhet som medförde skattskyldighet.

Riksskatteverket uttalade i en promemoria från den 2 december 1996⁵³ att avdragsrätt föreligger för ingående mervärdesskatt på förvärv som sker i samband med att ett bolag ökar sitt egna kapital genom nyemission. Verket ansåg att avdragsrätt bör föreligga då det finns ett naturligt samband mellan förvärvet och driften av en verksamhet som medför skattskyldighet enligt ML. Förvärvet skall kunna förväntas leda till intäkter i verksamheten. Dock ansåg RSV att det räckte med att förvärvet var ett naturligt led i verksamheten, något som en näringsidkare kunnat räkna med i sin planering av verksamheten. Verket uttalade att kapitalet används i verksamheten och syftar till att öka lönsamheten. Vidare hade en näringsidkare att räkna med kapitalbehov. RSV menade även att det saknade betydelse att kostnaderna kunde komma att bedömas annorlunda inkomstskatterättsligt.

I en senare skrivelse har RSV ändrat synsätt angående nyemissionskostnader.⁵⁴ Nyemissionskostnader kan enligt verket sakna direkt samband med ett bolags verksamhet och därmed inte vara föremål för avdragsrätt. Bakgrunden till det ändrade synsättet var Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 16 november 1999 angående kostnader i samband med inregistrering på börs.

Riksskatteverket anser att avdragsrätt inte föreligger för mervärdesskatt på kostnader som uppkommer i samband med försäljning av dotterbolagsaktier. Ett moderbolag har inte heller avdragsrätt för kostnader som uppkommer i samband med ett dotterbolags förvärv av aktier. Verket anser att

⁵³ RSV:s promemoria från den 2 december 1996, dnr 9623-96/900.

⁵⁴ RSV:s skrivelse från den 11 april 2000, dnr 4286-00/109.

kostnaderna inte uppkommer på grund av sådana förvärv som skall förbrukas eller användas i verksamhet eller del av verksamhet som medför skattskyldighet.⁵⁵ Skattemyndigheten i ärendet ansåg inte att kostnader som uppkommit i samband med förvärv av dotterbolag var avdragsgilla eftersom kostnaderna inte uppkommit i verksamhet som medförde skattskyldighet för bolaget.⁵⁶

Riksskatteverket har ändrat sin uppfattning angående avdrag för mäklararvode vid fastighetsförsäljning. Numera anser RSV att avdragsrätt föreligger.⁵⁷

2.5.2.1 Skattemyndigheternas synsätt i några andra EU-länder

Efter EG-domstolens avgörande i Abbey National-målet ändrade Österrike i sina riktlinjer för mervärdesskatt.⁵⁸ Avdragsförbudet för mervärdesskatt gäller nu uttryckligen inte mervärdesskatt på kostnader som är hänförliga till aktieutgivning, ökning av aktiekapital och börsnotering. Sådana kostnader anses vara allmänna omkostnader och ingår därmed i kostnadskomponenterna för ett företags produkter. Då kostnaderna har en direkt koppling till verksamheten medges avdrag till så stor del av skatten som motsvarar andelen skattepliktig verksamhet av företagets totala verksamhet.⁵⁹ Nyemissionskostnader anses även avdragsgilla i Frankrike och Finland.⁶⁰

⁵⁵ Se RSV: s inställning i förhandsbesked från SRN den 14 februari 2001.

⁵⁶ Dom från kammarrätten i Stockholm den 27 juni 2001.

⁵⁷ Tidigare skrivelse från den 13 december 1999, dnr 12027-99/100. Ny ändrad skrivelse från den 10 augusti 2001, dnr 8325-01/100. Forssén har uttalat sig om fastighetsförsäljning i artikeln *Avdragsrätt för ingående moms trots koppling till viss skattefri omsättning?* i SN 2001 s. 45 ff. Forssén anser att en avslutande skattefri försäljning i en skattepliktig verksamhet inte skall medföra att verksamheten är att anse som blandad.

⁵⁸ Fri översättning av VAT guidelines.

⁵⁹ VAT News nr 2 2001, *Österrike och Finland – rätt till momsavdrag på förvärv för nyemission m.m.*

⁶⁰ Pettersén och Wiklund Perssons artikel *Ska svenska företag förlora miljoner på felaktiga domar?* i Dagens Industri den 8 januari 2002.

3 EG-rätten

3.1 Grunden för avdragsrätt

Grundtanken bakom harmoniseringen av mervärdesskatten framgår av andra artikeln i det första mervärdesskattedirektivet. Det är också i denna artikel som avdragsrätten kan sägas ha sin grund.

*”Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut”.*⁶¹

*”På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna”.*⁶²

Enligt direktivtexten ovan och enligt artikel 17 i det sjätte mervärdesskattedirektivet är avdragsrätten kopplad till de skattepliktiga transaktionerna. En grundförutsättning för avdragsrätt enligt EG-rätten är att de transaktioner som företas är skattepliktiga och att de företas av en skattskyldig person. I detta kapitel behandlas först kortfattat grunden för skattskyldighet och avdragsrätt enligt de mervärdesskatterättsliga direktiven⁶³ och praxis från EG-domstolen. Därefter följer en genomgång av praxis gällande avdrag för mervärdesskatt på kostnader som uppkommer i samband med vissa skattefria transaktioner.

3.2 Skattskyldighet och avdragsrätt enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet

3.2.1 Skattskyldighet

3.2.1.1 Artikel 2 och 4 i Direktivet

För att avdrag skall medges enligt Direktivet (artikel 17.2) måste förvärvet ha samband med en skattskyldig persons skattepliktiga transaktioner. Avdragsrätten är således kopplad till skattskyldigheten, vilken utläses ur artikel 2 och 4 i Direktivet.

⁶¹ Artikel 2 första stycket i Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter.

⁶² Artikel 2 andra stycket i första mervärdesskattedirektivet.

⁶³ Med direktiven avses främst det sjätte mervärdesskattedirektivet. Då domstolen ibland avgjort mål på det första eller andra direktivet kommer aktuella bestämmelser i dessa att kort beröras.

Enligt artikel 2.1 skall mervärdesskatt betalas för *”leverans av varor och tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”*.

Artikel 4.1 lyder *”med ’skattskyldig person’ avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.”*

I punkt 2 i artikel 4 står att *”de former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.”*

I följande avsnitt behandlas rekvisiten för skattskyldighet med undantag av *”inom landets territorium”*.

3.2.1.2 Omsättning

I artikel 2 uttrycks omsättningen som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. I artikel 5.1 stadgas att *”med ’leverans av varor’ avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom”*. EG-domstolen har i målet *Safe*⁶⁴ uttalat att frågan om leverans föreligger inte får vara beroende av villkor som skiftar från en medlemsstat till en annan. Det skulle motverka direktivets syfte, vilket är att skapa ett gemensamt system för mervärdesskatt som är grundat på en enhetlig definition av vad som utgör en skattepliktig transaktion.⁶⁵ I målet hade en ovillkorad rätt till en fastighet överförts till ett annat bolag utan att äganderätten överlåtits. Domstolen kom fram till att begreppet leverans *”innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma”*.⁶⁶

I målet *Intiem*⁶⁷ tolkade Domstolen *”supplied to him”* i artikel 11 (1) (A) i det andra mervärdesskattedirektivet⁶⁸ och artikel 17 (2) (A) i det sjätte direktivet.⁶⁹ Domstolen kom fram till att avdragsrätt föreligger även om den fysiska leveransen skett till en anställd om varan sålts till den skattskyldige för att användas i dennes verksamhet. I målet tankade de anställda så mycket bensin som krävdes för tjänsten på bekostnad av arbetsgivaren. Fakturan ställdes till arbetsgivaren och denne gjorde avdrag för mervärdesskatten på bensinen. Domstolen motiverade avdragsrätten bland annat med

⁶⁴ Mål C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën v Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, ECR 1990 p. I-285.

⁶⁵ Punkt 8 i *Safe- domen*, C-320/88.

⁶⁶ Punkt 7 i *Safe- domen*, C-320/88.

⁶⁷ Mål C-165/86, *Société Lelesportefeuille "Intiem" CV v Staatssecretaris van Financiën*, ECR 1988 p. 1471.

⁶⁸ Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas omsättningsskatter.

⁶⁹ I artikel 17 (2) (a) i den svenska översättningen av det sjätte mervärdesskattedirektivet står *”har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom”*.

avdragsrättens syfte, vilket kan utläsas ur artikel 2 i första mervärdesskattedirektivet.

3.2.1.3 Vederlag

För att en person skall vara skyldig att betala mervärdesskatt måste det utgå en bestämd ersättning som har ett direkt samband med den utförda prestationen.⁷⁰ Om en person tillhandahåller tjänster utan ersättning kan personen inte betraktas som skattskyldig person i direktivets mening och kan därför inte ha någon avdragsrätt.⁷¹ Vidare krävs ett avtal eller en överenskommelse mellan den som utför en prestation och mottagaren för att skattskyldighet skall föreligga. I Tolsma-domen⁷² menade Domstolen att ersättning kunde beläggas med mervärdesskatt *”only if there is a legal relationship between the provider of the service and the recipient pursuant to which there is reciprocal performance, the remuneration received by the provider of the service constituting the value actually given in return for the service supplied to the recipient”*.⁷³ Domstolen kom fram till att det inte fanns någon överenskommelse mellan en gatumusiker och personer som ger pengar till denne, utan ersättningen ansågs helt frivillig och behövde inte vara kopplad till spelandet.

3.2.1.4 Skattskyldig person

För att en person överhuvudtaget skall kunna göra gällande avdragsrätt för ingående mervärdesskatt måste personen i fråga vara skattskyldig.⁷⁴ För att vara skattskyldig krävs att personen företar någon form av ekonomisk aktivitet. EG-domstolen har i ett flertal mål haft att tolka begreppet ”skattskyldig person”. Målet Polysar⁷⁵ gällde ett nederländskt bolag som ingick i en världsomspännande koncern men som inte bedrev någon egen affärsverksamhet. Bolaget ägde andelar i olika utländska bolag, vilka Polysar BV erhöll utdelning från. Bolaget betalade även regelbundet ut utdelningar till sitt kanadensiska moderbolag, Polysar Holding Ltd. Polysar BV hade fått tillbaka mervärdesskatt som bolaget erlagt på vissa tjänster som utförts för bolagets räkning, men då tull- och accismyndigheten i Arnhem ansåg att Polysar inte omfattades av avdragsrätten eftersom bolaget inte var en skattskyldig person, fattades beslut om efterbeskattning. EG-domstolen beslutade i ett förhandsavgörande att bolaget inte var en

⁷⁰ Se mål C-102/86, *Apple and Pear Development Council v Commissioners of Customs and Excise*, ECR 1988 p. 1443, punkt 12 och mål C-154/80, *Staatssecretaris van Financiën v Association cooperative “Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA”*, ECR 1981 p. 445, punkt 12. I båda målen ansågs direkt samband saknas.

⁷¹ Se mål C-89/81, *Staatssecretaris van Financiën v Hong-Kong Trade Development Council*, ECR 1982 p. 1277, punkt 10.

⁷² Mål C-16/93, *R. J. Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*, ECR 1994 p. I-743.

⁷³ Punkt 14 i *Tolsma-domen*, C-16/93.

⁷⁴ I den svenska översättningen av Direktivet står i artikel 4 ”skattskyldig person”, i den engelska versionen står ”taxable person”.

⁷⁵ Mål C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, ECR 1991 p. I-3111. Fallet har, liksom *Wellcome Trust-domen* nedan, diskuterats för svensk del i RSV: s handledning för mervärdesskatt 2001 kap. 8.

skattskyldig person med motiveringen att bolaget endast utövade sina äganderättsbefogenheter i dotterbolagen, vilket inte kunde anses utgöra någon ekonomisk verksamhet.⁷⁶ Att bolaget ingick i en koncern saknade betydelse för bedömningen. Utdelningen från dotterbolagen ansågs vara ett resultat av själva ägandet och inte ett utnyttjande av tillgångar för att fortlöpande vinna intäkter.⁷⁷ Vidare uttalade Domstolen att det var ”*annorlunda om kapitalintresset åtföljs av ett direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de bolag i vilka förvärvet av intresset har ägt rum, bortsett från holdingbolagets rättigheter som aktieägare eller bolagsman*”.⁷⁸

I Welthgrove-målet⁷⁹ uttalade Domstolen att inblandning i förvaltning av dotterbolag inte var tillräckligt för att bolaget skulle anses vara en skattskyldig person. Bolaget var tvunget att företa skattepliktiga transaktioner, det vill säga erhålla ersättning belagd med mervärdesskatt. Bolaget i målet tog inte betalt för de tjänster som utfördes åt dotterbolagen.

I Wellcome Trust-målet⁸⁰ ansågs inte en stiftelses omfattande handel med värdepapper utgöra sådan ekonomisk verksamhet som omfattas av artikel 4.2 i Direktivet. Domstolen ansåg i Polysar-domen att rent aktieinnehav inte innebar någon ekonomisk verksamhet i Direktivets mening och i Wellcome Trust-målet ansågs inte avveckling av aktieinnehav utgöra någon sådan verksamhet.⁸¹ Då stiftelsen var skyldig att avstå från värdepappershandel när den utövade sina befogenheter liknades verksamheten vid en privat investerares handhavande av en investeringsportfölj.⁸²

I målet Harnas och Helm⁸³ hade ett kommanditbolag förvärvat obligationer och uppbar intäkter på grund av innehavet av dessa. Domstolen kom fram till att ingen ekonomisk verksamhet förelåg och att bolaget inte var en skattskyldig person. Verksamheten innebar en form av förvaltning av egendom och räntan utgick på grund av innehavet av obligationerna. Räntan kunde inte ses som ersättning för någon transaktion som bolaget utfört.

För att vara skyldig att betala mervärdesskatt skall den skattskyldige även handla i sin egenskap av skattskyldig. ”*En skattskyldig som genomför en transaktion privat handlar inte i sin egenskap av skattskyldig*”.⁸⁴

⁷⁶ Bedömning av om bolaget var en skattskyldig person skedde utifrån artikel 2 och 4 i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Domstolen uttalade sig särskilt om begreppet ”utnyttjande” i artikel 4 punkt 2 och hänvisade härvid till målet C-186/89, *W. M. van Tiem v Staatssecretaris van Financiën*, ECR 1990 p. I-4363. Se punkt 12 och 13 i domen.

⁷⁷ C-60/90, *Polysar*, se punkt 13 i domen.

⁷⁸ C-60/90, *Polysar*, punkt 14 i domen. Se även mål C-142/99, *Floridienne SA och Berginvest SA v Belgiska staten*, ECR 2000 p. I-9567, punkt 18.

⁷⁹ Mål C-102/00, *Welthgrove BV v Staatssecretaris van Financiën*, ECR 2001 p. I-5679.

⁸⁰ Mål C-155/94, *Wellcome Trust Ltd v Commissioners of Customs and Excise*, ECR 1996 p. I-3013.

⁸¹ Se punkt 33 i *Wellcome Trust-domen*, C-155/94.

⁸² Se punkt 35 och 36 i *Wellcome Trust-domen*, C-155/94.

⁸³ Mål C-80/95, *Harnas & Helm CV v Staatssecretaris van Financiën*, ECR 1997 p. I-745.

⁸⁴ Mål C-291/92, *Finanzamt Uelzen v Dieter Armbrrecht*, ECR 1995 p. I-2775, punkt 17.

3.2.2 Avdragsrätt

Avdragsrätten skall säkerställa att mervärdesskatten inte belastar företag i produktionsleden utan förs vidare till slutkonsumenten. I citaten nedan uttalar EG-domstolen att beskattningen av skattepliktiga ekonomiska aktiviteter skall vara neutral och att avdragsrätten skall stämma överens med omfattningen av en skattskyldig persons verksamhet.

*”It is settled case-law [...] that the deduction system is meant to relieve the trader entirely of the burden of VAT payable or paid in the course of all his economic activities. The common system of VAT consequently ensures that all economic activities, whatever their purpose or results, provided they are themselves subjects to VAT, are taxed in a wholly neutral way.”*⁸⁵

*“[...] the right to deduct must be applied in such a way that its scope corresponds as far as possible to the sphere of the taxable person’s business activity [...]”*⁸⁶

I Direktivet regleras avdragsrätten huvudsakligen i artikel 17.2 som lyder: *”I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala: a) Mervärdesskatt som har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person. [...]”*

Enligt artikel 17.3 c skall medlemsstaterna också medge en skattskyldig person avdragsrätt eller rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt på varor och tjänster som används för *”någon av de transaktioner som är undantagna enligt artikel 13 B a och 13 B d punkterna 1-5, då kunden är etablerad utanför gemenskapen eller då dessa transaktioner är direkt kopplade till varor avsedda att exporteras till ett land utanför gemenskapen”*.

Det faktum att en person bedriver ekonomisk verksamhet är inte tillräckligt för att avdragsrätt skall föreligga enligt artikel 17. Kostnaderna för de förvärvade varorna eller tjänsterna måste vara *kopplade* till de skattepliktiga transaktionerna i verksamheten.⁸⁷ Den grundläggande idén är att företagets kostnader direkt skall kunna hänföras till någon skattepliktig transaktion. Ofta saknas dock ett direkt och omedelbart samband mellan kostnader och särskilda transaktioner men kostnaderna anses ändå avdragsgilla. EG-domstolen har i senare praxis uttalat att då kostnaden är verksamhetsrelaterad och ingår som en del av kostnadskomponenterna i

⁸⁵ Mål C-333/91, *Sofitam SA (anciennement Satam SA) v Ministre chargé du Budget*, ECR 1993 p. I-3513, punkt 10.

⁸⁶ Mål C-333/91, *Sofitam*, punkt 11. I punkten hänvisas till mål C-165/86, *Intiem*, punkterna 13 och 14.

⁸⁷ Se Bergs artikel *Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt ur svensk materiell och processuell synvinkel, i ljuset av EG-rätten* i SvSkT 5/2001 s. 483 ff. angående transaktionsorienterad avdragsrätt. Berg anser att den svenska rätten är verksamhetsorienterad.

företagets produkter föreligger avdragsrätt för den mervärdesskatt som belöper på kostnaden. Även i uppbyggnadsskedet av en verksamhet är de kostnader ett företag har avdragsgilla trots att direkt samband med skattepliktiga transaktioner saknas.⁸⁸ Om kostnaden direkt kan hänföras till en skattefri transaktion har avdragsrätt dock inte medgivits. I kapitel 3.3 nedan kommer närmare att redogöras för EG-domstolens praxis avseende kostnader som uppkommer i samband med vissa skattefria transaktioner.

Enligt punkten 5 i artikel 17 föreligger avdragsrätt endast för den del av den ingående skatten som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill. Då varorna eller tjänsterna är avsedda att användas för såväl skattepliktiga som icke-skattepliktiga transaktioner görs en proportionering enligt artikel 19 för att bestämma avdragsgill andel. Enligt praxis ingår inte intäkter som faller utanför mervärdesskattens område i proportioneringen.⁸⁹

3.2.3 Undantaget för finansiella tjänster

Det finns många undantag från skatteplikt i Direktivet. Det mest relevanta för den här framställningen är artikel 13 B d punkt 5 som undantar *”transaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper [...]”*.⁹⁰

I målet *CSC Financial Services*⁹¹ uttalade sig Domstolen om innebörden av begreppet förhandlingar i undantaget. *”Förhandlingsverksamhet är nämligen en tjänst som utförs för en avtalsparts räkning och för vilken denna utger vederlag såsom för fristående förmedlingsverksamhet. Verksamheten kan bland annat bestå i att underrätta parten om tillfällena att sluta ett sådant avtal, att komma i kontakt med motparten och att förhandla om detaljerna i prestationen och motprestationen i kundens namn och för dennes räkning. Denna verksamhets ändamål är således att göra det som är nödvändigt för att parterna skall sluta avtal, utan att förhandlaren har ett eget intresse vad gäller avtalets innehåll.”*⁹²

Tillämpningen av undantaget är inte beroende av vem som utför de från skatteplikt undantagna transaktionerna eller vilket sätt dessa utförs på, utan det är verksamheten som sådan som är undantagen. Detta framgår av EG-domstolens avgörande i målet *SDC*.⁹³ I målet utfördes vissa transaktioner för en banks kunds räkning av en datacentral som var fristående från banken.

⁸⁸ Se mål C-110/94, *Intercommunale voor zeewaterontziltning (INZO) v Belgische Staat*,. ECR 1996 p. I-857 och mål C-268/83, *D.A. Rompelman och E.A. Rompelman-Van Deelen v Minister van Financiën*, ECR 1985 p. 655.

⁸⁹ Se mål C-142/99, *Floridiene*. Artikel 19 behandlas översiktligt i kapitel 3.2.4.

⁹⁰ Undantaget för finansiella tjänster behandlas utförligt av Hultqvist i boken *Moms och finansiella tjänster*.

⁹¹ Mål C-235/00, *Commissioners of Customs & Excise v CSC Financial Services Ltd*, ECR 2001 s. 0 (<http://curia.eu.int>)

⁹² Punkt 39 i *CSC Financial Services-domen*, C-235/00.

⁹³ Mål C-2/95, *Sparekassernes Datacenter (SDC) v Skatteministeriet*, ECR 1997 p. I-3017.

Domstolen kom fram till att de tjänster datacentralen utförde var undantagna från skatteplikt.⁹⁴

Som tidigare nämnts ger artikel 17.3 c avdragsrätt för mervärdesskatt, på kostnader för sådana tjänster som omfattas av undantaget, då kunden är etablerad utanför gemenskapen.

3.2.4 Proportionering enligt artikel 19

Då en skattskyldig person företar både transaktioner för vilka avdragsrätt föreligger och transaktioner för vilka ingen avdragsrätt föreligger, är verksamheten att anse som blandad och avdragsgill andel av ingående mervärdesskatt i verksamheten måste räknas ut. Proportioneringen görs enligt artikel 19 som följer nedan.

”Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

- *täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,*
- *nämnumaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. [...]”⁹⁵*

”Med avvikelse från bestämmelserna i punkt 1, skall från beräkningen av den avdragsgilla andelen [...] undantas vad som kan hänföras till kringtjänster antingen i samband med fastighets- och finansiella transaktioner eller transaktioner som anges i artikel 13 B d. [...]”⁹⁶

Utdelning har i ett mål från EG-domstolen ansetts ligga utanför området för mervärdesskatt. Utdelningsintäkter skall inte räknas med i proportioneringen i artikel 19 (1) i sjätte momsdirektivet.⁹⁷ I ett annat mål har Domstolen kommit fram till att både utdelning och ränta på lån till dotterbolag faller utanför momsområdet och att dessa intäkter inte skall ingå i nämnumaren i bråket i artikel 19.⁹⁸ Utdelningen ansågs inte utgöra vederlag för någon utförd prestation och räntan ansågs utgöra avkastning på ägandet. Lånen till dotterbolagen ansågs vara återinvesteringar av erhållna utdelningar.⁹⁹

⁹⁴ Liknande resonemang har förts avseende undantaget för försäkringstjänster i artikel 13 B a. Undantaget gäller *”Försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, däribland närstående tjänster som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter”*. Domstolen uttalade i målet C- 349/96, *Card Protection Plan Ltd v Commissioners of Customs and Excise*, ECR 1999 s. I-973, att undantaget för försäkringstjänster inte får begränsas till att gälla endast försäkringsgivares verksamhet som är godkänd enligt nationella lagstiftningar.

⁹⁵ Artikel 19.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

⁹⁶ Artikel 19.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

⁹⁷ Mål C-333/91, *Sofitam*, se särskilt punkt 13.

⁹⁸ Mål C-142/99, *Floridienne*.

⁹⁹ Se punkt 23 och 30 i *Floridienne-domen*, C-142/99. Rättsfallet finns återgivet av Dryselius i artikeln *Rättsfall angående mervärdesskatt från EG-domstolen* i Svensk Skattetidning 2001 s. 357 ff.

Investeringsvaror som den skattskyldige valt att använda såväl i yrkesmässig verksamhet som privat kan ändå behandlas som tillgångar i rörelsen och ge full avdragsrätt för mervärdesskatt.¹⁰⁰ En skattskyldig kan vid förvärv av en vara välja att hänföra en del av varan till sin privata förmögenhet och därmed undanta denna del från mervärdesskattesystemet.¹⁰¹ Det är användningen under förvärvsåret som ligger till grund för proportioneringen.

3.3 Praxis från EG-domstolen

3.3.1 Inledning

Av Direktivet (artikel 17.2) framgår att förvärvet måste ha samband med den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner för att avdragsrätt skall föreligga. I praxis har EG-domstolen tidigare ansett att om förvärvet har ett direkt samband med en skattefri transaktion kan avdrag inte medges trots att den verksamhet bolaget bedriver är skattepliktig.¹⁰² Idén är att kostnader direkt skall kunna hänföras till någon skattepliktig transaktion som ett bolag utför. EG-domstolen har dock, i senare fall, ansett att det normalt saknas ett direkt och omedelbart samband mellan kostnader i verksamheten och skattepliktiga transaktioner men att avdragsrätt ändå skall medges.¹⁰³ Nedan behandlas aktieförsäljning och aktieförvärv utifrån EG-domstolens praxis. Under rubriken aktieförsäljning behandlas även två andra fall för att belysa Domstolens ändrade inställning till kravet på direkt samband mellan förvärv och vissa skattepliktiga transaktioner. Nyemission behandlas inte då det saknas domstolspraxis på området.

3.3.2 Aktieförsäljning

I BLP-målet hade Domstolen att ta ställning till avdragsrätt för mervärdesskatt på kostnader som uppkommit i samband med aktieförsäljning. BLP var ett förvaltningsbolag som bedrev verksamhet och var registrerat till mervärdesskatt. Bolaget hade förvärvat samtliga andelar i ett annat bolag men på grund av finansiella problem avyttrade BLP 95 procent av andelarna i det andra bolaget genom aktieförsäljning i syfte att införskaffa kapital till verksamheten. Bolaget yrkade avdrag för konsulttjänster från affärsbanker, juridiska rådgivare och revisorer som bolaget förvärvat i samband med avyttringen. Domstolen menade att avdragsrätten enligt artikel 17.2 och 3 *”förutsätter att de aktuella varorna eller tjänsterna är direkt och omedelbart kopplade till de skattepliktiga*

¹⁰⁰ Mål C-97/90, *Hansgeorg Lennartz v Finanzamt München III*, ECR 1991 p. I-3795. I målet använde den skattskyldige en bil både i sin rörelse och privat.

¹⁰¹ Mål C-291/92, *Armbrecht*, se punkt 19.

¹⁰² Se mål C-4/94, *BLP Group plc v Commissioners of Customs & Excise*, ECR 1995 p. I-983.

¹⁰³ Se mål C-98/98, *Commissioners of Customs & Excise v Midland Bank plc*, ECR 2000 s. I-4177 och mål C-408/98 *Abbey National plc v Commissioners of Customs & Excise*, ECR 2001 s. I-1361.

transaktionerna och att det slutliga målet som den skattskyldiga personen vill uppnå är utan betydelse".¹⁰⁴

Enligt Domstolen var endast den mervärdesskatt som direkt burits av kostnadskomponenterna i en skattepliktig transaktion avdragsgill.¹⁰⁵ De aktuella kostnaderna hade dock ett direkt samband med den skattefria försäljningen av dotterbolagsaktierna, undantagen enligt artikel 13 B d punkt 5, och bolaget kunde därmed inte anses ha rätt till avdrag för den mervärdesskatt som var hänförlig till kostnaderna.¹⁰⁶ Det saknade betydelse för bedömningen att bolagets yttersta syfte med avyttringen av aktierna varit att erhålla kapital till den av bolaget bedrivna skattepliktiga verksamheten.¹⁰⁷

Angående möjligheten för bolaget att istället uppta ett lån för att lösa sina finansiella problem uttalade Domstolen *"för det fall BLP hade beslutat att uppta ett lån för att tillgodose samma syften hade man haft rätt att göra avdrag för mervärdesskatt på de tjänster från en finansiell rådgivare som hade varit nödvändiga för upptagandet av lånet"*.¹⁰⁸ Motiveringen löd *"Detta är emellertid en följd av det faktum att dessa tjänster, för vilka kostnaden utgör en del av företagets indirekta kostnader och således tillhör kostnadskomponenterna i priset på produkterna, används av den skattskyldige för att genomföra skattepliktiga transaktioner"*.¹⁰⁹

I målen *Midland Bank*¹¹⁰ och *Abbey National*¹¹¹ har EG-domstolen gjort vidare uttalanden om det direkta samband, mellan ingående förvärv och utgående transaktioner, som omtalades i BLP-målet. I viss mån har Domstolen frångått kravet på att kostnaden skall ha ett direkt och omedelbart samband med en utgående transaktion, då det finns många kostnader som inte har ett sådant tydligt samband med en viss transaktion men som ändå bör vara avdragsgilla. Istället menar Domstolen att kostnader som utgör ett företags allmänna kostnader har ett direkt och omedelbart samband med hela den skattskyldiga personens verksamhet och ingår som kostnadskomponenter i företagets produkter. Det föreligger därför avdragsrätt för mervärdesskatt på sådana kostnader.¹¹²

¹⁰⁴ Punkt 19 i *BLP-domen*, C-4/94.

¹⁰⁵ Punkt 21 i *BLP-domen*, C-4/94. Uttalandet skedde med hänvisning till artikel 2 i det första mervärdesskattedirektivet.

¹⁰⁶ Domstolen menade även att det framgick av stadgandet i artikel 17.3 c i Direktivet, om avdragsrätt i vissa fall för kunder etablerade utanför gemenskapen, att avdragsrätt för mervärdesskatt på kostnader i samband med skattefria transaktioner endast förelåg i undantagsfall.

¹⁰⁷ Målet används i Sverige av SRN och RSV som stöd för nekad avdragsrätt i en mängd situationer. Detta behandlas och kritiseras av Sundberg i artikeln *Rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt* i SvSkT 8/2000 s. 777 ff.

¹⁰⁸ Punkt 25 i *BLP-domen*, C-4/94.

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ Mål C-98/98, *Midland Bank*.

¹¹¹ Mål C-408/98, *Abbey National*.

¹¹² Mål C-408/98, *Abbey National*, punkt 35-36 i domen och mål C-98/98, *Midland Bank*, punkt 31.

Twisten i Midland Bank-målet gällde avdragsrätt för mervärdesskatt på advokatarvoden som en affärsbank, i samma företagsgrupp som Midland Bank, hade erlagt i samband med en skadeståndsprocess. Affärsbanken tillhandahöll både skattepliktiga tjänster och tjänster som var undantagna från mervärdesskatt. Domstolen uttalade i målet att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en ingående transaktion och en utgående skattepliktig transaktion för att avdragsrätt skall föreligga för den skattskyldige.¹¹³ I vissa fall kan dock avdragsrätt föreligga även om förvärven inte gett upphov till några skattepliktiga transaktioner, såsom var fallet i INZO-målet.¹¹⁴ Då affärsbankens verksamhet bestod av såväl skattepliktiga som skattefria transaktioner och arvoden ansågs hänförliga till hela verksamheten såsom allmän kostnad, förelåg inte full avdragsrätt.

Målet Abbey National gällde avdragsrätt för kostnader som uppkommit i samband med en överföring av arrenderätten till en näringsfastighet. Scottish Mutual Assurance plc (SMC), ett dotterbolag till Abbey National, bedrev utöver försäkringsverksamhet även uthyrning av näringsfastigheter som bolaget hade arrenderätt till. SMC hade utnyttjat möjligheten till frivillig skattskyldighet i artikel 13 C första stycket i Direktivet som var införlivad i lagstiftningen i Förenade kungariket. När SMC sålde sina rättigheter avseende arrendet och andrahandsuthyrningen till ett bolag utanför koncernen, förvärvades olika tjänster som SMC betalade mervärdesskatt på. Då det övertagande bolaget fortsatte verksamheten utan avbrott i driften ansågs överföringen inte som en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster, vilket innebar att transaktionen inte var skattepliktig.¹¹⁵

Domstolen uttalade att utgifterna för förvärv av varor eller tjänster måste vara en del av kostnaderna för de transaktioner förvärven används för. Därav ansågs följa att kostnadskomponenterna i princip måste ha uppstått innan de skattepliktiga transaktioner som kostnaderna var hänförliga till utfördes.¹¹⁶ Domstolen ansåg dock att full avdragsrätt förelåg då kostnaderna fick anses utgöra allmänna kostnader i den verksamhet den skattskyldige bedrev innan överföringen. Domstolen uttalade sig även om vad konsekvenserna annars skulle ha blivit: *”Det skulle således innebära en godtycklig skillnad mellan, å ena sidan, utgifter som uppkommer för ett företag innan dess verksamhet*

¹¹³ Se punkt 24 i *Midland Bank-domen*, C-98/98.

¹¹⁴ Se punkt 22 i *Midland Bank-domen*, C-98/98. Mål C-110/94, *INZO*. I målet fanns avsikten att bedriva en skattepliktig verksamhet och bolaget hade dragit på sig stora kostnader. Verksamheten kunde dock aldrig bedrivas men Domstolen ansåg ändå att avdragsrätt förelåg för mervärdesskatt på de kostnader bolaget haft. Bolaget avsåg att utveckla och använda metoder för behandling av havsvatten och bräckt vatten samt utvinna dricksvatten ur sådana vatten i distributionssyfte.

¹¹⁵ Förenade kungariket hade antagit en sådan bestämmelse med stöd av valmöjligheten i artikel 5.8 i sjätte direktivet.

¹¹⁶ Se punkt 28 i *Abbey National-domen*, C-408/98.

faktiskt inleds och bedrivs och, å andra sidan, utgifter som uppkommer för att avsluta verksamheten”¹¹⁷.

3.3.3 Aktieförvärv

3.3.3.1 Cibo-domen

I målet Cibo¹¹⁸ gjorde EG-domstolen en bedömning av avdragsrätt för kostnader som uppkommit i samband med förvärv av andelar i olika bolag. Omständigheterna i målet var följande: Cibo Participations SA (Cibo) var ett holdingbolag som till större delen ägdes av Compagnie d'importation des laines (CIL). Vid förvärv av andelar i dotterbolag köpte Cibo in olika tjänster som var belagda med mervärdesskatt. Tjänsterna bestod bland annat av förhandlingar om pris för förvärv av aktier, bolagsrevision, bolagsbildning vid förvärv av bolag, juridisk rådgivning och skatterådgivning. I en tvist mellan den franska skattemyndigheten och Cibo angående avdragsrätt för mervärdesskatt på förvärvade tjänster vände sig den nationella domstolen till EG-domstolen för att denna skulle meddela ett förhandsavgörande angående tolkningen av artiklarna 4.1, 4.2, 13 B d, 17.2 a och 17.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Vid EG-domstolen anförde Cibo att bolagets styrelseordförande övertog styrelseordförandeskapet i dotterbolagen samt att Cibo tillhandahåller dotterbolagen tjänster mot ersättning. Vidare anförde bolaget att CIL ställer kvalificerad personal, som bistår med ledning i administrativa, tekniska, finansiella och kommersiella frågor, till sina dotterdotterbolags förfogande. Cibo skulle därmed vara att anse som delaktigt i förvaltningen av bolagen och borde medges avdrag för erlagd mervärdesskatt på de förvärvade tjänsterna som allmänna omkostnader för bolaget.

EG-domstolen började med att konstatera att ett holdingbolags inblandning i förvaltningen av dotterbolag utgör ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.2 i Direktivet om holdingbolaget genomför transaktioner som är skattepliktiga enligt artikel 2. De administrativa, finansiella, tekniska och kommersiella tjänster Cibo tillhandahöll sina dotterbolag kunde anses vara sådana transaktioner som utgör ekonomisk verksamhet.¹¹⁹ Domstolen uttalade vidare att utdelning inte kunde vara ersättning för någon prestation utan endast var ett uttryck för faktiskt ägande och föll därmed utanför området för mervärdesskatt.¹²⁰ Domstolen ansåg sedan att avdragsrätt förelåg för den erlagda mervärdesskatten som en del av de allmänna omkostnaderna eftersom kostnaderna ansågs ha ett direkt samband med hela den skattepliktiga verksamheten.¹²¹

¹¹⁷ Punkt 35 i *Abbey National-domen*, C-408/98. Domstolen hänvisade här till mål C-110/98-C-147/98, *Gabalfrisa SL m.fl. v Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*, ECR 2000 s. I-1577.

¹¹⁸ Mål C-16/00, *Cibo Participations SA v Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais*, ECR 2001 p. I-6663.

¹¹⁹ Punkt 21 i *Cibo-domen*, C-16/00.

¹²⁰ Punkt 41 ff i *Cibo-domen*, C-16/00. Se även mål C-142/99, *Floridienne*.

¹²¹ Punkt 33 i *Cibo-domen*, C-16/00. Se även punkt 32.

3.3.3.2 Generaladvokatens förslag till avgörande i *Cibo*-målet

Generaladvokaten i *Cibo*-målet, Christine Stix-Hackl, var av en annan åsikt än Domstolen avseende avdragsrätten. Hon började med att konstatera att ett holdingbolag som utför tjänster, vilka inte kan anses vara utövande av rättigheter som normalt tillkommer aktieägare, mot ersättning är ett blandat holdingbolag.¹²² Bolaget är då skattskyldigt till mervärdesskatt för de transaktioner bolaget utför som utgör ekonomisk verksamhet. Vidare konstaterade generaladvokaten, liksom domstolen, att utdelning faller utanför området för mervärdesskatt på grund av att utdelning inte skall anses utgöra betalning för leverans av varor eller utförda tjänster.¹²³ Slutligen kom generaladvokaten fram till att artikel 17.2 i Direktivet *e contrario* innebar att *Cibo* skulle nekas avdragsrätt för mervärdesskatt på de tjänster som förvärvats i samband med förvärvet av dotterbolagsandelarna.¹²⁴ Generaladvokaten ansåg att kostnaderna var en del av företagets allmänna omkostnader och därmed också del av kostnadskomponenterna för företagets produkter. Dock var det i egenskap av allmänna omkostnader som förvärven var del i kostnadskomponenterna, de hade inte ett direkt och omedelbart samband med beskattade transaktioner.¹²⁵ Generaladvokaten gjorde därmed en skillnad som EG-domstolen inte fäste någon avgörande vikt vid.

¹²² Förslag till avgörande av generaladvokat Christine Stix-Hackl föredraget den 6 mars 2001 Mål C-16/00 *Cibo Participations SA* mot *Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais*. Se punkt 16.

¹²³ Se punkt 24ff i förslaget till avgörande i *Cibo-målet*, C-16/00.

¹²⁴ Se punkt 33 i förslaget till avgörande i *Cibo-målet*, C-16/00.

¹²⁵ Punkt 37 i förslaget till avgörande i *Cibo-målet*, C-16/00.

4 Diskussion och analys

4.1 Inledning

Gemensamt för svensk rätt och EG-rätt är att enligt båda systemen börjar man med att undersöka om ett bolag är skattskyldigt. Enligt svensk rätt beror skattskyldigheten på om en person bedriver yrkesmässig verksamhet medan EG-rätten utgår ifrån de transaktioner som företas. Först när det är konstaterat att bolaget är skattskyldigt går man in på frågan om avdragsrätt föreligger för en viss kostnad. Även privatpersoner och bolag som inte är skattskyldiga till mervärdesskatt kan genomföra aktieförvärv och försäljningar, men dessa ligger då utanför tillämpningsområdet för mervärdesskattereglerna. Polysar-målet och Wellcome Trust-målet tyder på att aktieförvärv och aktieförsäljningar inte utgör ekonomisk verksamhet i sig som gör att ett bolag blir en skattskyldig person.¹²⁶ Är bolaget en skattskyldig person på grund av annan skattepliktig verksamhet omfattas dock aktieomsättningar av mervärdesskattelagen men är undantagna från mervärdesskatt. Om bolaget är skattskyldigt skall sedan verksamheten i sig bedömas. Bolaget kan företa skattepliktiga transaktioner, transaktioner som faller inom tillämpningsområdet men som är undantagna enligt särskilda stadganden eller transaktioner som faller helt utanför området för mervärdesskatt. Många företag genomför samtliga typer av transaktioner och det blir då nödvändigt att fastställa hur stor del av mervärdesskatten på förvärv till verksamheten som företaget har avdragsrätt för.

Förr var det lätt att avgöra om en vara eller tjänst var införd i verksamheten. Bolaget köpte in varor och tjänster som användes direkt i produktionen av andra varor eller tjänster. Nu finns det emellertid många tjänster som är svårdefinierade, framförallt finansiella sådana. Avsnitt 2.4.4.2 om kapitalanskaffning och förvaltning visar att det finns många tjänster som bolag numera behöver men som är svåra att bedöma. Det är av stor vikt för bolagen att veta om tjänsterna är undantagna från mervärdesskatt eller inte eftersom det påverkar avdragsrätten. Om ett företag utför omsättningar som är undantagna så föreligger ingen avdragsrätt för den mervärdesskatt som belöper på inköp till den delen av verksamheten. Grunden är att företaget då anses konsumera varan eller tjänsten och inte övervältrar skatten på nästa led. Dock övervältras skatten ändå genom prishöjning av företagets produkter. Om företaget istället utför skattepliktiga transaktioner men köper in undantagna tjänster får företaget betala den skatt som säljaren inte har kunnat dra av men kan inte göra något avdrag eftersom skatten då inte är specificerad.

Den första svårigheten med alla nya typer av finansiella tjänster är bedömningen av om tjänsterna är undantagna från mervärdesskatt. Om en tjänst är undantagen måste det klargöras vem det är som utför transaktionen.

¹²⁶ Målen behandlas i kapitel 3.2.1.4 ovan.

Därefter måste bedömas vilka kostnader, som personen som utför tjänsten har, som skall kopplas till den undantagna transaktionen. Det är först när kostnaderna kan kopplas direkt till den undantagna transaktionen som avdragsrätt inte kan föreligga. Detta utreds vidare senare i analysen.

För att kunna avgöra om de transaktioner uppsatsen behandlar, det vill säga aktieförsäljning, aktieförvärv och nyemission, är undantagna från mervärdesskatt måste dessa först prövas mot rekvisiten för skattskyldighet. Vid en aktieförsäljning omsätts aktier mot ersättning, som förhoppningsvis ger ett mervärde i form av värdeökning, av en person med skattepliktig verksamhet. Aktieförsäljning är alltså en transaktion som i princip är skattepliktig och faller under lagens tillämpningsområde. Aktieförsäljningen är sedan undantagen från mervärdesskatt då den utgör en transaktion med värdepapper, en omsättning av aktier, som omfattas av undantaget.¹²⁷

Aktieförvärv utgör ingen omsättning utan är andra sidan av en aktieförsäljning. Då ett aktieförvärv inte är en omsättning kan en sådan transaktion inte omfattas av lagen eller något undantag i denna.

Nyemissioner är desto svårare att bedöma. Om nyemissioner jämföras med aktieförsäljning eller byte, utgör emissionen en transaktion som är undantagen från mervärdesskatt. Om nyemission skall ses som någonting annat kan de transaktioner som sker falla helt utanför området för mervärdesskatt. De olika typerna av transaktioner behandlas mer utförligt senare i analysen.

4.2 Tolkningskillnader

Den största skillnaden mellan den svenska lagen och Direktivet är att mervärdesskattelagen talar om förvärv i skattepliktig verksamhet medan Direktivet hänvisar till sambandet mellan förvärv och skattepliktiga transaktioner.¹²⁸

Det finns en diskrepans mellan svensk rätt och EG-rätt i avdragsrätts-hänseende. Svenska domstolar tenderar att endast se till svensk rätt och inte tillämpa EG-rätten trots att denna också är att anse som svensk rätt.¹²⁹ Vid tolkning av olika bestämmelser i mervärdesskattelagen vänder sig de svenska domstolarna till förarbetena, som i vissa fall är mycket gamla, istället för att tolka bestämmelserna i ljuset av EG-direktiven. Ett typexempel är att vid en tolkning av vad som utgör skattepliktig verksamhet beaktar domstolarna gamla lagbestämmelser och förarbeten som anger att en uppdelning i verksamhetsdelar i vissa fall skall göras och att det i vissa fall endast föreligger en verksamhet. Se till exempel resonemangen i RÅ 1995 not 224.

¹²⁷ Med undantaget avses 3 kap. 9 § i ML respektive artikel 13 B d punkt 5 i Direktivet.

¹²⁸ Se kapitel 2.2 om svensk rätt och avsnitt 3.2.2.1 om EG-rätt.

¹²⁹ Se Hultqvist, *Moms och finansiella tjänster*, s. 127 och 161. Hultqvist uppmärksammar att SRN har en väldigt förarbetsbunden tolkningsmetod. Han påpekar även att svenska myndigheter och domstolar är skyldiga att tillämpa Direktivet parallellt med mervärdesskattelagen.

Parkeringsmålen utgör också bra exempel på när svensk domstol har förlitat sig på svensk rätt utan att ta vederbörlig hänsyn till direktivtexten och EG-domstolens praxis.¹³⁰ I parkeringsmålen ansåg Regeringsrätten att de båda verksamheterna, parkeringsverksamhet och kontroll, var en enda verksamhet och avdrag medgavs. Det fanns ingen koppling mellan kostnaderna och bolagets skattepliktiga transaktioner, vilket torde ha krävts åtminstone tidigare, för avdragsrätt enligt EG-rätten. Direkt koppling fanns däremot till övervakningsverksamheten, vilket borde ha fått till följd att mervärdesskatten på kostnaderna inte varit avdragsgill. Kostnaderna skulle då inte ha varit avdragsgilla ens som allmänna omkostnader.¹³¹

Anmärkningsvärt är även att parkeringsmålen omfattade en period som inföll både före och efter EU-inträdet men att slutsatsen blev densamma. I fallet som gällde tid efter EU-inträdet var svenska domstolar skyldiga att rätta sig efter EG-rätten och om denna hade tillämpats genom tolkning av mervärdesskattelagen i ljuset av Direktivet hade troligtvis avdragsrätt inte ansetts föreligga.

Parkeringsmålen visar att den svenska avdragsrätten tidigare har varit vidare än den avdragsrätt som medgivits utifrån Direktivet, varför det är anmärkningsvärt att Regeringsrätten, i Almi-målet¹³², menat att avdragsrätten enligt ML inte kan gå utöver vad som medges enligt Direktivet. Av Almi-målet framgår även att Regeringsrätten inte anser att begreppet verksamhet i ML har en entydig innebörd. Hultqvist har uttalat att då den svenska lagen tillåter mer än Direktivet skall avdragsrätten inte inskränkas. Om Direktivet istället tillåter en vidare tolkning skall denna tolkning ges företräde.¹³³

Direktivet utgår inte från något verksamhetsbegrepp utan handlar om skattskyldig person och skattepliktiga transaktioner. Det föreligger en begreppsproblematik som är tydlig och som endast kan övervinnas genom att ändringar sker i svensk lag eller att domstolarna frångår förarbetena och tolkar så att bättre överensstämmelse med EG-rätten nås.

4.3 Ägarkostnader

4.3.1 Vilken typ av kostnader avses?

I RÅ 1995 not 224 medgavs avdrag för mervärdesskatt på kostnader hänförliga till aktieägarfunktioner.¹³⁴ Vad som menas med ägarfunktioner

¹³⁰ Redogörelse för målen ges i avsnitt 2.4.4.1 ovan.

¹³¹ Berg diskuterar parkeringsmålen i artikeln *Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt ur svensk materiell och processuell synvinkel, i ljuset av EG-rätten* i SvSkT 2001, s. 487. Berg, liksom jag, anser att kostnaderna i målet som var direkt hänförliga till skattefria transaktioner inte skulle ha varit avdragsgilla. De skulle inte heller kunna hänföras till allmänna omkostnader på sådant sätt som gjordes i *Midland Bank-domen*, C-98/98. Melz har också diskuterat parkeringsmålen, se not. 14.

¹³² RÅ 1999 not. 282.

¹³³ Se Hultqvist, *Moms och finansiella tjänster*, s. 161.

¹³⁴ Fallet behandlas i kapitel 2.4.1 ovan.

specificerades inte i fallet utan nämnden tog endast upp den principiella frågan om avdragsrätt för kostnader hänförliga till ägarfunktioner. Jag anser, liksom Berg, att typiska kostnader för aktieägarfunktioner bör vara kostnader i samband med förvärv och avyttring av dotterbolagsaktier. Aktieinnehavet måste vara den grundläggande förutsättningen för alla aktieägarfunktioner och därmed bör skatten på kostnader som uppkommer vid förvärv respektive avyttring av bolagsaktier vara avdragsgill.¹³⁵

I senaste praxis från EG-domstolen har avdragsrätt för allmänna omkostnader ansetts föreligga. Målen gällde avdragsrätt för kostnader som uppkommit vid aktieförvärv, en skadeståndsprocess och en försäljning av en arrenderätt.¹³⁶ Vad är då egentligen ett företags allmänna omkostnader? Om verksamhetsrelaterade kostnader, som inte direkt kan hänföras till produkterna, avses bör kostnader för kapitalanskaffning och vissa andra så kallade ägarkostnader anses vara allmänna omkostnader i verksamheten. I Cibo-målet uttalade EG-domstolen att kostnaderna ifråga ingick som del av kostnadskomponenterna i företagets produkter. Frågan är vad för typ av kostnader som inte skulle anses ingå i kostnadskomponenterna i ett företags produkter.

Möjligen kan det finnas kostnader som anses vara verksamhetsfrämmande. Sådana kostnader kan till exempel utgöras av kostnader som gynnar ägarna framför verksamheten. Det kan vara något sådant generaladvokaten i Cibo-målet antyder.¹³⁷ Generaladvokaten ansåg att kostnaderna, i egenskap av allmänna omkostnader, var del i kostnadskomponenterna för företagets produkter. De hade inte ett direkt och omedelbart samband med beskattade transaktioner. Vad generaladvokaten menade är oklart men det kan vara så att hon ansåg att kostnaderna hade ett för svagt samband med verksamheten. Kostnaderna var visserligen gynnsamma för företaget men endast indirekt.

En jämförelse kan ske med en börsregistrering. Aktieägarna gynnas genom att det blir lättare att omsätta aktierna samtidigt som företaget gynnas genom att det blir lättare att attrahera kapital. Kostnader som uppkommer vid börsregistrering kan antingen anses vara allmänna kostnader i skattepliktig verksamhet eller kostnader som har ett så svagt samband med verksamheten att ingen avdragsrätt föreligger. Vad generaladvokaten än menade så var det inget EG-domstolen tog fasta på.

I den fortsatta framställningen avses med ägarkostnader främst kostnader som uppkommer i samband med aktieförvärv, aktieförsäljning och nyemission. Ägarkostnader kan anses vara hänförliga till något som är skilt

¹³⁵ Berg, *Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt ur svensk materiell och processuell synvinkel, i ljuset av EG-rätten*, SvSkT 2001, s. 487. Vad som också är intressant i målet är att Regeringsrätten begränsar förhandsbeskedets räckvidd. Regeringsrätten menar att de nya reglerna skulle kunna påverka utfallet, men utav senare mål och förarbetena till den nya lagstiftningen framgår att ingen materiell ändring skett av den aktuella bestämmelsen. Se även parkeringsmålen som gällde samma fråga men under olika gällande lagstiftning. Målen fick samma utfall trots att det ena fallet gällde tid efter att den nya lagen trätt i kraft.

¹³⁶ Se kapitel 3.3.2 och 3.3.3 där *Cibo-domen*, *Midland Bank-domen* och *Abbey National-domen* behandlas.

¹³⁷ Det skulle även kunna vara det som Riksskatteverket menar i VPC-målen.

från verksamheten och som inte medför avdragsrätt. De kan också anses utgöra allmänna omkostnader i ett företags verksamhet, vilket innebär att skatten på kostnaderna är avdragsgill i den mån företaget utför skattepliktiga transaktioner. Båda uppfattningarna finns representerade i domstolspraxis och myndighetspraxis.

4.3.2 Ägarkostnader – skilt från verksamheten

Uppfattningen att ägarkostnader skulle vara något som inte tillhör verksamheten i ett bolag, utan är skilt från denna, har framförallt hävdats i svensk praxis.

I ett kammarrättsavgörande från den 27 juni 2001¹³⁸ har svensk domstol ansett, med hänvisning till svenska förarbeten och svensk inkomstskatterätt, att avdragsrätt inte föreligger för mervärdesskatt hänförlig till aktieförvärv. I princip beror ställningstagandet på att företagsförvärv och kostnader vid företagsförvärv anses vara något som är skilt från verksamheten.¹³⁹

I VPC-målen¹⁴⁰ ansåg Skatterättsnämnden att avdragsrätt inte förelåg med hänvisning till att förvärven inte låg inom ramen för den skattepliktiga verksamheten. Nämnden ansåg att förvärv för anskaffning av kapital och notering på börs saknade ett direkt och omedelbart samband med den skattepliktiga verksamheten. Regeringsrätten fastställde förhandsbeskeden. RSV menar att kostnader vid börsregistrering har samband med det egna kapitalet och att avdragsrätt därför inte föreligger.¹⁴¹ RSV verkar liksom generaladvokaten i *Cibo* se ägarkostnader som något eget som är skilt från verksamheten.

Grunden för uppfattningen kan vara kvarlevor från äldre synsätt på verksamhetsbegreppet. Uppdelningen i verksamhetsdelar kan vara ett problem. Kopplingen till det egna kapitalet kan bero på att kostnader vid till exempel en nyemission förs direkt mot eget kapital i balansräkningen. Större delen av det egna kapitalet är dock bundet, vilket innebär att ägarna inte kan ta ut kapitalet ur bolaget. Kapitalet är till för att finansiera verksamheten vilket bör innebära att det i högsta grad är verksamhetsrelaterat.

4.3.3 Ägarkostnader – allmänna omkostnader i verksamheten

Den andra, mer framträdande uppfattningen, är att ägarkostnader utgör allmänna omkostnader i verksamheten och således medför avdragsrätt. Kostnader vid aktieförvärv har i *Cibo*-målet ansetts vara allmänna omkostnader. EG-domstolen har även i andra fall ansett att kostnader som

¹³⁸ Kammarrättsavgörandet redogörs för i avsnitt 2.4.1.

¹³⁹ Avgörandet går helt emot vad som fastslagits av EG-domstolen i *Cibo-domen*, C-16/00. Praxis från EG-domstolen är helt klar och andra EU-länder följer denna. Dock kom EG-domstolens avgörande först tre månader efter kammarrättsavgörandet och det är troligt att Regeringsrätten kommer att följa EG-domen vid en prövning av kammarrättsavgörandet.

¹⁴⁰ Domarna behandlas i kapitel 2.4.3 ovan.

¹⁴¹ Vad RSV anser redogörs för i kapitel 2.5.2 ovan.

inte är typiska verksamhetskostnader har utgjort allmänna omkostnader. I det ena fallet hade kostnaden dessutom samband med en skattefri transaktion.¹⁴²

Cibo- domen tyder på att det inte krävs någon direkt koppling till en skattepliktig transaktion för att avdragsrätt skall föreligga. Kanske försöker EG-domstolen genom praxis skapa en avdragsrätt som är knuten till ett verksamhetsbegrepp snarare än till skattepliktiga transaktioner.

Högsta förvaltningsdomstolen i Finland anser att avdragsrätt föreligger för mervärdesskatt på kostnader som uppkommer i samband med anordnandet av en aktieemission.¹⁴³ Den finska domstolen har således kommit till en helt annan slutsats än den svenska. Motiveringen i den finska domen var att kapitalanskaffning inte är någon affärstransaktion som omfattas av mervärdesskattelagen och att kostnaderna därför inte hade något direkt samband med någon skattepliktig eller skattefri transaktion. Kostnaderna var därmed att anse som allmänna omkostnader i bolagets skattepliktiga verksamhet. Domstolen måste ha förutsatt att nyemission skall ses som kapitalanskaffning och inte som en aktieförsäljning som faller under undantaget i lagen.

Riksskatteverket uttalande i promemorian, från den 2 december 1996, att det räcker att förvärvet är ett naturligt led i verksamheten för att avdragsrätt skall föreligga och att kapitalanskaffning är ett sådant naturligt led.¹⁴⁴ Dock ändrade, som tidigare nämnts, RSV sin uppfattning när förhandsbeskeden i VPC-målen kom. RÅ 1995 not 224, som behandlats tidigare i kapitlet, kan även nämnas i sammanhanget. Avdragsrätt ansågs föreligga för kostnader för aktieägarfunktioner men vad som avsågs specificerades inte. Detta, sammantaget med bolagens argument om kapitalanskaffning och att kostnaderna ofta har samband med omstruktureringar av verksamheten, får tas till intäkt för att ägarkostnader även i Sverige bör kunna anses vara avdragsgilla allmänna omkostnader.

Österrike har anammat samma linje som Finland då man där, till följd av Abbey National- domen, numera anser att avdragsrätt föreligger för mervärdesskatt på kostnader hänförliga till aktieutgivning, ökning av aktiekapital och börsregistrering.¹⁴⁵ Om nyemission skall ses som kapitalanskaffning eller något annat, som inte faller under undantaget för finansiella tjänster, är det troligt att EG-domstolen hade ansett att avdragsrätt föreligger för sådana kostnader. Resonemangen i Abbey National-, Midland Bank- och Cibo- domen tyder på detta.

¹⁴² *Abbey National-målet*, C-408/98, avses. Se vidare om kopplingen av kostnaden nedan.

¹⁴³ Den finska domen redogörs för i kapitel 2.4.5 ovan.

¹⁴⁴ Jonsson anser att uttalandena i promemorian stämmer väl överens med vad som framfördes i SOU 1995:137, där kostnader för ökning av eget kapital jämfördes med kostnader för anskaffning av främmande kapital, inkomstskatterättsligt. Kostnaderna borde därför anses vara avdragsgilla driftskostnader. Jonsson, *Mervärdesskatt på finansiella tjänster – skatteplikt och avdragsrätt vid anskaffning av främmande kapital* i SvSkT 2000, s. 212.

¹⁴⁵ Se avsnitt 2.5.2.1.

4.4 Koppling av kostnader

4.4.1 Aktieförsäljning kontra fastighetsförsäljning

Till vad kopplingen av kostnader sker är av avgörande betydelse för avdragsrätt. Som framgått tidigare kan inte alltid kostnaderna kopplas till en skattepliktig transaktion men avdragsrätt anses ändå föreligga om kostnaderna utgör allmänna omkostnader i verksamheten. Av detta har slutsatsen att direkt koppling till en skattefri transaktion krävs för att avdragsrätt inte skall föreligga dragits. Eventuellt kan vissa typer av kostnader anses vara verksamhetsfrämmande och därför inte vara avdragsgilla.

Poängteras kan att EG-domstolen, i *Cibo*-målet, troligen inte har kopplat kostnaderna till aktieförvärvet i sig. Förvärvet innebär ingen omsättning utan kostnaderna har ansetts sakna direkt samband med någon skattepliktig eller skattefri transaktion och därför ansetts utgöra allmänna omkostnader i verksamheten. Omsättningen i aktieaffären är aktieförsäljningen, men den genomförs av en annan person.

Angående aktieförsäljning kan det ifrågasättas om inte förhandsbeskedet från Skatterättsnämnden den 14 februari 2001 strider mot EG-rätten.¹⁴⁶ Visserligen följer Skatterättsnämnden BLP-domen men med hänsyn till senare praxis, *Cibo*-domen, *Midland Bank*-domen och *Abbey National*-domen, är det möjligt att EG-domstolen skulle ha bedömt BLP-fallet annorlunda om det hade avgjorts idag.¹⁴⁷ I förhandsbeskedet var en ledamot skiljaktig och ansåg att avdragsrätt förelåg. Ledamoten ansåg dels att förutsättningarna i fallet skiljde sig från BLP-domen på så sätt att det var fråga om avyttring av en hel verksamhet, dels att den svenska lagen är mer generellt utformad än det sjätte mervärdesskattedirektivet. Ledamoten framför en åsikt som innebär att koppling av kostnaderna kunde ha skett till verksamheten istället för till en undantagen aktieförsäljning. Resonemanget återkommer nedan.

Högsta förvaltningsdomstolen i Finland har däremot kommit fram till att avdragsrätt föreligger för kostnader som uppkommer vid en aktieförsäljning.¹⁴⁸ Den stora skillnaden är tolkningen av undantaget. Den finska domstolen anser att aktieförsäljning som inte utgör värdepappershandel, vilket torde kräva viss omfattning, inte faller inom tillämpningsområdet för lagen. Försäljningen är därmed skattefri på grund av att den överhuvudtaget inte omfattas av lagen och inte på grund av ett undantag i denna. Försäljningen ansågs också vara en del av en omstrukturering av verksamheten och kostnaderna som uppkommit i samband med denna utgjorde därför allmänna omkostnader i den skattepliktiga verksamheten.

¹⁴⁶ Förhandsbeskedet behandlas i kapitel 2.4.2 ovan.

¹⁴⁷ Rättsfallen redogörs för i kapitel 3.3.2 och 3.3.3.

¹⁴⁸ Se redogörelsen för den finska domen i kapitel 2.4.5 ovan.

Troligtvis har den finska domstolen gjort en feltolkning; aktieförsäljningen bör omfattas av lagen och även av undantaget. Undantaget i Direktivet nämner inte värdepappershandel särskilt utan utgår ifrån transaktioner med värdepapper.¹⁴⁹ Resonemanget om att avdragsrätt föreligger då kostnaderna utgör en allmän omkostnad vid en omstrukturering behöver dock inte var felaktigt. Det ligger i linje med EG-domstolens resonemang i nyare praxis, exempelvis Midland Bank-, Abbey National- och Cibo-domen. Frågan är om inte även kostnader i samband med aktieförsäljningar numera skulle anses vara allmänna omkostnader i verksamhet, särskilt om en del av verksamheten läggs ned samtidigt. Såväl förvärv som försäljningar av dotterbolag kan ingå i en omstrukturering av verksamheten i en koncern. Med detta synsätt skulle avdragsrätt föreligga oavsett om en aktieförsäljning faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskattelagen eller omfattas av undantaget i denna. Om aktieförsäljningen omfattas av undantaget måste dock kostnaderna kopplas till något annat, till exempel nedläggning av verksamhet.

Kopplingen av kostnaderna är alltså av avgörande betydelse för om avdragsrätt föreligger. Om kopplingen sker direkt till aktieförsäljningen så föreligger ingen avdragsrätt men om kostnaderna istället kopplas till den skattepliktiga verksamhet som har bedrivits kan avdragsrätt föreligga. För att kunna koppla kostnaderna till verksamheten krävs att aktieförsäljningen ses som en verksamhetsavyttring, sista transaktionen i en skattepliktig verksamhet, och inte som en aktieförsäljning som omfattas av undantaget från mervärdesskatt.

I ett förhandsbesked från den 18 juni 2001 kom Skatterättsnämnden fram till att avdragsrätt föreligger för mervärdesskatt på mäklartjänster som förvärvas i samband med en fastighetsförsäljning.¹⁵⁰ Fastighetsförsäljning är en omsättning som är undantagen från mervärdesskatt och mäklartjänsten hade ett direkt samband med den skattefria försäljningen. Nämnden ansåg att försäljningen innebar en avslutning på den skattepliktiga verksamhet som bedrivits på fastigheten. En försäljning av ett dotterbolag skulle i många fall kunna anses vara en verksamhetsavyttring och således, liksom i fastighetsförsäljningsmålet, utgöra den sista transaktionen i en skattepliktig verksamhet. Med detta synsätt skulle mervärdesskatt på kostnader för förvärv i samband med aktieförsäljningar vara avdragsgill enligt svensk rätt.¹⁵¹

Abbey National-domen kan anses ge stöd för att de svenska fastighetsförsäljningsmålen är ”rätt dömda”.¹⁵² Fallet skulle även kunna ge

¹⁴⁹ Hultqvist uppmärksammar också att varken undantaget i ML eller i Direktivet ställer krav på viss handel med aktier, utan alla transaktioner med aktier, det vill säga omsättningar eller förmedlingar, utgör värdepappershandel. Se Hultqvist, *Moms och finansiella tjänster*, s. 141.

¹⁵⁰ Se avsnitt 2.4.4.2 om fastighetsförsäljningsmålet.

¹⁵¹ Alhager ifrågasätter avdragsförbud för kostnader som har samband med aktieomsättningar då hon anser att ett sådant förbud försvårar omstruktureringar. Se Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, s. 431.

¹⁵² Om *Abbey National-målet* se avsnitt 3.3.2.

stöd åt åsikten att EG-domstolen har ändrat sitt synsätt på avdragsrätt för kostnader i samband med aktieförsäljningar; särskilt om en aktieförsäljning kan ses som avslutning av en verksamhet. I Abbey National-domen förelåg avdragsrätt för kostnader som uppkommit vid en överföring av en arrenderätt till en näringsfastighet. EG-domstolen ansåg i målet att kostnaderna ingick som allmänna omkostnader i den skattepliktiga verksamhet som den skattskyldige bedrev innan överföringen. Domstolen drog även paralleller till kostnader som uppkommer för ett företag innan någon verksamhet faktiskt bedrivs. Kostnader i uppbyggnadsskedet av en verksamhet har bedömts i bland annat INZO-domen och där ansetts vara avdragsgilla.¹⁵³

Undantaget för finansiella tjänster gör det komplicerat att bedöma om en tjänst är skattepliktig och om avdragsrätt för skatt på kostnader som kan hänföras till sådana transaktioner föreligger. Enligt Direktivet föreligger avdragsrätt på förvärv som används för undantagna transaktioner då kunden är etablerad utanför gemenskapen.¹⁵⁴ Denna speciella bestämmelse tyder e contrario på att avdragsrätt inte skall föreligga om kunden är etablerad inom gemenskapen. Dock tyder senaste praxis från EG-domstolen, särskilt Abbey National-domen, på att så inte är fallet. EG-domstolen kom i nämnda dom fram till att kostnaderna hade samband med den skattepliktiga verksamhet som bedrivits på fastigheten. Förvärvaren skulle fortsätta verksamheten, det var alltså fråga om ”going concern”. EG-domstolen verkar dock inte ha kopplat kostnaderna i målet till den undantagna försäljningen utan istället ansett att kostnaderna hörde till den tidigare verksamheten. I Midland Bank-målet skedde en liknande koppling till tidigare verksamhet.¹⁵⁵

Om det krävs en stark koppling till en undantagen transaktion för att avdragsrätt inte skall föreligga kan ifrågasättas om BLP-målet är ”rätt dömt”. I BLP-målet var det fråga om en försäljning av samtliga innehavda aktier i ett dotterbolag, det vill säga en verksamhetsavyttring. De kostnader som uppkom i samband med försäljningen skulle eventuellt ha kunnat hänföras till allmänna kostnader i den skattepliktiga verksamheten. Dock föreligger en viss skillnad mellan fastighetsförsäljning och försäljning av dotterbolagsaktier. I det senare fallet handlar det om två separata bolag, vilket leder till frågan: Till vilket bolags skattepliktiga verksamhet skulle kostnaderna hänföras?

4.4.2 Nyemission

4.4.2.1 Vad är en nyemission?

En nyemission skulle kunna ses som en aktieförsäljning om bolaget som genomför emissionen ansågs sälja sina aktier, som då förutsätts ha ett värde, mot ersättning. Det skulle då krävas att bolaget redan var skattskyldigt till mervärdesskatt, vilket kanske inte är fallet om bolaget bildas genom

¹⁵³ Se not. 78 och 104 ovan om *INZO-domen*.

¹⁵⁴ Artikel 17.3.c i sjätte mervärdesskattedirektivet, se kapitel 3.2.2 ovan.

¹⁵⁵ *Midland Bank-målet* behandlas i kapitel 3.3.2.

nyemissionen. Om bolaget är skattskyldigt till mervärdesskatt måste prövas om nyemissionen är en transaktion som genomförs av bolaget i dess egenskap av skattskyldig person. Dessutom måste det anses föreligga ett mervärde som i princip skulle kunna beskattas. Det är inte svårt att se mervärdet vid en aktieförsäljning som sker på sekundärmarknaden. Aktierna finns då redan på marknaden och mervärdet är den ersättning som ges för aktierna minus inköpsvärdet. Vid en nyemission har aktierna inte funnits på marknaden tidigare utan det rör sig istället om en primärförsäljning. Nyemissionen har ett klart syfte, den genomförs endast för att skaffa kapital. En aktieförsäljning däremot kan ha ett flertal syften.

En annan möjlig och trolig lösning är att nyemissionen ses som en kapitalanskaffning eller något annat som inte skulle kunna beläggas med mervärdesskatt och då blir det inget problem med att avgöra om transaktionen är undantagen från lagen. Avdragsrätt skulle då kunna föreligga genom att kostnaderna som uppkommer vid nyemissionen anses utgöra allmänna omkostnader i verksamheten. Proportioneringen, pro ratan, i artikel 19 i Direktivet respektive 8 kap. 13 § ML skulle då avgöra hur stor del av mervärdesskatten som var avdragsgill. Finland och Österrike kan anses förespråka denna tolkning. Riksskatteverkets uttalanden i den första promemorian stämmer också väl överens med tolkningen att en nyemission är kapitalanskaffning och att kostnader vid nyemissioner är avdragsgilla. Detta synsätt stämmer även väl överens med doktrinen på området.¹⁵⁶

En tredje lösning, som svenska myndigheter och domstolar verkar förespråka, är att se nyemission som något som ligger utanför lagen men som även är skilt från verksamheten. Transaktionen anses då ha ett för svagt samband med verksamheten eller gynna ägarna etc. Avdragsrätt skulle då inte föreligga för mervärdesskatt på förvärv med direkt koppling till nyemission.

4.4.2.2 Hur skall kostnaderna kopplas?

När det är avgjort vad en nyemission innebär, mervärdesskatterättsligt, återstår frågan hur kostnaderna skall kopplas. Vid en nyemission sker ett flertal transaktioner och det är endast en del av nyemissionen som eventuellt skulle kunna anses utgöra aktieförsäljning. De kostnader som uppkommer skulle antingen kunna kopplas till hela nyemissionen eller till den del som utgör aktieförsäljning. Kostnaderna skulle även kunna kopplas till en föregående omstrukturering eller till hela verksamheten. Några svar på vad en nyemission innebär mervärdesskatterättsligt eller hur kostnader som uppkommer i samband med en nyemission skall kopplas finns inte. Rättsläget får anses oklart till dess frågorna prövats av EG-domstolen. De svenska VPC-målen kan inte heller anses klargöra frågeställningarna.

Om nyemission anses vara kapitalanskaffning och den finska domstolens resonemang att kapitalanskaffning anses ligga utanför området för

¹⁵⁶ Se till exempel Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, s. 430 och Hultqvist, *Moms och finansiella tjänster*, s. 168. Hultqvist menar även att undantaget för värdepappershandel avser andrahandsmarknaden och inte primärmarknaden, vilken emissioner och börsregistreringar är att hänföra till. Hultqvist, s. 142.

mervärdesskatt följs, bör avdragsrätt för kostnader vid nyemission föreligga.

EG-domstolen ansåg i Floridienne-målet att utdelning faller utanför området för mervärdesskatt och inte skall ingå i uträkningen av avdragsgill andel enligt artikel 19 i Direktivet.¹⁵⁷ Därmed bör avdragsrätt medges för skatt på kostnader förknippade med utdelningen och slutsatsen att mervärdesskatt på kostnader hänförliga till nyemissioner är avdragsgill kan dras.¹⁵⁸ Rättsläget får dock anses oklart till dess att EG-domstolen getts möjlighet att uttala sig i frågan.

Då såväl finska som svenska domstolar måste tolka Direktivet och vid oklarheter vända sig till EG-domstolen för förhandsavgörande är det anmärkningsvärt att varken finsk eller svensk domstol verkar ha uppmärksammat tolkningssvårigheterna. Att det föreligger oklarheter är uppenbart, annars hade inte domstolarna kommit till olika slutsatser.

4.5 Metodförslag

För att fullfölja resonemanget bör bolagsförvärv som gynnar den egna verksamheten och försäljningar som sker för att avveckla del av skattepliktig verksamhet eller för att skaffa kapital till verksamheten inte behandlas som något som sker utanför verksamheten och skilt från denna. En parallell kan dras till den inkomstskatterättsliga uppdelningen i näringsaktier och portföljaktier.¹⁵⁹ Om näringsaktier säljs kan det liknas vid en verksamhetsförsäljning som ger avdragsrätt och om portföljandelar säljs är det en aktieförsäljning som omfattas av undantaget och som medför att kostnader med direkt koppling till försäljningen inte är avdragsgilla. Detta resonemang skulle även stämma väl överens med de argument, angående omstruktureringar och naturliga led i verksamheten, som tagits upp av såväl företag som den finska domstolen och även RSV, i tidigare skrivelser.

4.6 Sammanfattande avslutning

Sammanfattningsvis kan sägas att avdragsrätt föreligger för mervärdesskatt på förvärv hänförliga till transaktioner som är skattefria på grund av att de faller utanför det mervärdesskatterättsliga området och på förvärv hänförliga till skattepliktiga transaktioner. Om förvärvet uteslutande skall hänföras till en undantagen transaktion föreligger inte avdragsrätt i dagsläget enligt BLP-domen. Om förvärvet kan anses vara hänförligt till hela verksamheten föreligger avdragsrätt för allmänna omkostnader i den mån företaget företar skattepliktiga transaktioner. Enligt praxis från EG-domstolen föreligger inte avdragsrätt för kostnader vid aktieförsäljning men kostnader vid aktieförvärv är avdragsgilla då sådana kostnader inte kan kopplas till en

¹⁵⁷ Om utdelning och artikel 19 i Direktivet se kapitel 3.2.4.

¹⁵⁸ Alhager anser att nyemissionskostnader bör vara avdragsgilla overheadkostnader. Se Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, s. 430.

¹⁵⁹ För definitioner och behandling vid kapitalvinstbeskattning se SOU 2001:11.

skattepliktig eller skattefri transaktion. Frågan om avdragsrätt föreligger för kostnader vid nyemissioner och liknande har inte prövats av EG-domstolen, men enligt svensk rätt föreligger inte avdragsrätt för sådana kostnader. Då andra EU-länder medger avdragsrätt kan konkurrensnackdelar uppstå för svenska bolag och en enhetlig tillämpning är därför önskvärd. Med hänsyn till praxis i andra EU-länder och EG-domstolens senare avgöranden anser jag att avdragsrätt bör föreligga för nyemissionskostnader.

Käll- och litteraturförteckning

Gemenskapslagstiftning

Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, EGT C 340
10.11.1997, s. 173-308

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 andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering
av medlemsstaternas 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

Offentligt tryck

Kungl. Maj: ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om
mervärdesskatt, m.m.; given Stockholms slott den 22 mars 1968. (Prop.
1968:100)

Regeringens proposition 1978/79:141 om redovisning av mervärdesskatt,
m.m.

Regeringens proposition 1989/90:110 om reformerad inkomst- och
företagsbeskattning

Regeringens proposition 1989/90:111 om reformerad mervärdesskatt m.m.

Regeringens proposition 1993/94:99 om ny mervärdesskattelag

SOU 1989:35 del I Motiv, Reformerad mervärdesskatt m.m., Betänkande av
kommittén för indirekta skatter, Stockholm 1989

SOU 1994:88 Mervärdesskatten och EG, Slutbetänkande av Utredningen
om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna, Stockholm 1994

SOU 1995:137 Kapitalförluster och organisationskostnader vid
beskattningen, Betänkande av Kapitalförlustutredningen, Stockholm 1995

SOU 2001:11 Utdelningar och kapitalvinster på företagsägda andelar,
Slutbetänkande från Utredningen om vissa internationella
företagsskattefrågor, Stockholm 2001

Doktrin

Alhager, *Mervärdesskatt vid omstruktureringar*, Iustus Förlag, Uppsala
2001

Hultqvist, *Moms och finansiella tjänster*, Norstedts Juridik, Stockholm 1998

Lodin m.fl., *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt*, 8:e uppl.,
Studentlitteratur, Lund 2001

Artiklar

Berg, *Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt ur svensk materiell och processuell synvinkel, i ljuset av EG-rätten* i SvSkT 2001, s. 483

Dryselius, *Rättsfall angående mervärdesskatt från EG-domstolen* i SvSkT 2001, s. 357

Forssén, *Avdragsrätt för ingående moms trots koppling till viss skattefri omsättning?* i SN 2001, s. 45

Jonsson, *Mervärdesskatt på finansiella tjänster – skatteplikt och avdragsrätt vid anskaffning av främmande kapital* i SvSkT 2000, s. 209

Melz, *Inskränkningar i avdragsrätten för ingående mervärdesskatt för skattskyldig person* i SN 1997, s. 120

Pettersén och Wiklund Persson, *Ska svenska företag förlora miljoner på felaktiga domar?* i Dagens Industri den 8 januari 2002

Sundberg, *Rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt* i SvSkT 2000, s. 771

Österrike och Finland – rätt till momsavdrag på förvärv för nyemission m.m i VAT News nr 2 2001 (Nyhetsbrev, Ernst & Young)

Övrigt

Riksskatteverkets handledning för mervärdesskatt 2001

Riksskatteverkets promemoria från den 2 december 1996, dnr 9623-96/900

Riksskatteverkets skrivelse från den 13 december 1999, dnr 12027-99/100

Riksskatteverkets skrivelse från den 11 april 2000, dnr 4286-00/109

Riksskatteverkets skrivelse från den 10 augusti 2001, dnr 8325-01/100

Rättsfallsförteckning

EG-domstolen

C-26/62, *NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos v Netherlands Inland Revenue Administration*, ECR 1963 p. 161, [Swedish special edition]

C- 6/64, *Flaminio Costa v E.N.E.L.*, ECR 1964 p.211, [Swedish special edition]

C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft mbH v Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel*, ECR 1970 p. 1125

C-154/80, *Staatssecretaris van Financiën v Association cooperative "Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA"*, ECR 1981 p. 445

C-8/81, *Ursula Becker v Finanzamt Münster-Innenstadt*, ECR 1982 p. 53

C- 89/81, *Staatssecretaris van Financiën v Hong-Kong Trade Development Council*, ECR 1982 p. 1277

C-268/83, *D.A. Rompelman and E.A. Rompelman-Van Deelen v Minister van Financiën*, ECR 1985 p. 655

C-102/86, *Apple and Pear Development Council v Commissioners of Customs and Excise*, ECR 1988 p. 1443

C-165/86, *Société Leesportefeuille "Intiem" CV v Staatssecretaris van Financiën*, ECR 1988 p. 1471

C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën v Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, ECR 1990 p. I-285

C-186/89, *W. M. van Tiem v Staatssecretaris van Financiën*, ECR 1990 p. I-4363

C-6 och 9/90 *Andrea Francovich and Danila Bonifaci and others v Italian Republic*, ECR 1991 p. I-5357

C-60/90, *Polysar Investments Netherlands BV v Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, ECR 1991 p. I-3111

C-97/90, *Hansgeorg Lennartz v Finanzamt München III*, ECR 1991 p. I-3795

C-333/91, *Sofitam SA (anciennement Satam SA) v Ministre chargé du Budget*, ECR 1993 p. I-3513

C-291/92, *Finanzamt Uelzen v Dieter Armbrecht*, ECR 1995 p. I-2775

C-16/93, *R. J. Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*, ECR 1994 p. I-743

C-4/94, *BLP Group plc v Commissioners of Customs & Excise*, ECR 1995 p. I-983

C-110/94, *Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO) v Belgische Staat*, ECR 1996 p. I-857

C-155/94, *Wellcome Trust Ltd v Commissioners of Customs and Excise*, ECR 1996 p. I-3013

C-2/95, *Sparekassernes Datacenter (SDC) v Skatteministeriet*, ECR 1997 p. I-3017

C-80/95, *Harnas & Helm CV v Staatssecretaris van Financiën*, ECR 1997 p. I-745

C- 349/96, *Card Protection Plan Ltd v Commissioners of Customs and Excise*, ECR 1999 p. I-973

C-98/98, *Commissioners of Customs & Excise v Midland Bank plc*, ECR 2000 p. I-4177

C-110/98-C-147/98, *Gabalfrisa SL m.fl. v Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*, ECR 2000 p. I-01577

C-408/98 *Abbey National plc v Commissioners of Customs & Excise*, ECR 2001 p. I-1361

C-142/99, *Floridienne SA och Berginvest SA v Belgiska staten*, ECR 2000 p. I-9567

C-16/00, *Cibo Participations SA v Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais*, ECR 2001 p. I-6663

C-102/00, *Welthgrove BV v Staatssecretaris van Financiën*, ECR 2001 p. I-5679

C-235/00, *Commissioners of Customs & Excise mot CSC Financial Services Ltd*, ECR 2001 s. 0 (domen har ej försetts med ECR-nummer ännu men kan hittas på EG-domstolens hemsida: <http://curia.eu.int>)

Generaladvokatens yttranden

Förslag till avgörande av generaladvokat Christine Stix-Hackl föredraget den 6 mars 2001 Mål C-16/00, *Cibo Participations SA v Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais*

Regeringsrätten

RÅ 1993 not 71

RÅ 1996 not 243

RÅ 1996 not 281

RÅ 1998 not 249

RÅ 1999 not 282

RÅ 2001 not 23

Regeringsrättens domar från den 16 maj 2001, målnummer 8139-1999 och 8419-1999

Kammarrätten

Dom från kammarrätten i Stockholm den 27 juni 2001, målnummer 1613-1999

Skatterättsnämnden

Förhandsbesked från Skatterättsnämnden den 11 november 1999

Förhandsbesked från Skatterättsnämnden den 16 november 1999

Förhandsbesked från Skatterättsnämnden den 14 februari 2001

Förhandsbesked från Skatterättsnämnden den 8 maj 2001

Förhandsbesked från Skatterättsnämnden den 9 januari 2002

Högsta förvaltningsdomstolen i Finland

Inofficiell översättning av Högsta förvaltningsdomstolens beslut, givet 21 mars 2001, liggarenummer 513, diarienummer 16/2/99

Inofficiell översättning av Högsta förvaltningsdomstolens beslut, givet 21 mars 2001, liggarenummer 514, diarienummer 864/2/99