



JURIDISKA FAKULTETEN

VID LUNDS UNIVERSITET

Zainab Al-Awadi

Avdragsrätt för ingående mervär- desskatt på rådgivningstjänster vid avyttring av dotterbolagsaktier

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Mariya Senyk

Termin: HT 2023

Innehåll

Summary	4
Sammanfattning	5
Förord.....	6
Förkortningar.....	7
1 Inledning	8
1.1 Introduktion	8
1.2 Syfte och frågeställningar.....	9
1.3 Avgränsningar	10
1.4 Metod och material.....	10
1.5 Definitioner.....	12
1.5.1 Skillnaden mellan aktieöverlåtelser och verksamhetsöverlåtelser	12
1.6 Disposition.....	13
2 Mervärdesskattens grunder	14
2.1 Bakgrund	14
2.2 Mervärdesskattens EU-harmonisering	15
2.3 Grundläggande principer i mervärdesskatten.....	16
2.4 Förutsättningarna för momsplikt	17
2.4.1 Beskattningsbar person	18
2.4.2 Beskattningsbar transaktion	19
3 Avdragsrätt	21
3.1 Allmänt	21
3.2 När är ingående moms avdragsgill?	22
3.3 Avdragsgill andel.....	23
3.4 Avdragsrätt för aktieavyttringar	26
3.4.1 Aktieavyttringar, innanför eller utanför mervärdesskattesystemet?	26
3.4.2 Avyttringar av dotterbolagsaktier, undantagna från skatteplikt?	27
3.5 Särskilt om avdragsrätt avseende rådgivningstjänster vid avyttring av dotterbolagsaktier	28
4 Utveckling av avdragsrätten i praxis	31
4.1 Bakgrund	31
4.2 Förvärv för transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt	31
4.2.1 EU-domstolen	31
4.2.1.1 C-4/94 BLP.....	31

4.2.1.2	C-29/08 AB SKF	32
4.2.2	Högsta förvaltningsdomstolen	34
4.2.2.1	RÅ 2003 ref. 36	34
4.3	Direkt och omedelbart samband.....	34
4.3.1	EU-domstolen	34
4.3.1.1	C-98/98 Midland Bank	34
4.3.1.2	C-408/98 Abbey National.....	36
4.3.1.3	C-16/00 Cibo	38
4.3.1.4	C-126/14 Sveda	40
4.3.2	Högsta förvaltningsdomstolen	42
4.3.2.1	HFD 2017 ref. 20 (Sveaskog-målet)	42
4.4	Bedömningen av den avdragsgilla andelen	44
4.4.1	EU-domstolen	44
4.4.1.1	De förenade målen C-108/14 och C-109/14 Larentia + Minerva	44
4.4.1.2	C-437/06 Securenta	45
4.4.1.3	C-511/10 BLC	46
4.4.1.4	C-153/17 Volkswagen Financial Services Ltd	47
4.4.1.5	C- 566/17 Zwiazek	48
4.4.2	Högsta förvaltningsdomstolen	49
4.4.2.1	HFD 2014 ref. 18 I	49
4.4.2.2	HFD 2023 ref. 45.....	50
5	HFD 2023 ref. 41	52
5.1	Bakgrund	52
5.2	Bedömningen avseende avdragsrätten	52
5.3	Avdragets storlek.....	53
5.4	Diskussioner HFD 2023 ref. 41 har medfört	54
6	Diskussion och analys.....	55
6.1	Under vilka förutsättningar kan moderbolag medges avdragsrätt för ingående mervärdesskatt avseende rådgivningstjänster i samband med avyttring av dotterbolagsaktier?	55
6.2	Hur ska den avdragsgilla andelen i blandade verksamheter bestämmas?.....	57
6.3	Hur förhåller sig HFD 2023 ref. 41 till tidigare fastställd rättspraxis från HFD och EU-domstolen?	60
7	Sammanfattande slutsatser.....	62
	Käll- och litteraturförteckning.....	64

Summary

The question of whether input VAT on advisory services relating to the planning of the disposal of shares in a subsidiary can be deducted has been examined several times. The view of previous case law has been that the acquisition of advisory services in connection with share disposals cannot be deducted. This is based on the fact that the costs of advisory services are too closely linked to share transactions that are exempt from tax or fall outside the scope of VAT. Since then, there has been a legal development where one can see how such costs are allowed deductions based on the assessment that they are considered to have a direct and immediate connection with the taxable person's economic activity as a whole. HFD 2023 ref. 41 has partly confirmed this development of case law and partly raised new questions about how the right of deduction should be proportioned when companies conduct economic and non-economic activities. Against the background of both the ECJ and HFD's case law, the paper aims to investigate and clarify the scope of the right to deduct input VAT.

The paper notes that there is a requirement for a direct and immediate connection with a certain specific transaction or a direct and immediate connection with the company's overall economic activity in order to be granted a right of deduction. It has been shown that a link with the overall economic activity exists if the costs incurred are borne by the taxable person's normal business activity. Furthermore, it is stated that the right of deduction should only be granted for those costs that relate to the part of the activity that is taxable. The paper concludes that the deductible proportion should be calculated on the basis of the turnover method. Another allocation basis can be applied if it gives a more accurate result provided that the Member State takes into account the purpose of the VAT Directive and that the Member State has implemented this exemption in its national legislation. In summary, the paper states that HFD 2023 ref. 41 did not entail any change in previous case law but rather a confirmation of it. However, the judgment constitutes a clarification that there is no support in the case law of the ECJ to make a difference in terms of deduction depending on the type of economic activity that a taxable person conducts.

Sammanfattning

Frågan huruvida det kan medges avdrag för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster som hänför sig till planering av avyttring av dotterbolagsaktier har prövats ett flertal gånger. Uppfattningen i tidigare rättspraxis har varit att anskaffning av rådgivningstjänster i samband med aktieavyttringar inte kan medges avdragsrätt. Detta grundar sig i att kostnaderna för rådgivningstjänsterna har ett för nära samband med aktietransaktioner som är undantagna skatteplikt eller faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Sedan dess har det skett en rättsutveckling där man kan se hur sådana kostnader medges avdrag utifrån bedömningen att de anses ha ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet. HFD 2023 ref. 41 har dels fastställt denna utveckling av rättspraxis, dels väckt nya frågor om hur avdragsrätten ska proportioneras när bolag bedriver blandad verksamhet. Uppsatsen ämnar, mot bakgrund av såväl EU-domstolens som HFD:s rättspraxis, att utreda och klargöra omfattningen av avdragsrätten för ingående mervärdesskatt.

Uppsatsen konstaterar att det föreligger ett krav på direkt och omedelbart samband med en viss, specifik transaktion eller ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet för att medges avdragsrätt. Det har visats att ett samband med den samlade ekonomiska verksamheten föreligger om de kostnader som uppkommit bärs av den beskattningsbara personens normala affärsverksamhet. Vidare anges att avdragsrätten endast ska medges för de kostnaderna som hänför sig till den del av verksamheten som är skattepliktig. Uppsatsen drar slutsatsen att den avdragsgilla andelen ska beräknas med utgångspunkt i omsättningsmetoden. Annan fördelningsgrund kan tillämpas om denna ger ett mer exakt resultat förutsatt att medlemsstaten beaktar syftet med mervärdesskattedirektivet och att medlemsstaten införlivat detta undantag i sin nationella lagstiftning. Uppsatsen anger sammanfattningsvis att HFD 2023 ref. 41 inte inneburit någon förändring av tidigare rättspraxis utan snarare ett fastställande av den. Däremot utgör domen ett förtydligande av att det saknas stöd i EU-domstolens rättspraxis att göra skillnad i avdragshänseende beroende på vilken typ av ekonomisk verksamhet som en beskattningsbar person bedriver.

Förord

Detta examensarbete markerar slutet på min tid som juriststudent vid Lunds Universitet. Jag vill rikta ett stort tack till min handledare, universitetslektor Mariya Senyk, för de många goda råd hon givit under processen med detta examensarbete.

Sara och Khendell. Tack för att ni finns och för att jag får ha er i mitt liv. Ni är inte bara mina vänner utan mina systrar.

Mamma, Mohammed och Maroa. Tack för allt stöd och all kärlek. Utan er hade inte något varit möjligt. Ni är min inspiration till allt.

Och till Tobias. Tack för att du gjort min sista termin på juristprogrammet till den absolut bästa.

Lund hösten 2023

Zainab Al-Awadi

Förkortningar

EU	Europeiska unionen
EU-domstolen	Europeiska unionens domstol
EU-rätt	Åsyftar unionens rättsakter i vid mening
f.	Och följande sida
ff.	Och följande sidor
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
Ibid.	Ibidem
Mervärdesskattedirektivet	Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, såsom det ändrats per den 25 maj 2016
ML	Mervärdesskattelag (2023:200)
Prop.	Proposition
Ref.	Referatmål
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SvSkT	Svensk Skattetidning
VAT	Value added tax

1 Inledning

1.1 Introduktion

I ett flertal rättsliga prövningar de senaste åren har företag nekats avdrag för ingående mervärdesskatt på kostnader som hänför sig till planering av överlåtande av andelar i ett eller flera av bolaget ägda dotterbolag. Det rör ofta tjänster avseende rådgivning, avtalsskrivning, besiktning och värdering. Kostnaderna för dessa rådgivningstjänster består dels av konsultens arvode, dels av mervärdesskatt. I den mån dessa kostnader inte medför avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten belastas bolaget av mervärdesskatten som om det vore en vanlig kostnad.¹ När den beskattningsbara personen inte får göra avdrag för den ingående mervärdesskatten är det sannolikt att personen kommer kompensera sig själv för den skattekostnad som uppkommer genom en så kallad kumulativ skatt det vill säga en ”skatt på skatten”. Avsaknaden av avdragsrätt skadar därför både den beskattningsbara personen och mervärdesskattesystemets funktion.²

Uppfattningen i tidigare rättspraxis har varit att anskaffning av rådgivningstjänster i samband med aktieavyttringar inte kan medges avdragsrätt. Detta har grundat sig i att kostnaderna för rådgivningstjänsterna hänför sig till aktietransaktioner som är undantagna skatteplikt eller faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. I de situationer rådgivningstjänsterna hade ett samband med skattefria aktietransaktionerna förelåg ingen avdragsrätt.³ Under senare år har det skett en rättsutveckling med stöd av rättspraxis som kompletterat avdragsrättsbestämmelsens ordalydelse och öppnat upp för avdragsmöjligheter.⁴ I samband med den senaste domen från HFD i mål *HFD 2023 ref. 41* finner domstolen att avdragsrätt ska medges mot bakgrund av omständigheterna att rådgivningskostnaderna kan antas ingå i priset på de tjänster som moderbolaget har tillhandahållit sina dotterbolag. Därmed ska kostnaderna anses ha ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Målet har återförvisats till kammarrätten för prövning avseende huruvida avdragsrätten ska begränsas med hänsyn till dels eventuell icke-ekonomisk verksamhet som bolaget bedrivit i egenskap

¹ Se Kleerup (2023) s. 57 och s. 159.

² Se Karlsson (2018) s. 396.

³ Se RÅ 2003 ref. 36; RÅ 2010 ref. 56.

⁴ Se 13 kap. 6 § ML; Artikel 168 i mervärdesskattedirektivet; HFD 2017 ref. 20.

av passivt holdingbolag, dels den från skatteplikt undantagna aktieförsäljningen.⁵

HFD:s dom i *HFD 2023 ref. 41* är ett välkommet fastställande av tidigare rättspraxis.⁶ Domen ger däremot inte svar på avdragsrättens storlek eller huruvida den ska proportioneras. Mot bakgrund av det samtliga ovan nämnda finns det goda skäl att undersöka under vilka förutsättningar det föreligger avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid anskaffande av rådgivningstjänster i samband med avyttringar av dotterbolagsaktier. Det är även av intresse att analysera huruvida HFD:s dom i *HFD 2023 ref. 41* är förenlig med fastställd rättspraxis från HFD och EU-domstolen. Vidare analyseras om och hur avdragsrätten ska proportioneras när bolaget i fråga bedriver så kallad blandad verksamhet.

1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsens syfte är att utreda och klargöra under vilka förutsättningar moderbolag kan medges avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för rådgivningskostnader i samband med avyttring av aktier i dotterbolag. Avdragsrätten är beroende av förekomsten av ett direkt och omedelbart samband mellan en viss kostnad och antingen specifika utgående transaktioner eller en samlad ekonomisk verksamhet. För att kunna uppnå syftet med uppsatsen krävs därför en analys av när ett direkt och omedelbart samband ska anses föreligga. Vidare ska uppsatsen klargöra hur avdragsrätten ska proportioneras och den avdragsgilla andelen bestämmas när bolag bedriver blandad verksamhet. Frågorna kommer analyseras mot bakgrund av såväl HFD:s som EU-domstolens rättspraxis på området för att kunna fastställa den påverkan som HFD:s dom i *HFD 2023 ref. 41* kommer ha på rättsläget.

Med utgångspunkt i syftet har jag formulerat följande mer konkreta frågeställningar som ska besvaras:

- Under vilka förutsättningar kan moderbolag medges avdragsrätt för ingående mervärdesskatt avseende rådgivningstjänster i samband med avyttring av dotterbolagsaktier?
- Hur ska den avdragsgilla andelen i blandade verksamheter bestämmas?
- Hur förhåller sig *HFD 2023 ref. 41* till tidigare fastställd rättspraxis från HFD och EU-domstolen?

⁵ Se HFD 2023 ref. 41; Skatteverket (2023) 'HFD mål nr 1041-1043-22 - Avdragsrätt för mervärdesskatt i samband med försäljning av aktier i dotterbolag'.

⁶ Se HFD 2017 ref. 20.

1.3 Avgränsningar

Syftet med uppsatsen är att utreda och analysera avdragsrätten för ingående moms avseende rådgivningstjänster vid avyttring av dotterbolagsaktier. Det finns däremot inte utrymme att utreda avdragsrätten för aktieförvärv. Däremot kommer några rättsfall från EU-domstolen gälla aktieförvärv. Dessa kommer beröras i den mån den upplevs relevant. Någon djupgående redogörelse vad gäller avdragsrätten avseende aktieförvärv kommer däremot lämnas därhän.

Det bör noteras att det i tidigare rättspraxis prövats huruvida aktieöverlåtelser kan ses som en verksamhetsöverlåtelse. Det har då konstaterats att en överlåtelse av aktierna i ett bolag endast kan jämföras med en verksamhetsöverlåtelse om aktierna ingår i en självständig del som medger utövande av självständig ekonomisk verksamhet av förvärvaren. Uppsatsen kommer inte behandla verksamhetsöverlåtelser. I stället kommer endast överlåtelser av dotterbolagsaktier behandlas. Det är däremot av nytta för läsaren att förstå skillnaden och den anges därmed i avsnitt 1.5 av uppsatsen.

Uppsatsen kommer även avgränsas på så sätt att förutsättningen för avdragsrätten för ingående mervärdesskatt kommer behandla de materiella villkor som regleras i 13 kap. ML och artikel 167–172 i mervärdesskattedirektivet. Förutom de materiella villkoren krävs även att de formella villkoren är uppfyllda. Det innebär att avdraget ska kunna styrkas genom exempelvis en faktura. Uppsatsen kommer inte behandla dessa villkor.

Det förekommer flera principer som genomsyrar mervärdesskattens område. Uppsatsen kommer främst utreda neutralitetsprincipen. Grundprinciperna om likabehandling och reciprocitet behandlas även kortfattat. Neutralitetsprincipen är däremot den princip som EU-domstolen oftast refererar till i sin rättspraxis gällande avdragsrätt för ingående mervärdesskatt och det krävs därmed en förståelse av dess innebörd på det mervärdesskatterättsliga området. Det finns även olika aspekter av denna princip men uppsatsen kommer utgå från den på det sätt som anses av relevans för uppsatsens syfte.

1.4 Metod och material

Den juridiska metod som valts för att fastställa gällande rätt är rättsdogmatisk metod. Utgångspunkten för rättsdogmatisk metod är principerna för användandet av de allmänt accepterade rättskällorna. Det handlar mer konkret

om att söka svaren i lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och den rättsdogmatiskt orienterade doktrinen.⁷ Med hjälp av denna metod erbjuds lösningar på problem som uppstår genom en rekonstruktion av rättssystemet.⁸ Det mervärdesskatterättsliga området är EU-harmoniserat och kräver därmed att uppsatsen tar till metoder som tar hänsyn till EU-rättens särdrag när dess källor tolkas och tillämpas i en nationell kontext. Förklaringen av den EU-rättsliga metoden kommer grunda sig i hur EU-rättsliga källor bör tolkas och tillämpas i Sverige, på nationell nivå.⁹

För att redogöra för gällande svensk skatterätt utgörs materialet av de traditionella rättskällorna. Beskattning är ett tvångsmässigt förfarande mot enskilda för vilket det krävs lagstöd. Lagtexten är inte komplett utan kräver att man stödjer sig på andra rättskällor för tolkning. Bland de svenska rättskällorna kan rättsfall, förarbeten, Skatteverkets publikationer och doktrin användas.¹⁰ Sverige är sedan 1995 medlem i EU. Mervärdesskatteområdet är i stor utsträckning harmoniserat inom EU. Det innebär att såväl svenska som EU-rättsliga rättskällor är av stor betydelse för mervärdesbeskattningen. Förhållandet mellan dessa kan kortfattat beskrivas på så sätt att EU-rätten är överordnad svensk rätt. I händelse av konflikt har EU-domstolen slagit fast att EU-rätten kan ha direkt effekt och att den i sådana fall ska ha företräde framför medlemsstaternas nationella regler. Men mervärdesskattelagen ska tillämpas i stället för den underliggande EU-rättsliga lagstiftningen om mervärdesskattelagen är mer förmånlig för de enskilda än EU-rätten.¹¹

Som tidigare nämnt är lagarna de grundläggande rättskällorna när man ska söka svar på mervärdesskatterättsliga frågeställningar. I samband med skrivandet av uppsatsen har en ny mervärdesskattelag inträtt (2023:200). Den nya mervärdesskattelagen utgör en omarbetning av den tidigare mervärdeskattelagen i syfte anpassas till mervärdesskattedirektivets begrepp, struktur och systematik.¹² HFD:s dom i *HFD 2023 ref. 41* anger att det är den tidigare mervärdesskattelagen (1994:200) som är tillämplig på förhållandena i målet, i enlighet med övergångsbestämmelserna. Det är värt att notera att motsvarande bestämmelser finns i den nya lagen. Uppsatsen kommer utgå från den nya mervärdesskattelagen (2023:200).

⁷ Se Kleineman (2018) s. 21.

⁸ Se Kleineman (2018) s. 26.

⁹ Se Reichel (2018) s. 109 ff.

¹⁰ Se Kleerup (2023) s. 27 f.

¹¹ Se Kleerup (2023) s. 27.

¹² Se Prop. 2022/23:46.

De grundläggande fördragen utgör primärrätt på EU-rättens område. De viktigaste rättskällorna för mervärdesskattens del finns däremot inom sekundärrätten. Sekundärrätten omfattar regelverk som antagits av institutionerna som exempelvis förordningar, direktiv och bindande beslut. Den för mervärdesskatt mest centrala rättskällan är rådets direktiv om ett gemensamt system för mervärdesskatt, nedan benämnt mervärdesskattedirektivet. Mervärdesskattedirektivet är precis som mervärdesskattelagen inte uttömmande och vägledning får därmed hittas i EU-domstolens praxis.¹³

Mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet har använts i stor utsträckning vid redogörandet av gällande rätt. I *kapitel 4* av uppsatsen har rättspraxis från HFD och EU-domstolen använts för att fylla de luckor som finns i lagtexten gällande tillämpningen av avdragsrätten. Någon fullständig genomgång av rättspraxis avseende avdragsrätt görs inte. De som har valts ut gäller avdragsrätt och innehåller uttalanden som bildar ny eller förtydligar praxis avseende avdragsrätt. Doktrin i form av litteratur och publicerade artiklar har dessutom använts som stöd.

Även vägledning från Skatteverket används i vissa delar för att fastställa gällande rätt. Det bör konstateras att rättskällevärdet av sådana källor saknar samma relevans då de inte är primärkällor men de har använts för att visa hur regleringen tolkas av relevanta myndigheter. Det råder dessutom brist på vägledning gällande hur den avdragsgilla andelen ska beräknas varför deras syn på rättsläget har fått stort genomslag i praktiken.¹⁴

1.5 Definitioner

1.5.1 Skillnaden mellan aktieöverlåtelse och verksamhetsöverlåtelse

Begreppet aktieöverlåtelse används genomgående i uppsatsen. Frågan om försäljning av aktier kan utgöra en verksamhetsöverlåtelse har bland annat prövats i EU-domstolens mål *C-651/11 X-BV*. Domstolen uttalade att en överlåtelse av aktierna i ett bolag endast kan jämföras med en verksamhetsöverlåtelse om aktierna ingår i en självständig del som medger utövande av självständig ekonomisk verksamhet av förvärvaren. Enbart överlåtelse av aktier som inte åtföljs av en överlåtelse av tillgångar gör det däremot inte möjligt

¹³ Se Kleerup (2023) s. 29.

¹⁴ Se Pahlsson (2018) s. 107 ff.

för förvärvaren att överlåtarens ställe bedriva självständig ekonomisk verksamhet. Det antyder därmed att det måste ske överlåtelse av både aktier och av andra tillgångar för att kunna definieras som en verksamhetsöverlåtelse.¹⁵ Det finns däremot åsikter i doktrinen som antyder att en överlåtelse av alla aktier i ett bolag innebär att alla tillgångar överförs till köparen varvid köparen får full rådighet över tillgångarna. Köparen får vid en sådan situation möjlighet att tillsätta hela styrelsen samt VD. Detta förutsätter däremot att tillgångarna i bolaget utgör en verksamhet. Om kostnaderna utgör allmänna kostnader har det exempelvis i SKF-domen ansetts inte spela roll för frågan om avdragsrätt om det är fråga om en verksamhetsöverlåtelse eller en moms-friaktieförsäljning.¹⁶ I uppsatsen kommer som nämnts i avgränsningen endast aktieöverlåtelser analyseras. Det kan trots detta vara nyttigt för läsarens förståelse att kunna skilja på dessa begrepp.

1.6 Disposition

Efter detta inledande kapitel ges i kapitel 2 en redogörelse av mervärdesskattens grunder. Denna redogörelse kommer att avse momssystemet i allmänhet samt förutsättningarna för momsplikt. Detta kommer att ge läsaren en grundläggande ingång till uppsatsens ämne. Vidare följer en redogörelse av reglerna avseende avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i svensk rätt respektive EU-rätt. Detta kapitel kommer först behandla den allmänna regleringen avseende avdragsrätt för att sedan i avsnitt 3.5 särskilt diskutera avdragsrätt för rådgivningstjänster i samband med avyttring av dotterbolagsaktier. Därefter följer en utredning av utvecklingen avseende avdragsrätten i rättspraxis, här behandlas såväl HFD:s som EU-domstolens rättspraxis. I kapitel 5 görs en redogörelse och analys av den senaste HFD domen i *HFD 2023 ref. 41* för att kunna diskutera hur den förhåller sig till tidigare fastställd rättspraxis. Uppsatsens avrundas med författarens analys och slutsats där det diskuteras vad som uppnåtts och vilka svar som kan konstateras mot bakgrund av uppsatsens syfte.

¹⁵ Se C-651/11 X-BV; Holmlund (2014) s. 610.

¹⁶ Se C-29/08 SKF; Holmlund (2014) s. 610.

2 Mervärdesskattens grunder

2.1 Bakgrund

Mervärdesskatt eller moms har grundföreställningen att det är en omsättningsskatt där bördan av skatten slutligen ska belasta konsumenter i form av en konsumtionsskatt. En skatt, som betalas av vissa personer men som ska bäras som en kostnad av andra personer, kallas för en indirekt skatt.¹⁷ Det är därmed inte företagen som ska bära bördan av skatten, utan i stället de slutliga konsumenterna, men eftersom den är indirekt så uppbärs den av företagen för statens räkning.¹⁸ Detta sker genom att näringsidkare som säljer varor och tjänster lägger skatt på priset.¹⁹ Mervärdesskattelagen berör därmed också företagets skyldigheter avseende momsen.²⁰ Mervärdesskatten utgår som huvudregel med ett pålägg på 25 procent av varan eller tjänstens pris. Det förekommer även två lägre skattesatser; 12 procent och 6 procent. Skattesatsen bestämts av vad för typ av varor eller tjänster som konsumeras.²¹

Mervärdesskatten introducerades i Sverige 1 januari 1969 som utgick på försäljningar i alla led i produktions- och distributionskedjan av varor och flera tjänster.²² I samband med skattereformen 1990 gjordes en omarbetning av mervärdesskatten. Syftet med reformen av mervärdesskatten var att få en mer enhetlig momsbeskattning då de tidigare indirekta skatterna var splittrande och inte lika omfattande som den nuvarande mervärdesskatten. I samband med medlemskapet i EU 1995 genomfördes ytterligare anpassningar av mervärdesskatten för att göra lagstiftningen mer lättillgänglig och överskådlig.²³ Sedan medlemskapet ligger EU:s mervärdesskattedirektiv till grund för den svenska mervärdesbeskattningens utformning.²⁴ Det var i samband med EU-inträdet och de förändringar som medlemskapet medförde som den tidigare gällande mervärdesskattelagen (1994:200) antogs.²⁵ Den nuvarande mervärdesskattelagen (2023:200) trädde i kraft den 1 juli 2023 och är en omarbetning av den tidigare lagen i syfte att göra reglering mer lättförståelig och lättilläm-

¹⁷ Se Melz (2023) s. 13 ff.

¹⁸ Se Fri (2020) s. 39 f.

¹⁹ Se Henkow (2016) s. 11.

²⁰ Se Fri (2020) s. 39 f.

²¹ Se Kleerup (2023) s. 18.

²² Se Henkow (2016) s. 12.

²³ Se Melz (2023) s. 31.

²⁴ Ibid.

²⁵ Se Henkow (2016) s. 13.

pad. Den syftar även till att vara mer anpassad efter mervärdesskattedirektivets begrepp och struktur.²⁶ Medlemskapet innebär en skyldighet att genomföra de unionsrättsliga direktiv som finns på området och mervärdesskattelagen är därmed ett genomförande av mervärdesskattedirektivet.²⁷

Reglerna för mervärdesbeskattning kan delas in i två huvuddelar. Först ska det anges om en person ska mervärdesbeskattas och sedan hur denna beskattning ska genomföras med debitering av utgående mervärdesskatt och avdrag för ingående mervärdesskatt.²⁸ Detta kräver dock en allmän förståelse för mervärdesskatten. Inledningsvis kommer därför redogöras för mervärdesskattens EU-harmonisering för att därefter belysa de grundläggande principerna i momssystemet. I *avsnitt 2.4* kommer det redogöras för de rekvisit som ska vara uppfyllda för att en transaktion ska omfattas av mervärdesskatt.

2.2 Mervärdesskattens EU-harmonisering

Mervärdesskatten är harmoniserad inom EU vilket innebär att varje medlemsstat har en lojalitetsplikt. Vad som avses med lojalitetsplikt är att medlemsstaterna ska tillämpa och anpassa unionslagstiftningen genom att bland annat implementera direktiv och på sätt verka lojalt mot EU.²⁹ I och med att mervärdesskatten är EU-harmoniserad går förarbetena till mervärdesskattelagen i stor utsträckning ut på att förklara den bakomliggande EU-rätten och hur den är tänkt att genomföras i svensk rätt. Det krävs även att tolkningen av mervärdesskattelagen stäms av mot EU-rättsliga källor.³⁰ Rättspraxis från HFD på mervärdesskatteområdet får en annorlunda ställning genom EU-rättens inflytande. När rättsutvecklingen sker inom EU genom till exempel nya domar ska svenska domstolar och Skatteverket följa det EU-rättsliga rättsläget även om det innebär en annan rättstillämpning än enligt HFD:s tidigare praxis.³¹

Lojalitetsplikten utgör också grunden till begreppen direkt tillämplighet och direkt effekt. Direkt tillämplighet av regler innebär att aktuella regler blir en del av den nationella rättsordningen och därmed ska tillämpas i nationell rätt. Direkt effekt är en möjlighet för en enskild person att inför nationella organ åberopa den unionsrättsakt som har direkt effekt. Detta kräver däremot att

²⁶ Prop. 2022/23:46.

²⁷ Se Henkow (2016) s. 13.

²⁸ Se Kleerup (2023) s. 33.

²⁹ Ibid s. 29.

³⁰ Se Melz (2023) s. 25.

³¹ Ibid.

medlemsstatens tid för införlivande i nationell rätt har gått ut. Förutom att bestämmelsen ska vara klar, precis och ovillkorlig.³²

Det som är speciellt för rättstillämpningen vid mervärdesbeskattningen är att så gott som hela rättsregleringen omfattas av EU-direktiv. Det mest omfattande direktivet är direktiv 2006/112/EU den 28 november 2006 – om ett gemensamt system för mervärdesskatt (vidare kommer det benämnas mervärdesskattedirektivet). Om en tillämpning av en bestämmelse i mervärdesskattelagen innebär en avvikelse från direktivet ska Sverige anpassa bestämmelsen efter direktivet.³³ Däremot har varje nationell myndighet rätt att på egen hand välja vilket tillvägagångssätt de ska tillämpa för att implementera direktivet.³⁴

EU-domstolen har angett en allmän princip om direktivkonform tolkning. Innebörden är att bestämmelser i mervärdesskattelagen ska tolkas mot bakgrund av direktivet. Detta sker genom att se till direktivet syfte och åtanke för att undanröja skillnader. Den direktivkonforma tolkningen ska ha företräde framför andra tolkningsalternativ även om dessa andra alternativ ligger närmare den nationella bestämmelsens ordalydelse. Svenska domstolar som vid en tolkning av direktivet inte anser att artikelns innebörd är helt klar kan begära ett förhandsavgörande om tolkningen av EU-domstolen.³⁵ Slutligen bör det noteras att en tolkning av EU-rätten kräver att man beaktar alla språkversioner av direktivet samt att bestämmelserna ska tolkas i ljuset av dess syfte i större utsträckning än vad som görs av nationell rätt.³⁶

2.3 Grundläggande principer i mervärdesskatten

Neutralitetsprincipen är en av grundprinciperna inom mervärdesskattesystemet. Neutralitetsprincipens utgångspunkt vid utformningen av mervärdesskatten är att skatten ska påverka de beskattningsbara personernas val så lite som möjligt. Det innebär i en ideal värld att ett köp som framstår som bäst innan beaktande av skatten även ska framstå som bäst när skatten har beaktats.³⁷ När mervärdesskatten infördes i Sverige återkom det diskussioner om huruvida lagstiftaren skulle införa en mindre statlig ersättning till de beskattningsbara personerna eftersom de agerar som statens uppbördspersoner.³⁸ Detta förslag stannade vid diskussionsstadiet men tanken bakom ersättningen

³² Se Kleerup (2023) s. 29 f.; C-26/62 (Van Gend & Loos); C-9/70 (Franz Grad).

³³ Se Melz (2023) s. 26.

³⁴ Se Hilling (2011) s. 26.

³⁵ Se Melz (2023) s. 27 f.; Artikel 267 FEUF.

³⁶ Se Henkow (2016) s. 16 f.

³⁷ Se Kleerup (2023) s. 24.

³⁸ Se Karlsson (2018) s. 396; prop. 1968:100.

visar tydligt hur grunden i moms-systemet är att den beskattningsbara personen inte ska bära den ekonomiska bördan av skatten. Den ska i stället ligga på konsumenten.³⁹

Neutraliteten uppnås genom att den beskattningsbara personen lägger till moms på priset (utgående moms) och den moms som den beskattningsbara personen har betalat för de varor och tjänster som förvärvats inom ramen för den beskattade verksamheten dras av (ingående moms). Detta upprepas sedan i varje led av produktions- och distributionskedjan till att konsumenten slutligen är den som bär bördan av momsen. Neutralitetsprincipen har stor betydelse för avdragsrätten. När den beskattningsbara personen inte får göra avdrag för den ingående moms bryts kedjan. Det är därmed sannolikt att personen kommer kompensera sig själv för den skattekostnad som uppkommer genom en kumulativ skatt det vill säga en ”skatt på skatten”. Avsaknaden av avdragsrätt skadar därför både den beskattningsbara personen och moms-systemets funktion. Avdragsrätten är därmed en central betydelse i moms-systemet. Det fastställs även i rättspraxis att avdragsrätten utgör en grundläggande princip i EU:s gemensamma moms-system och att den i princip inte får inskränkas.⁴⁰ EU-domstolen har till exempel i *C-110/94 INZO* lagt stor vikt vid neutralitetsprincipen när man funnit att avdragsrätt även föreligger om förvärv görs i en verksamhet som aldrig gjort några beskattade transaktioner. Trots att verksamheten inte uppnådde villkoret av att vara en ”beskattningsbar person” syftade däremot verksamheten till att utföra beskattade transaktioner mot ersättning.⁴¹

Förutom neutralitetsprincipen vilar mervärdesskattesystemet på bland annat på grundprinciperna om likabehandling och reciprocitet. Där *likabehandlingsprincipen* innebär att jämförbara situationer inte får behandlas olika om det inte finns skäl för det. För att mervärdesskatten inte ska bli en kostnad för den skattskyldige ska det vara reciprocitet mellan säljarens utgående skatt och köparens ingående skatt på en transaktion. Reciprocitetsprincipen innebär därmed att den utgående skatten för en säljare ska korrespondera med den ingående skatten för en köpare, dels att rätten till avdrag för ingående skatt inträder samtidigt som den utgående skatten blir möjlig att kräva ut.⁴²

2.4 Förutsättningarna för momsplikt

³⁹ Se Karlsson (2018) s. 396.

⁴⁰ Ibid.

⁴¹ Se C-110/94 INZO.

⁴² Se Skatteverket (2023), ’rättsprinciper’.

Mervärdesskattesystemets tillämpningsområde framgår av 3 kap. ML och artiklarna 1 och 2 i mervärdesskattedirektivet.⁴³ Varje beskattningsbar person har en skyldighet att registrera sig för moms och redovisa moms på skattepliktiga transaktioner som görs inom landet i dennes egenskap av beskattningsbar person. Det krävs därmed en skattepliktig transaktion som vidtas inom landet som görs av en beskattningsbar person.⁴⁴

2.4.1 Beskattningsbar person

En beskattningsbar person är den som, oavsett på vilken plats, självständigt och stadigvarande utför en ekonomisk verksamhet oberoende av dess syfte eller resultat.⁴⁵ Det förekommer undantag från detta villkor i samband med import eftersom importören i sådant fall är skyldig att betala skatten och kan därmed vara en privatperson. Vid unionsinterna förvärv kan även en person som inte uppnår statusen för beskattningsbar person vara skyldig att betala skatten.⁴⁶

Ekonomisk verksamhet definieras mycket brett. Det anges i 4 kap. 2§ 2 ML att med ekonomisk verksamhet avses ”*varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter av dem ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet*”.⁴⁷ All exploatering av egendom i syfte att vinna intäkter omfattas av begreppet. Krav på vinsyfte förekommer inte enligt mervärdesskattedirektivet eller HFD:s rättspraxis.⁴⁸ Det krävs därmed inte att verksamheten bedrivs i vinstsyfte eller att verksamheten går med vinst för att det ska vara fråga om en ekonomisk verksamhet i momshänseende.⁴⁹ I stället kännetecknas en ekonomisk verksamhet att den görs i syfte att vinna intäkter.⁵⁰

Juridiska personer kan däremot kvalificera som både beskattningsbara personer och icke-beskattningsbara personer eftersom det är karaktären på varje aktivitet som ska bedömas.⁵¹ Är den vara eller tjänst som förvärvats typisk

⁴³ Se Henkow (2016) s. 37; 3 kap. ML; artikel 1 och 2 i mervärdesskattedirektivet.

⁴⁴ Se Fri (2020) s. 40.

⁴⁵ Se 4 kap. 2 § ML; Artikel 9 i mervärdesskattedirektivet.

⁴⁶ Se 4 kap. 3 § ML.

⁴⁷ Se 4 kap. 2§ 2 ML.

⁴⁸ Se Henkow (2016) s. 39.

⁴⁹ Se Karlsson (2018) s. 396.

⁵⁰ Se Henkow (2016) s. 39; C-89/81 Hongkong Trade Development Council.

⁵¹ Se Henkow (2016) s.40.

för verksamheten, och det inte finns anledning att anta att förvärvet ska användas för privat bruk, räcker detta för att konstatera att förvärvet gjort i egen-
skap av en beskattningsbar person.⁵²

Den ekonomiska verksamheten måste vidare utföras stadigvarande. Typiskt sett ska privatpersoners försäljningar inte fastställas som en del av en stadigvarande ekonomisk verksamhet. Slutligen ska den ekonomiska verksamheten vara självständigt utförd. Kravet separerar från skattens tillämpningsområde de personer som är anställda från de som är arbetsgivare. Anställda är inte självständiga och har därför inte statusen av en beskattningsbar person.⁵³

2.4.2 Beskattningsbar transaktion

Det finns fyra typer av transaktioner som är beskattningsbara. Det är sådana transaktioner som därmed faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde. De fyra transaktionerna är; leverans av varor, tillhandahållande av tjänster, unionsinternt förvärv av varor samt import av varor.⁵⁴ 10 kap. 2 § ML anger att de fyra transaktionerna är skattepliktiga, om inget annat anges i samma kapitel. Undantagen gäller för bland annat sjukvård, social omsorg och utbildning.

För att dessa fyra transaktioner ska uppfylla statusen av beskattningsbara transaktioner krävs det att de sker mot ersättning det vill säga att det sker en omsättning i mervärdesskattehänseende. Ersättningen behöver inte nödvändigtvis vara i form av pengar. Byteshandel anses också vara en form av ersättning.⁵⁵ Men det krävs däremot att intäkter direkt kan kopplas till tillhandahållanden eller leveranser. Det måste finnas ett direkt och omedelbart samband mellan ett tillhandahållande och en ersättning för att mervärdesskatt ska utgå. Skulle en viss verksamhet inte ta emot ersättning som direkt kan kopplas till sådana tillhandahållanden faller verksamheten utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt.⁵⁶

Leverans av varor är en överföring av rätten att som ägare förfoga över materiell egendom.⁵⁷ El, gas, värme, kyla och liknande utgör materiell egendom.⁵⁸ Uttag av varor likställs med leverans mot ersättning, detta även om de sker utan ersättning. Enligt bestämmelserna i mervärdesskattelagen avses

⁵² Se Karlsson (2018) s. 396; Kleerup (2023) s. 36.

⁵³ Se Henkow (2016) s. 40.

⁵⁴ Se 3 kap. 1 § ML; Henkow (2016) s. 48.

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Se Henkow (2016) s. 53.

⁵⁷ Se 5 kap, 3 § ML.

⁵⁸ Se 5 kap. 7 § ML.

med uttag av vara att den som är en skattskyldig person tillgodogör sig en vara ur verksamheten för sitt eget privata bruk eller överlåter en vara till någon utan ersättning.⁵⁹ Tillhandahållande av tjänster utgör sådana transaktioner som inte utgör leverans av varor.⁶⁰ Enligt artikel 25 i mervärdesskattedirektivet kan det bland annat utgöra överlåtelser av immateriella tillgångar.⁶¹

Vad som utgör en transaktion har betydelse för avdragsrätten. I den utsträckning en beskattningsbar person använder förvärvade varor och tjänster för sina beskattade transaktioner får denne enligt 13 kap. 6 § ML göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.⁶² Enligt huvudregeln i mervärdesskatterätten ska varje transaktion bestämmas enskilt och särskilt. Men i vissa situationer ska dock vissa separata transaktioner hanteras som en transaktion. I dessa sammanhang hänvisas oftast till huvudsaklighetsprincipen. Det anges även att en transaktion som ur en ekonomisk synvinkel utgör ett enda tillhandahållande ska inte artificiellt delas upp eftersom det stör mervärdesskattesystemets funktion. Vid bedömningen ska man se till vad en typisk kund efterfrågar och den väsentliga karaktären på omsättningen utifrån alla omständigheter som rör omsättningen.⁶³

⁵⁹ Se 5 kap. 8–11 §§ ML; Kleerup (2023) s. 47.

⁶⁰ Se 5 kap. 26 § ML.

⁶¹ Se Artikel 25 i mervärdesskattedirektivet.

⁶² Se 13 kap. 6 § ML; Kleerup (2023) s. 58.

⁶³ Se Henkow (2016) s. 56.

3 Avdragsrätt

3.1 Allmänt

Med ingående mervärdesskatt avses enligt 13 kap. 4 och 5 §§ ML skatt som bidragit till betalningsskyldighet för mervärdesskatt för de från vilken varor eller tjänster har förvärvats och hänför sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster.⁶⁴ Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt regleras i 13 kap. 6 § ML och artikel 167–172 i mervärdesskattedirektivet. Huvudregeln är att den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.⁶⁵ I C-268/83 *Rompelman* har EU-domstolen fastslagit att den som yrkar avdrag för ingående moms ska visa att en ekonomisk verksamhet bedrivs eller att det finns en avsikt att bedriva en ekonomisk verksamhet.⁶⁶ Rätten till avdrag är en förutsättning för att uppnå neutralitet i det mervärdesskatterättsliga området. Syftet är därmed att fria beskattningsbara personer från den belastning av mervärdesskatt som de har erlagt inom sin ekonomiska verksamhet. Transaktioner utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde eller som är undantagna skatteplikt kan däremot inte ge upphov till avdragsrätt.⁶⁷ Artikel 167–169 i mervärdesskattedirektivet reglerar omfattningen och tidpunkten för avdragsrättens inträde. Hur avdragsrätten tillämpas påverkar skattebördan för företag och det kräver att artiklarna tillämpas likartat inom hela EU. Det finns därmed ingen möjlighet för nationella avvikelser för regleringarna.⁶⁸ Enligt rättspraxis från EU-domstolen är avdragsrätten en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet som i princip inte får inskränkas.⁶⁹

Det är däremot inte alltid så enkelt att avgöra om avdragsrätt föreligger eller inte. Trots bestämmelser om att förvärv som hänför sig till transaktioner som är undantagna från skatteplikt eller faller utanför mervärdesskatteområdet inte medger till avdragsrätt föreligger situationer då de ändå kan ge rätt till avdrag för ingående skatt. Detta om transaktionerna har ett tillräckligt nära samband med den ekonomiska verksamhet en beskattningsbar person är skattskyldig för.⁷⁰ Detta kapitel kommer utreda avdragsrättens tillämpning

⁶⁴ Se 13 kap. 4 och 5 §§ ML; Kleerup (2023) s. 57.

⁶⁵ Se 13 kap. 6 § ML; Artikel 167–172 i mervärdesskattedirektivet.

⁶⁶ Se C-268/83 *Rompelman*; Karlsson (2018) s. 396.

⁶⁷ Se Kleerup (2023) s. 58 f.

⁶⁸ *Ibid.*

⁶⁹ Se C-267/15 *Gemeente Woerden* p. 30–31; Henkow (2016) s. 98.

⁷⁰ Se Kleerup (2023) s. 59 f.

och särskilt diskutera möjligheten för avdragsrätten för ingående moms avseende rådgivningstjänster i samband med aktieavyttringar.

3.2 När är ingående moms avdragsgill?

Utgångspunkten att en beskattningsbar persons rätt till avdrag för ingående skatt regleras i 13 kap. 6 § ML och artikel 168 i mervärdesskattedirektivet. Förutsättningen för avdragsrätt är att uppfylla status av beskattningsbar person samt utföra beskattningsbara transaktioner mot ersättning, och att förvärvet hänför sig till transaktioner som medför avdragsrätt. Transaktioner som medför avdragsrätt syftar därmed till verksamheter där avdragsrätt föreligger. Hur man kvalificerar som beskattningsbar person och vad som utgör beskattningsbara transaktioner diskuterades i *avsnitt 2.4.1* och *2.4.2*. Detta avsnitt kommer utreda vilka krav på koppling till transaktioner med avdragsrätt som måste finnas för att avdrag ska medges.⁷¹

För att avdragsrätten ska kunna tillämpas krävs att de materiella villkoren är uppfyllda. I EU:s mervärdesskattedirektiv anges att de förvärv som ligger till grund för avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen för dennes beskattade transaktioner och dessa förvärvade varor eller tjänster ska ha levererats respektive tillhandahållits av en annan beskattningsbar person.⁷² Detta innebär att ett förvärv måste ha tillkommit som ett naturligt led i verksamheten det vill säga ska ha ett naturligt samband med driften. Sådana transaktioner kan vara kostnader för extern eller intern finansiering som till exempel nyemissioner om dessa skulle vara mervärdesskattebelagda.⁷³

Beskattningsbara personer som anskaffar varor eller tjänster till en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt eller undantas skatteplikt kan inte tillämpa avdragsrätten. Om det finns ett direkt eller omedelbart samband med en eller flera transaktioner som medför rätt till avdrag föreligger ändå avdragsrätt. Föreligger inte ett sådant samband kan avdragsrätt ändå föreligga om kostnaderna för tjänsterna utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader och därmed utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som personen tillhandahåller. Dessa typer av omkostnader har ett direkt eller omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.⁷⁴ I båda dessa fall är dock

⁷¹ Se Henkow (2016) s. 99 f.

⁷² Se Artikel 168 mervärdesskattedirektivet; Karlsson (2018) s. 396.

⁷³ Se Westberg (2023) kommentaren till 8 kap. 3 § ML (1994:200).

⁷⁴ Se exempelvis C-29/08 SKF; Henkow (2016) s. 100 f.

avdragsrätten begränsad till den skattepliktiga omsättningens andel av den samlade omsättningen.⁷⁵

Transaktionerna ska bedömas i varje enskilt fall. Däremot hindrar inte detta att för att avdragsrätten ska vara tillämplig, att det krävs direkt och omedelbart samband mellan en viss transaktion i ett tidigare omsättningsled och en eller flera transaktioner i ett senare led. Dessa krav gäller både för avdragsrätten och omfattningen av vad man får göra avdrag för.⁷⁶ Det bör observeras att möjligheten att göra avdrag för ingående moms ska skiljas från avdragsrättens utövande. Trots att de materiella villkoren är uppfyllda är det inte säkert att avdrag kan medges. För att utöva avdragsrätten krävs även att de formella villkoren är uppfyllda, det vill säga att avdraget kan styrkas med exempelvis innehav av en faktura.⁷⁷

Det är inte klarlagt hur det fastställs vad som utgör en kostnadskomponent och när det föreligger ett omedelbart och direkt samband. Samspelet mellan dessa är inte heller klarlagt.⁷⁸ Vägledning får hittas i den rättspraxis som finns på området, se *avsnitt 4.2*.

3.3 Avdragsgill andel

Avdragsrättens räckvidd varierar beroende på den användning som de aktuella varorna och tjänsterna är avsedda för. Den beskattningsbara personen har rätt att dra av all ingående mervärdesskatt som lagts på varor och tjänsters förvärv om dessa är avsedda att uteslutande användas för beskattade transaktioner. Är de däremot avsedda för blandad användning är avdragsrätten begränsad till den del som hänför sig till transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill.⁷⁹ Många företag bedriver blandad verksamhet, det vill säga både sådan verksamhet som berättigar avdragsrätt och sådan som inte gör det. Det innebär att de kvalificerar som både ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet eller att det utförs transaktioner undantagna från skatteplikt i en ekonomisk verksamhet. Någon uttrycklig bestämmelse i mervärdesskattelagen eller i mervärdesskattedirektivet för att beräkna den avdragsgilla andelen mellan skattepliktig verksamhet och verksamhet som inte omfattas av mervärdesskattesystemet finns inte. Det framgår dock av *HFD 2017 ref. 20*

⁷⁵ Se 13 kap. 29–30 §§ ML; Artikel 173–175 i mervärdesskattedirektivet.

⁷⁶ Se Westberg (2023) kommentaren till 8 kap. 3 § ML (1994:200).

⁷⁷ Se Henkow (2016) s. 104 f.

⁷⁸ Ibid s. 101.

⁷⁹ Se artikel 173.1 i mervärdesskattedirektivet; C-153/17 Volkswagen Financial Services Ltd p. 47.

Sveaskog samt *C-437/06 Securenta* att transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt ska behandlas på samma sätt i avdragshänseende som transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt. De bestämmelser som finns reglerar fördelningen av avdragsrätten mellan verksamhet som är skattepliktig och verksamhet som omfattas av mervärdesskattesystemet men som är undantagen skatteplikt.⁸⁰

Vid situationer där en beskattningsbar person använder varor och tjänster både för att utföra ekonomiska transaktioner, som medför rätt till avdrag, och för att utföra ekonomiska transaktioner som inte medför rätt till avdrag för att de är undantagna skatteplikt anges det i huvudregeln, 13 kap. 29 ML, att avdrag är möjligt enbart för mervärdesskatten på delen som medför avdragsrätt respektive hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet. Om den avdragsgilla andelen inte kan bestämmas ska beloppet enligt 13 kap. 29§ ML bestämmas genom uppdelning efter skäligen grund.⁸¹ Bestämmelsen är vag och löser inte problemet, vi får i stället vända oss till artikel 173–175 i mervärdesskattedirektivet.⁸² Artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet innehåller ett antal valmöjligheter för medlemsstaterna.⁸³ Syftet med valmöjligheten är att ge medlemsstaterna möjlighet att beakta den specifika karaktären hos vissa av den skattskyldiges verksamheter för att kunna uppnå mer tillförlitliga resultat.⁸⁴ Artikel 174.1 i mervärdesskattedirektivet utgår från att uppdelningen ska ske med utgångspunkt i årsomsättningen i respektive verksamhet.

Sverige har ännu inte antagit särskilda regler kring beräkningen av den avdragsgilla andelen. Som tidigare nämnt är den regel som kan vara tillämplig för att bestämma den avdragsgilla andelen för blandade verksamheter generellt utformad och anger endast att avdraget ska bestämmas efter skäligen grund.⁸⁵ Huvudregeln i artikel 174.1 i mervärdesskattedirektivet är att använda omsättning som fördelningsgrund. Enligt rättspraxis och doktrin kan huvudregeln tolkas in i begreppet skäligen grund.⁸⁶ Omsättningsmetoden beräknas genom ett bråk där täljaren innehåller den skattepliktiga omsättningen för ett helt beskattningsår och nämnaren den totala omsättningen för beskattningsåret. Det är omsättningsbeloppen exklusive mervärdesskatt som ska användas vid beräkningen.⁸⁷ Resultatet bråket ger är den kvot som motsvarar den

⁸⁰ Se Kleerup (2023) s. 61; RÅ 2010 ref. 98; C-566/17 Zwiasek p. 28–29.

⁸¹ Se Kristofersson (2017) s. 124 f.; Henkow (2016) s. 106; Kleerup (2023) s. 61.

⁸² Se Melz (2023) s. 87.

⁸³ Se Kleerup (2023) s. 61.

⁸⁴ Se Skatteverket (2023), 'avdragsrätten vid blandad verksamhet'.

⁸⁵ Se 13 kap. 29 § ML; Se Henkow (2016) s. 106 f.; RÅ 2010 ref. 98; RÅ 2006 ref. 47.

⁸⁶ Se Kleerup (2023) s. 62; HFD 2014 ref. 18 I.

⁸⁷ Se Skatteverket (2023), 'avdragsrätten vid blandad verksamhet'.

beskattningsbara personens avdragsprocent. Denna ska multipliceras med den ingående skatt på respektive faktura vilken den beskattningsbara personen vill dra av.⁸⁸

EU-rätten skiljer sig från den svenska lagstiftningen så mycket att det är svårt att läsa denna konformt. Detta trots att domstolen i *HFD 2013 ref. 12* anger att det är direktivet som bestämmer omfånget av avdragsrätten.⁸⁹ Skatteverket är av uppfattningen att man får använda sig av andra fördelningsgrunder än den som framkommer av huvudregeln i 13 kap. 29 § ML samt motsvarande bestämmelse i artikel 174.1 i mervärdesskattedirektivet. Skatteverket menar att det finns en möjlighet att avvika från huvudregeln för att medlemsstaterna ska kunna beakta den ”specifika karaktären” i verksamheten som den beskattningsbara personen bedriver.⁹⁰ Man anser därmed att omsättningen är den fördelningsgrund som lämpligen kan användas som för beräkning av avdragsrätten men att även annan fördelningsgrund kan vara relevant.⁹¹ I doktrinen finns det däremot uppfattningar att tolkningsutrymmet för ”skälig grund” ska begränsas till direktivets obligatoriska fördelningsregler det vill säga omsättningsmetoden eftersom andra fördelningsgrunder inte är införlivade i svensk rätt.⁹² Vidare har det i *C-204/03 (Kommissionen mot Spanien)* och *C-234/03 (Kommissionen mot Frankrike)* angetts av EU-domstolen att avvikelser från huvudreglerna beträffande avdragsrättens omfattning måste införlivas för att vara tillåtna.⁹³ Införlivandet i nationell rätt av en direktivbestämmelse kräver inte att denna återges ordagrant men de som berörs av bestämmelsen ska få full kännedom om sina rättigheter och skyldigheter.⁹⁴ När det gäller de frivilliga undantagsbestämmelserna i artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet har EU-domstolen uttalat att det krävs att en medlemsstat införlivar en sådan undantagsregel i en uttrycklig nationell bestämmelse för att få möjlighet att föreskriva den i första hand.⁹⁵

Det är tveksamt om huvudregeln i 13 kap. 29 § ML öppnar upp för en möjlighet att avvika från huvudregeln.⁹⁶ Sverige har reglerat en möjlighet att avvika från fördelning av avdragsrätten i 13 kap. 30 § ML som anger att om förvärven till största del utgör avdragsberättigade transaktioner finns det en

⁸⁸ Se Melz (2023) s. 87 f.

⁸⁹ Se Henkow (2016) s. 107.

⁹⁰ Se Skatteverket (2023), ’avdragsrätten vid blandad verksamhet’.

⁹¹ Se Henkow (2016) s. 107.

⁹² Se Kristofersson (2017) s. 128 f.

⁹³ Se Kleerup (2023) s. 62.

⁹⁴ Se HFD 2023 ref. 45 p. 25; C-102/08 *Salix* p. 40–42.

⁹⁵ Se de förenade målen C-180/10 *Salix* och C-181/10 *Slaby*; HFD 2023 ref. 45 p. 26.

⁹⁶ Se Kleerup (2023) s. 62.

regel som anger att de icke avdragsberättigade transaktionerna kan ignoreras, den s.k. 95% regeln. Detta förutsätter även att förvärvet eller importen inte överstiger 1000 kr.⁹⁷ Bortsett från dessa bestämmelser har det i svensk rätt inte införlivats andra fördelningsgrunder.

3.4 Avdragsrätt för aktieavyttringar

3.4.1 Aktieavyttringar, innanför eller utanför mervärdesskattesystemet?

Utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar i syfte att vinna intäkter ska betraktas som ekonomisk verksamhet.⁹⁸ EU-domstolen har däremot i rättspraxis som exempelvis *C-70/01 EDM* fastslagit att enbart förvärv, innehav och avyttring av andelar inte kan anses utgöra utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Sådana intäkter anses därmed inte omsatta i ekonomisk verksamhet.⁹⁹ Aktieöverlåtelser omfattas därför som huvudregel inte av mervärdesskattens tillämpningsområde. Syftar däremot aktieöverlåtelserna till omstrukturera en koncern eller om ägarbolaget deltagit i bolagets förvaltning genom att tillhandahålla mervärdesskattepliktiga tjänster utgör aktieöverlåtelserna en förlängning av bolagets skattepliktiga verksamhet.¹⁰⁰ EU-domstolen har i målet *C-142/99 Floridienne* konstaterat att direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av ett dotterbolag måste anses utgöra en ekonomisk verksamhet i den utsträckningen att transaktioner ska anses vara mervärdesskattepliktiga.¹⁰¹ Det krävs därmed en aktiv förvaltning i de ägda bolagen för att anses bedriva en ekonomisk verksamhet. Annars faller avyttringarna av aktier utanför mervärdesskattens tillämpningsområde.

Tillskillnad från företagsöverlåtelser är det faktum att andelsöverlåtelser faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde inte uttryckligen reglerat i mervärdesskattedirektivet.¹⁰² Överlåtelser av dotterbolagsaktier kan ses som en verksamhetsöverlåtelse och därmed falla utanför mervärdesskattenstillämpningsområde. I *C-29/08 AB SKF* har detta ansetts gälla när ett moderbolags avyttring av dotterbolagsaktier kan likställas med överföring av ett bolags samtliga tillgångar eller någon del därav. Detta utgör inte fallet när endast en överlåtelse av aktier i dotterbolag sker och moderbolaget tillhandahåller

⁹⁷ Se 13 kap. 30 § ML och artikel 173(2)(e) i mervärdesskattedirektivet; Se Kleerup (2023) s. 62.

⁹⁸ Se 4 kap. 2 § ML; Artikel 9 i mervärdesskattedirektivet.

⁹⁹ Se *C-70/01 EDM*; *C-60/90 Polysar Investments*; Kleerup (2023) s. 158.

¹⁰⁰ Se Hedin (2017) s. 658; *C-29/08 SKF* p. 30–31 och p. 33

¹⁰¹ Se *C-142/99 Floridienne*.

¹⁰² Jfr artikel 19 i mervärdesskattedirektivet; Kleerup (2023) s. 158

mervärdesskattepliktiga tjänster.¹⁰³ En överlåtelse av aktier i ett bolag kan endast likställas med en överföring av samtliga tillgångar eller del därav om aktierna ingår i en enhet som ger förvärvaren möjlighet att driva en självständig ekonomisk verksamhet.¹⁰⁴ Avyttringen av enbart dotterbolagsaktier i samband med tillhandahållande av mervärdesskattepliktiga tjänster får mot bakgrund av SKF domen anses omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.¹⁰⁵ Trots att en aktieförsäljning omfattas av mervärdesskattesystemet är nästa fråga om något undantag från skatteplikt är tillämpligt.

3.4.2 Avyttringar av dotterbolagsaktier, undantagna från skatteplikt?

Enligt 5 kap. 38§ ML undantas överlåtelse av tillgångar i verksamhet i samband med att verksamheten överläts eller i samband med fusion eller liknande förfarande från skatteplikt. Med tillgångar avses även bland annat förmedling av aktier. Som huvudregel utgår därmed inte mervärdesskatt vid överlåtelse av aktier. Detta förutsätter att den skatt som annars skulle tagits ut på överlåtelsen skulle vara avdragsgill för mottagaren av tillgångarna eller att mottagaren skulle ha rätt till återbetalning av skatten.¹⁰⁶ Bestämmelsen i 5 kap. 38§ ML ska omfatta överlåtelse av en hel verksamhet eller en del av en verksamhet som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet.¹⁰⁷ Artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet uttrycker på liknande sätt att transaktioner rörande bland annat aktier ska undantas från skatteplikt.¹⁰⁸

I mål *C-497/01 Zita modes* har EU-domstolen anfört att begreppet ”överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav” ska tolkas så att det omfattar överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet.¹⁰⁹ I EU-domstolens dom i mål *C-651/11 X-BV* framgår att en överlåtelse av aktier i ett bolag endast kan likställas med en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, om aktierna ingår i en enhet som medger utövande av självständig verksamhet för förvärvaren. En aktieavyttring som inte följs av en överlåtelse av tillgångar gör inte detta möjligt för förvärvaren.¹¹⁰ I *HFD 2014 ref. 1* hade ett bolag överlåtit sina aktier i sitt dotterbolag, men inte några andra tillgångar

¹⁰³ Se Skatteverket (2023), ’överlåtelse av verksamhet’.

¹⁰⁴ Ibid; HFD 2014 ref. 1.

¹⁰⁵ Se C-29/08 SKF.

¹⁰⁶ Se 5 kap. 38§ ML; Skatteverket (2023), ’överlåtelse av verksamhet’.

¹⁰⁷ Se Skatteverket (2023), ’överlåtelse av verksamhet’; Prop. 2022/23:46 s. 228 och 376; C-497/01 *Zita Modes* p. 40.

¹⁰⁸ Se Artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet

¹⁰⁹ Se C-497/01 *Zita Modes* p. 40.

¹¹⁰ Se C- 651/11 *X BV*.

som tillsammans med aktierna utgjort en enhet. Det utgjorde därmed inte en verksamhetsöverlåtelse. Det innebär att omsättningen ingår i bolagets ekonomiska verksamhet.¹¹¹

Dotterbolagsaktier omfattas därmed inte av 5 kap. 38 § ML.¹¹² Detta eftersom den omfattar verksamhetsöverlåtelser. Den bestämmelse som i stället är tillämplig är 10 kap. 33 § ML.¹¹³ Det innebär därmed att avyttring av dotterbolagsaktier som ingår i bolagets ekonomiska verksamhet och faller inom mervärdesskattens tillämpningsområde ska undantas från skatteplikt i enlighet med 10 kap. 33 § ML.¹¹⁴ Avdragsrätt föreligger inte för förvärv som är hänförliga till transaktioner som är undantagna från skatteplikt eller till sådant som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde.¹¹⁵ Sammanfattningsvis kan sägas att andelsavyttringar kan falla utanför mervärdesskattens tillämpningsområde och inte klassificeras som en ekonomisk verksamhet. Omfattas andelsavyttringen av mervärdesskattens tillämpningsområde undantas den i stället från skatteplikt i enlighet med 10 kap. 33 § ML. Som tidigare nämnt i uppsatsen har det angetts i både *HFD 2017 ref. 20 Sveaskog* samt *C-437/06 Securenta* att transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt ska behandlas på samma sätt i avdragshänseende som transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt. Denna förståelse krävs för att kunna gå vidare i diskussionen avseende avdragsrätt för rådgivningstjänster avseende avyttring av dotterbolagsaktier.¹¹⁶

3.5 Särskilt om avdragsrätt avseende rådgivningstjänster vid avyttring av dotterbolagsaktier

Företagsöverlåtelser och -förvärv leder oftast till stora utgifter i form av rådgivningstjänster för företagen. För verksamheter med begränsad avdragsrätt för ingående skatt är det av särskilt intresse huruvida rådgivningstjänsterna kan faktureras med eller utan mervärdesskatt.¹¹⁷

Rättsfallet från EU-domstolen *C-235/00 CSC* anger att förmedling utgör en verksamhet som utförs av en mellanman som inte är part i ett avtal avseende en finansiell produkt och vars verksamhet skiljer sig från typiska avtalsenliga

¹¹¹ Se HFD 2014 ref. 1.

¹¹² Se HFD 2014 ref. 1; Kleerup (2023) s. 158.

¹¹³ Se 10 kap. 33 § ML; Kleerup (2023) s. 158.

¹¹⁴ Se 10 kap. 33 § ML; HFD 2014 ref. 1; Kleerup (2023) s. 159.

¹¹⁵ Se Kleerup (2023) s. 59.

¹¹⁶ Se HFD 2017 ref 20; C-437/06 Securenta.

¹¹⁷ Se Kleerup (2023) s. 159.

prestationer som parterna i sådana avtal utför. Det är därmed en tjänst som utförs åt en av parterna mot ersättning. Det anges vidare i domen att förmedlingsverksamhetens ändamål är att göra avtalsparterna nöjda utan att ha ett eget intresse i resultatet av avtalets innehåll. En underleverantör som får information som har samband med kontraktet för att få teckna de värdepapper som avtalet avser utgör inte en sådan mellanman som EU-domstolen anger i rättsfallet. Vid en helhetsbedömning ska tjänsten innebära att de funktioner som är specifika och väsentliga för en förmedlingstjänst uppfylls.¹¹⁸

Som tidigare nämnt är förmedling av dotterbolagsaktier undantagen från skatteplikt enligt 10 kap. 33§ ML. HFD har behandlat detta i ett flertal domar men har oftast funnit att det inte är fråga om förmedling. I *RA 2001 not. 23* konstaterade däremot HFD att corporate finance-verksamhet utgjorde förmedling. Uppdraget beskrevs av skatterättsnämnden som huvudregel, försäljning eller förmedling av aktier i samband med en börsintroduktion. För att undantaget i bestämmelsen ska vara tillämpligt krävs det att tjänsten just avser förmedling av aktier eller andra andelar. Skatteverket har även angett att det är syftet med uppdraget som avgör huruvida det är en förmedlingstjänst eller inte.¹¹⁹

Det kan konstateras att rådgivningstjänster som inte utgör förmedling av aktier eller andra andelar, är mervärdesskattepliktiga. Frågan uppstår därmed huruvida mervärdesskatten på rådgivningstjänster är avdragsgill. Denna fråga är inte relevant om rådgivningstjänsterna anses utgöra förmedling eller om såväl överförd som befintlig verksamhet är av den mervärdesskattefria karaktären att avdrag för ingående skatt är uteslutet. För att bestämma avdragsrätten krävs det att skilja mellan rådgivningstjänster som rör företagsöverlåtelsen och de rådgivningstjänster som rör löpande rådgivning för verksamheten. Detta eftersom löpande rådgivning oftast ses som en allmän kostnad.¹²⁰

Det har i tidigare rättspraxis konstaterats att det inte medges avdrag för ingående mervärdesskatt avseende rådgivningstjänster på förvärv som är direkt hänförliga till en skattefri överlåtelse.¹²¹ Genom ny rättspraxis kan avdragsrätten för ingående moms på ett förvärv bestämmas utifrån villkoret att det ska finnas ett omedelbart eller direkt samband mellan kostnaderna och den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.¹²² EU-domstolen har

¹¹⁸ Se C-235/00 CSC; Kleerup (2023) s. 159 f.

¹¹⁹ Se Kleerup (2023) s. 160 f.

¹²⁰ Ibid s. 162.

¹²¹ Se Fri (2020) s. 73–74.

¹²² Se exempelvis C-29/08 AB SKF.

genom *C-29/08 AB SKF* nyanserat det tidigare synsättet. Av domen framgår att det föreligger avdragsrätt för kostnader hänförliga till försäljning av andelar i dotterbolag som är undantagna från skatteplikt under förutsättningen att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna för de ingående tjänsterna och den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.¹²³ Det har även i tidigare kapitel angetts att det finns två typer av samband. Antingen kan det finnas ett omedelbart och direkt samband med en viss, specifik transaktion eller att det finns ett samband med hela verksamheten (allmänna omkostnader). Båda dessa typer kräver en undersökning i huruvida förvärvet utgör en kostnadskomponent i den utgående verksamheten i fråga.¹²⁴

Det kan sägas att det inte är helt tydligt huruvida ett förvärv är direkt hänförligt till en viss specifik transaktion eller till hela verksamheten (allmänna omkostnader). Frågan om ett visst förvärv har direkt eller omedelbart samband med den ekonomiska verksamheten har prövats av såväl EU-domstolen som HFD ett flertal gånger.¹²⁵ I doktrin samt senare fastställd rättspraxis anges att ett direkt och omedelbart samband föreligger om de kostnader som uppkommit i samband med försäljningen bärs av den beskattningsbara personens normala affärsverksamhet, men inte om kostnaderna bärs av aktieförsäljningen.¹²⁶ *HFD 2023 ref. 41* är det senaste förtydligandet av avdragsrätten men det är av intresse att diskutera utvecklingen av rättspraxis i såväl Sverige som EU-nivå för att kunna analysera huruvida HFD:s dom är i linje med tidigare rättspraxis på området. Detta kommer göras i *kapitel 4* och *kapitel 5*.

¹²³ Se Kleerup (2023) s. 163 f.

¹²⁴ Se Fri (2020) s. 73–74; artikel 1 i mervärdesskattedirektivet.

¹²⁵ Se bl.a. HFD 2017 ref. 20; RÅ 2010 ref. 56; *C-29/08 AB SKF*.

¹²⁶ Se HFD 2017 ref. 20; HFD 2023 ref. 41; Kleerup (2023) s. 164.

4 Utveckling av avdragsrätten i praxis

4.1 Bakgrund

I det kommande avsnitt kommer läsaren vägledas genom utvecklingen av avdragsrätten för ingående mervärdesskatt när rådgivningstjänster anskaffats i samband med aktieöverlåtelser i både nationell och EU-domstolens rättspraxis. Jag begränsar mig till att behandla avdragsrätten och bedömningen av den avdragsgilla andelen i denna uppsats och behandlar därmed inte andra frågor som kommer upp i målen.

4.2 Förvärv för transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt

Som ovan har nämnts har rådgivningstjänster som hänför sig till skattefria andelsöverlåtelser med stöd av *C-4/94 BLP* och *RÅ 2003 ref. 36* inte medgetts avdrag för ingående mervärdesskatt. Det ansågs därmed i dessa domar att det inte förelåg någon avdragsrätt för ingående moms för kostnader med ett för nära samband till skattefria andelsöverlåtelser. Sedan dess har avdragsrätten utvecklats i både EU-domstolens samt HFD:s rättspraxis. Detta avsnitt kommer redogöra för den utveckling av rättspraxis som inneburit att avdragsrätt föreligger för ingående moms när det finns ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna för de ingående tjänsterna och den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.¹²⁷

4.2.1 EU-domstolen

4.2.1.1 *C-4/94 BLP*

BLP är ett förvaltningsbolag som tillhandahåller sina tjänster åt en grupp rörelsedrivande bolag som producerar varor för möbel- och hobbysnickeriindustrin. Då det finansiella läget för BLP försämrades avyttrade ledningen i juni 1991 95% av andelarna i det tyska bolaget Berg som man två år tidigare hade förvärvat. Försäljningssumman användes sedan för att betala av skulder som BLP hade. I sin deklaration hade BLP yrkat avdrag för mervärdesskatt som hänförde sig till konsulttjänster som BLP tagit i anspråk med avyttringen av andelarna i Berg. Med hänvisning till att avyttringen av andelar ur mervär-

¹²⁷ Se *C-4/94 BLP*; *RÅ 2003 ref. 36*; Klerup (2023) s. 163 f.

dessskatterättslig synpunkt utgjorde en skattefri transaktion avslag första instans BLP:s yrkanden om avdrag. BLP förde därefter målet vidare. Domstolen inhämtade att EU-domstolen skulle meddela förhandsavgörande.¹²⁸

BLP var av uppfattningen att det skulle strida mot ordalydelsen i artikel 17.2 i mervärdesskattedirektivet att begränsa avdraget till mervärdesskatt som har betalats för tillhandahållande av varor eller tjänster som är direkt kopplade till skattepliktiga transaktioner. Man var även av uppfattningen att det skulle vara oförenligt med principen om mervärdesskattens neutralitet samt leda till olikartad behandling av transaktioner.¹²⁹ Domstolen var i stället av uppfattningen att det endast är i undantagsfall som det ska medges avdragsrätt för mervärdesskatt för varor eller tjänster som används för skattefria transaktioner.¹³⁰

Domen är historisk på så sätt att det är första gången EU-domstolen tog ställning till avdragsrätt för ingående skatt i samband med avyttring av dotterbolag.¹³¹ I den mervärdesskatterättsliga doktrinen ansåg Ramsdahl Jensen och Stensgaard att man kunde urskilja en distinktion av det direkta och omedelbara sambandet i EU-domstolens rättspraxis. De menade att man kunde urskilja en funktionell bedömning eller en ekonomisk bedömning av sambandet. I BLP kan det anses att EU-domstolen använder sig av en funktionell bedömning. Den tar sin utgångspunkt i vilken verksamhet som är drivande för en kostnad. Om det finns ett kausalt samband mellan en kostnad och en verksamhet. BLP nekades därmed avdrag eftersom rådgivningstjänsterna ansåg ha ett kausalt samband med den skattefria aktieöverlåtelsen. Att förvärvet indirekt hade samband med skattepliktig verksamhet ändrade inte domstolens uppfattning.¹³² EU-domstolen utgår däremot av en ekonomisk bedömning i *C-29/08 SKF* och *C-126/14 Sveda* eftersom avdragsrättens görs beroende på vilken verksamhet som ger kostnadstäckning för rådgivningstjänsterna.¹³³ Detta kommer vidare diskuteras i *avsnitt 4.2.1.2 och 4.3.1.4*.

4.2.1.2 *C-29/08 AB SKF*

Målet grundar sig i mål RÅ 2010 ref. 56 där regeringsrätten den 18 januari 2008 beslutade att inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Bakgrunden i målet är att SKF avsåg att omstrukturera koncerns verksamhet och i samband med detta avveckla dess helägda dotterbolag genom att avyttra

¹²⁸ Se C- 4/94 (BLP) p. 1–11.

¹²⁹ Se C- 4/94 (BLP) p. 13.

¹³⁰ Se C- 4/94 (BLP) p. 23.

¹³¹ Se C-4/94 BLP; Kristoffersson (2023) 'Avdrag för ingående mervärdesskatt vid försäljning av dotterbolag'.

¹³² Se Ramsdahl (2023) s. 3–32.

¹³³ Se Hedin (2017) s. 658.

samtliga aktier i dotterbolaget. Vidare ska SKF avyttra ett innehav på 26,5 % i ett annat bolag som tidigare varit ett helägt dotterbolag till SKF (kommer framöver anges som intressebolag). SKF har tillhandahållit skattepliktiga tjänster till detta bolag.¹³⁴ SKF förvärvar rådgivningstjänster i samband med avyttrandet av andelarna i båda bolag. Förvärvandet av dessa rådgivningstjänster är föremål för mervärdesskatt.¹³⁵ Skatterättsnämnden fann i förhandsbeskedet att SKF hade avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i båda fallen. Man ansåg att tillhandahållandet av rådgivningstjänster till båda bolag ingick i den ekonomiska verksamheten. Omständigheten att verksamheten i det andra bolaget avslutades successivt innebar inte någon annan bedömning.¹³⁶

EU-domstolen ansåg att genom avyttringen av samtliga aktier i dotterbolaget och intressebolaget avvecklar SKF sitt ägande i dessa bolag. Avyttringen som moderbolaget genomförde i syfte att omstrukturera en bolagskoncern, kan anses utgöra en transaktion, som består i att fortlöpande vinna intäkter och som avser en verksamhet som omfattar mer än bara försäljning av aktier. Denna transaktion ansågs därmed ha ett direkt samband med hur koncernens verksamhet organiserar och utgör därmed en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet.¹³⁷ EU-domstolen fann därmed att ett moderbolags avyttring av samtliga aktier i ett helägt dotterbolag och av resterande aktieinnehav i ett intressebolag som tidigare varit helägt, till vilka moderbolaget tillhandahållit tjänster som ska vara föremål för mervärdesskatt, utgör en ekonomisk verksamhet som omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde. Men den ska undantas från mervärdesskatteplikt.¹³⁸ Domstolen fann däremot att det förelåg rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på tjänster som förvärvats i samband med en avyttring av aktier, under förutsättning att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna för de ingående tjänsterna och den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.¹³⁹

Genom SKF-domen öppnade EU-domstolen upp för ett helt nytt synsätt när det gäller aktieförsäljningskostnader. EU-domstolen ansåg att när ett moderbolag avyttrar samtliga aktier i ett helägt dotterbolag och resterande aktier i ett intressebolag som tidigare varit helägt, till vilka moderbolaget tillhandahållit rådgivningstjänster som ska vara föremål för mervärdesskatt, utgör en

¹³⁴ Se C-29/08 SKF p. 20–21.

¹³⁵ Se C 29/08 SKF p.21; Kleerup (2023) s. 234.

¹³⁶ Se C-29/08 SKF p. 23; Kleerup (2023) s. 234 f.

¹³⁷ Se C-29/08 SKF p. 33.

¹³⁸ Se C-29/08 SKF p. 41 och p. 53.

¹³⁹ Se C-29/08 SKF p. 73.

ekonomisk verksamhet. EU-domstolen kom även fram till att det är de nationella domstolarna som ska göra denna bedömning.¹⁴⁰

4.2.2 Högsta förvaltningsdomstolen

4.2.2.1 *RÅ 2003 ref. 36*

X AB (bolaget) är moderbolag i en koncern och tar del i koncernens verksamhet genom att bland annat mot ersättning utföra koncerngemensamma funktioner åt sina dotterbolag. Bolaget yrkade avdrag för ingående mervärdesskatt avseende kostnader för administrativa, ekonomiska och juridiska konsulttjänster som tillhandahållits bolaget i samband med avyttring av dotterbolagsaktier. Mot bakgrunden att aktieavyttringen var undantagen skatteplikt anförde Regeringsrätten att det inte förelåg avdragsrätt för kostnader som var hänförliga till aktieavyttringen. Motiveringen var att kostnaderna för de förvärvade rådgivningstjänsterna utgjorde en del av aktieförsäljningen och inte av den beskattningsbara personens normala ekonomiska verksamhet. Domen är därmed i linje med domen i C-4/94 BLP.¹⁴¹

4.3 Direkt och omedelbart samband

Det är inte ett absolut krav att rådgivningstjänsternas kostnader är direkt kopplade till några identifierbara skattepliktiga transaktioner. Vid transaktioner som inte faller inom mervärdesskatten har avdragsrätt medgivits under förutsättning att det förelegat ett direkt och omedelbart samband mellan förvärvet och den ekonomiska verksamhet som bedrivs vid sidan om den undantagna transaktionen.¹⁴² Om sambandet har förelegat har kostnaden för förvärvet ansetts utgöra en allmän omkostnad i den ekonomiska verksamheten.¹⁴³ Detta avsnitt kommer redogöra för den rättspraxis som belyser hur ett direkt och omedelbart samband bör bedömas. Nedan kommer redogöras för de rättsfall som har bedömts vara mest relevanta för frågeställningen.

4.3.1 EU-domstolen

4.3.1.1 *C-98/98 Midland Bank*

Midland är ställföreträdare för en företagsgrupp som anses som en enhet i mervärdesskattehänseende. I denna företagsgrupp ingick affärsbanken Samuel Montagu & Co. Samuel Montagu tillhandahöll såväl tjänster som är

¹⁴⁰ Se C-29/08 SKF p. 73.

¹⁴¹ Se RÅ 2003 ref. 36; Hedin (2017) s. 658.

¹⁴² Se C-29/08 SKF; Nilsson (2002) s. 35.

¹⁴³ Se 4.3.1.2.

skattepliktiga och tjänster som är undantagna från mervärdesskatt.¹⁴⁴ Samuel Montagu tjänade 1987 som affärsbank för Quadrex Holdings Inc. Quadrex önskade köpa upp Mercantile house Holding Ltd, ett börsnoterat bolag. British and Commonwealth Holding plc (B & C) var också intresserade av att köpa Mercantile. Quadrex och B & C ingick ett avtal där B & C skulle köpa Mercantile och sedan sälja avdelningen för stora affärstransaktioner till Quadrex. Quadrex kunde därefter inte köpa avdelningen av B & C på grund av likviditetsproblem.¹⁴⁵

En tvist uppstod mellan affärsbanken och B & C. B & C stämde Samuel Montagu med yrkande om skadestånd för påstått falska uttalanden om Quadrex ekonomiska ställning. Vid tvisten upphandlades juridiska tjänster av Samuel Montagu. Tvisten vid den nationella domstolen gällde huruvida den ingående mervärdesskatten hänförlig till dessa juridiska tjänster medförde avdragsrätt.¹⁴⁶ Midland hävdade att de juridiska tjänster som advokatbyrån tillhandahöll utgjorde en del av den ekonomiska rådgivning som Samuel Montagu gett Quadrex.¹⁴⁷

Genom besvarandet av de frågor den nationella domstolen ställde till EU-domstolen kom man fram till att det i princip krävs ett direkt omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska tillerkännas den skattskyldige och för att avgöra omfattningen av en sådan rättighet. Det åligger på de nationella domstolarna att tillämpa kriterier på vad som utgör ett direkt och omedelbart samband på omständigheterna i varje anhängigt mål.¹⁴⁸ Domstolen kom även fram till att en skattskyldig som utför såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, har rätt att göra avdrag för de ingående mervärdesskatt som belastat varor och tjänster som den skattskyldige förvärvat, om det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan dessa utgående transaktioner som medför rätt till avdrag.¹⁴⁹ Förvärv som utgör allmänna omkostnader i den ekonomiska verksamheten är avdragsgilla eftersom de utgör kostnadskomponenter i de skattepliktiga transaktionerna.¹⁵⁰

¹⁴⁴ Se C-98/98 Midland Bank p. 8.

¹⁴⁵ Se C-98/98 Midland Bank p. 9.

¹⁴⁶ Se C-98/98 Midland Bank p. 10–11; Kleerup (2023) s. 217.

¹⁴⁷ Se C-98/98 Midland Bank p.12.

¹⁴⁸ Se C-98/98 Midland Bank p. 17–34.

¹⁴⁹ Se C-98/98 Midland Bank p.33.

¹⁵⁰ Se Nilsson (2002) s. 35.

4.3.1.2 C-408/98 Abbey National

Scottish Mutual Assurance plc är ett livförsäkringsbolag som är helägt av moderbolaget Abbey national som även företräder dotterbolaget i mervärdesskattefrågor. Scottish Mutual bedriver även uthyrning av näringsfastigheter. Inom ramen för uthyrningen var Scottish Mutual innehavare av en arrenderätt för vilken upplåtelseperioden uppgick till 125 år avseende näringsfastigheten Atholl House i Aberdeen, som hyrdes ut i andrahand till näringsidkare. 1992 säljer Scottish Mutual sina rättigheter avseende arrendet samt andrahandsuthyrningen till ett bolag som inte ingår i samma koncern. För att genomföra överföringen anlätade Scottish Mutual olika tjänster som medförde att bolaget stod för arvoden på vilka de tvingades betala 4 365 GBP i mervärdesskatt. Abbey National väckte talan i nationell domstol efter det att det hade fastslagits att endast en del av den ingående mervärdesskatt som var hänförlig till dess utgifter kunde återfås. Detta eftersom Commissioners ansåg att försäljningen utgjorde en överföring utan avbrott i driften med följd att någon mervärdesskatt inte ska ingå i försäljningspriset och något avdrag därmed inte kunde ske.¹⁵¹

Frågeställningarna till EU-domstolen berörde såväl avdragsrättens omfattning i en blandad verksamhet som frågeställningen om avdragsrätten i samband med en verksamhetsöverlåtelse, det vill säga frågan om avdragsrättens omfattning vid undantag från beskattning.¹⁵² Domstolen fastställer först och främst att avdragssystemet har till syfte att säkerställa den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte på något sätt ska belasta honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet ska garantera en fullständig neutralitet gällande skattebördan för all ekonomisk verksamhet.¹⁵³

Överföringen av tillgångar utgjorde inte en skattepliktig transaktion på grund av hur medlemsstaten valt att tillämpa artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet.¹⁵⁴ Domstolen konstaterade att det av tidigare praxis *C-98/98 Midland Bank* följer att det ska föreligga ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt ska tillerkännas den skattskyldige.¹⁵⁵ EU-domstolen ansåg att något direkt och omedelbart samband

¹⁵¹ Se C-408/98 Abbey National p. 10–14.

¹⁵² Se C-408/98 Abbey National p. 15; Forssén (2002) s. 123.

¹⁵³ Se C-408/98 Abbey National p. 24.

¹⁵⁴ Se C-408/98 Abbey National p. 33.

¹⁵⁵ Se C-408/98 Abbey National p. 26; Kleerup (2023) s. 218 f.

mellan de olika tjänsterna och en eller flera utgående transaktioner inte förelåg.¹⁵⁶

Domstolen åberopade även den princip som anges i *C-98/98 Midland Bank* p.29 att mervärdesskatt ska utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag medges för mervärdesskatt som direkt kan hänföra till de olika kostnadskomponenterna. Det följer av denna princip att avdragsrätten kräver ett direkt och omedelbart samband mellan de varor eller tjänster som förvärvats och de skattepliktiga transaktionerna, att rätten att dra av den mervärdesskatt som kan hänföras till dessa varor eller tjänster förutsätter att utgifterna för att förvärva dessa utgör en del av kostnadskomponenterna för de skattepliktiga transaktionerna. Dessa utgifter måste därmed vara en del av kostnaderna för de utgående transaktionerna. I regel måste kostnadskomponenterna ha uppstått innan den skattskyldige utförde de skattepliktiga transaktioner till vilka dessa är hänförliga.¹⁵⁷

Domstolen fann av det anförda att det inte finns något direkt och omedelbart samband mellan de olika tjänsterna som överlåtaren förvärvade i syfte att genomföra överföringen av samtliga tillgångar eller någon del därav och en eller flera utgående transaktioner som ger rätt till avdrag. I stället fann domstolen att kostnaderna för dessa tjänster omfattas av den skattskyldiga personen allmänna kostnader och de utgör i denna egenskap kostnadskomponenter för ett företags produkter. Även om Scottish Mutual vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav inte genomför några transaktioner efter att ha använt sig av nämnda tjänster, ska kostnaderna för dessa anses utgöra en del av hela den ekonomiska verksamhet som bedrevs i företaget före överföringen.¹⁵⁸ Domstolen fann därmed att kostnaderna för dessa tjänster omfattades av den skattskyldiges allmänna kostnader och de utgör i denna egenskap kostnadskomponenter för ett företags produkter. Det ska i detta hänseende noteras att den skattskyldige personen endast kan dra av den andel av mervärdesskatten som är hänförlig till transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill.¹⁵⁹ Det förelåg därmed omkostnader som kunde kopplas till företagets hela ekonomiska verksamhet, detta även om den skattskyldiga personen utförde en s.k. blandad verksamhet.¹⁶⁰ EU-domstolen anger även att överlåtaren kan dra av ingående mervärdesskatt hänförlig till kostnader för tjänster som förvärvats i syfte att genomföra överföringen av samtliga tillgångar

¹⁵⁶ Se C-408/98 *Abbey National* p. 34.

¹⁵⁷ Se C-408/98 *Abbey National* p. 26–27; *Midland Bank* C-98/98 p. 29–30.

¹⁵⁸ Se C-408/98 *Abbey National* p. 34–35.

¹⁵⁹ Se C-408/98 *Abbey National* p. 37.

¹⁶⁰ Se C-408/98 *Abbey National* p. 38.

eller en del av tillgångarna, om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan förvärvade tjänsterna och en klart avgränsad del av hans ekonomiska verksamheter. Detta för att kostnaderna för de förvärvade tjänsterna ska utgöra en allmän omkostnad för denna avgränsade ekonomiska verksamhet där alla transaktioner är mervärdesskattepliktiga.¹⁶¹ Det är i slutändan den nationella domstolen som ska göra bedömningen om dessa kriterier är uppfyllda.¹⁶²

4.3.1.3 *C-16/00 Cibo*

I EU-domstolens dom i *C-16/00 Cibo* framgår att förvärv av andelar i dotterbolag kan vara hänförliga till ett bolags verksamhet även om förärv av andelar i dotterbolag i sig faller utanför mervärdesskattens område.¹⁶³ *Cibo*-målet är ett mål som följer de principer som fastställts i både *Midland Bank* och *Abbey National*. *Cibo*-domen behandlar ett holdingbolags rätt till avdrag för ingående moms avseende kostnader vid förvärv av dess dotterbolag.¹⁶⁴ *Cibo* innehar en avsevärd mängd andelar i tre bolag som är specialiserade inom cykelindustrin. Bolaget *Compagnie d'importation des laines* (nedan kallat *CIL*) bildade *Cibo* och är även deras största aktieägare.¹⁶⁵

Cibo har inför den nationella domstolen bestritt eftertaxeringen av mervärdesskatt till följd av skattemyndighetens vägran att godkänna det avdrag för mervärdesskatt som bolaget hade gjort för perioden den 2 november 1993-den 31 december 1994 för olika tjänster som tredje man hade krävt betalning för med anledning av förvärv av andelar i dess dotterbolag. Detta rör tjänster för det inledande skedet av ett förvärv av andelar i *Cibo*s dotterbolag som bland annat juridisk rådgivning och bolagsrevision.¹⁶⁶

För att kunna avgöra frågan om avdragsrätt för momsen på de inköpta tjänsterna, inhämtade den nationella domstolen ett förhandsavgörande från EU-domstolen. Förhandsavgörandet avsåg bland annat huruvida ett holdingbolags inblandning i sina dotterbolags förvaltning utgör ekonomisk verksamhet i momshänseende, enligt vilket kriterium kan man definiera inblandning, om det är fråga om inblandning faller utdelning på aktier i så fall utanför mervärdesskattens tillämpningsområde av något annat skäl än den ekonomiska verksamheten och om utdelning på aktier faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde, vilka konsekvenser får det för avdragsrätten?¹⁶⁷ Frågorna

¹⁶¹ Se C-408/98 *Abbey National* p. 42; Kleerup (2023) s. 218 f.

¹⁶² Se C-408/98 *Abbey National* p. 41.

¹⁶³ Se C-16/00 *Cibo*; Kleerup (2023) s. 165.

¹⁶⁴ Se C-16/00 *Cibo* p. 28; Alhager (2001) s. 852.

¹⁶⁵ Se C-16/00 *Cibo* p. 8.

¹⁶⁶ Se C-16/00 *Cibo* p. 9.

¹⁶⁷ Se C-16/00 *Cibo* p. 13.

gällande utdelning kommer lämnas därhän eftersom det saknar relevans för uppsatsens syfte.

Frågan om vilket kriterium som ska användas för att definiera om ett holdingbolags inblandning i sina dotterbolags förvaltning utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 sjätte mervärdesskattedirektivet var av betydelse för att avgöra om Cibo bedrev sådan verksamhet att bolaget hade avdragsrätt för ingående moms.¹⁶⁸ Med stöd i fast rättspraxis fann EU-domstolen att endast förvärv och innehav av andelar inte ska anses utgöra sådan ekonomisk verksamhet att förvärvaren och innehavaren ska betraktas som en skattskyldig person i momshänseende. Skulle däremot ägandet i dotterbolagen åtföljas av en direkt eller indirekt inblandning i förvaltningen av dotterbolagen skulle bedömningen bli en annan. Sådant deltagande utgör ekonomisk verksamhet förutsatt att deltagandet i förvaltningen inte endast består i att utöva de rättigheter som holdingbolaget har i egenskap av andelsägare.¹⁶⁹ EU-domstolen fastställer i enlighet med punkt 19 i domen i målet *Floridienna och Berginvest* att en sådan inblandning i förvaltning av dotterbolag anses utgöra en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet i den utsträckning som det omfattar genomförandet av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i direktivet.¹⁷⁰ Sådana administrativa, finansiella, kommersiella och tekniska tjänster som holdingbolaget tillhandahåller dina dotterbolag utgör transaktioner som är mervärdesskattepliktiga och därför ansågs Cibo bedriva sådan ekonomisk verksamhet som kunde få avdrag för ingående moms.¹⁷¹

Andra frågan rörde huruvida Cibo kunde få avdrag för ingående moms för stödtjänsterna till förvärvet av dotterbolagsaktier. Här hänvisade EU-domstolen till domarna i målen *Midland Bank* och *Abbey National*. Det kräver ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner, för vilka rätt till avdrag föreligger, för att Cibo ska ha rätt till ingående moms.¹⁷² Mervärdesskatt ska även utgå enligt princip vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och avdrag medges för mervärdesskatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna.¹⁷³ Detta förutsätter att utgifterna för att förvärva dessa

¹⁶⁸ Se C-16/00 *Cibo* p. 14; Alhager (2001) s. 852.

¹⁶⁹ Se C-16/00 *Cibo* p. 18–20; Alhager (2001) s. 852.

¹⁷⁰ Se C-16/00 *Cibo* p. 21.

¹⁷¹ Se C-16/00 *Cibo* p. 22.

¹⁷² Se C-16/00 *Cibo* p. 29.

¹⁷³ Se C-16/00 *Cibo* p. 30.

varor eller tjänster utgör en del av kostnadskomponenterna för de skattepliktiga transaktionerna. Utgifterna måste således vara en del av kostnaderna för de utgående transaktionerna, för vilka de förvärvade varor och tjänster används.¹⁷⁴ De tjänster som Cibo köpt in för att förvärva dotterbolagsaktier var enligt EU-domstolen en del av deras allmänna omkostnader och var därmed en del av de kostnadskomponenterna för de utgående transaktionerna. De har således ett direkt och omedelbart samband med Cibos hela verksamhet.¹⁷⁵ Det ska sägas att EU-domstolen anger att om holdingbolaget utgör en blandad verksamhet ska endast den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de transaktioner som ger rätt till avdrag som är avdragsgill.¹⁷⁶

4.3.1.4 C-126/14 Sveda

Sveda är en juridisk person med vinstsyfte vars verksamhet består i tillhandhållande av logi, mat och dryck, anordnande av mässor samt byggnadsteknisk rådgivning och konsulttjänster för denna typ av verksamheter. Den 2 mars 2012 ingick Sveda avtal om stöd med det nationella utbetalningsorganet vid jordbruksministeriet. Enligt avtalet skulle Sveda genomföra projektet ”Naturstig för rekreation (och utforskande) av baltisk mytologi”. Allmänheten skulle få kostnadsfri tillgång till naturstigen. Sveda skulle stå för 10% av kostnaderna medan resten av genomförandekostnaderna skulle utbetalningsorganet stå för. Sveda drog av mervärdesskatten avseende förvärv och tillverkning av vissa investeringsvaror i samband med att skapa den aktuella naturstigen. Den nationella skatteinspektionen nekade avdrag med dessa belopp eftersom de ansåg att Sveda inte hade visat att de varor och tjänster som förvärvats var avsedda att användas för mervärdesskattepliktig verksamhet.¹⁷⁷ Trots att Sveda inte har använt sig av rådgivningstjänster i samband med en andelsavyttring är rättsfallet av intresse eftersom domen belyser hur ett direkt och omedelbart samband bör bestämmas.

Den nationella domstolen var osäker huruvida den ingående mervärdesskatten är avdragsgill. Domstolen undrade därmed huruvida det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan de kostnader som hänför sig till arbetets utförande och den ekonomiska verksamhet som planerades av Sveda, mot bakgrund av att naturstigen är direkt avsedd att användas kostnadsfritt av allmänheten. Avsikten var att Sveda i förlängningen skulle locka besökare till en plats där man skulle tillhandahålla varor och tjänster. Frågan var därmed

¹⁷⁴ Se C-16/00 Cibo p. 31.

¹⁷⁵ Se C-16/00 Cibo p. 32–33.

¹⁷⁶ Se C-16/00 Cibo p. 35.

¹⁷⁷ Se C-126/14 Sveda p. 8–10.

ställd för att få klarhet kring tolkningen av artikel 168 i mervärdesskattedirektivet.¹⁷⁸

Frågan huruvida den beskattningsbara personen har agerat i denna egenskap för en ekonomisk verksamhet, är en sakfråga som ska bedömas med hänsyn till samtliga omständigheter i det enskilda fallet, däribland vilken typ av vara det är fråga om och den tid som förflutit mellan förvärvet av varan och dess användning i den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. Det är den nationella domstolen som ska göra denna bedömning. Den nationella domstolen har i detta fall angett att kostnaderna är avsedda för att i slutändan bedriva den ekonomiska verksamhet som planerades av Sveda. Det framgår således att Sveda hade förvärvat eller tillverkat de aktuella investeringsvarorna i avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet, vilket styrks av objektiva omständigheter, och att bolaget följaktligen agerat i egenskap av beskattningsbar person, i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet. Omständigheten att naturstigen inledningsvis skulle tillhandahållas kostnadsfritt, förändrade därmed inte det att den var avsedd att användas för att locka kunder till Sveda.¹⁷⁹

Vidare tog EU-domstolen ställning till huruvida de aktuella investeringsvarorna används för beskattade transaktioner i enligt artikel 168 i mervärdesskattedirektivet. Den nationella domstolen har angett att investeringsvarorna är direkt avsedda att användas kostnadsfritt av allmänheten, men att de samtidigt ingår i målsättningen om den beskattningsbara personens senare genomförande av beskattningsbara transaktioner. De nationella skattemyndigheterna och domstolarna ska vid tillämpning om kriteriet direkt och omedelbart samband beakta alla omständigheter kring de aktuella transaktionerna. Frågan huruvida ett sådant samband föreligger ska således bedömas mot bakgrund av den aktuella transaktionens objektiva innehåll. Det följer av den nationella domstolens konstateranden att Svedas kostnader för att anlägga stigen delvis borde ingå i priset på de varor eller tjänster som tillhandahålls för den ekonomiska verksamhet som planeras av bolaget. Svedas kostnader för att anlägga naturstigen ska kopplas samman med den ekonomiska verksamhet som planeras av bolaget eftersom verksamheten inte faller utanför mervärdesskattedirektivet tillämpningsområde. Trots att aktuella investeringsvarorna är direkt avsedda att användas kostnadsfritt av allmänheten påverkar det inte det direkta och omedelbara sambandet mellan transaktionerna och den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. EU-domstolen

¹⁷⁸ Se C-126/14 Sveda p. 11–14.

¹⁷⁹ Se C-126/14 Sveda p. 21–25.

konstaterade därmed att det förelåg ett direkt och omedelbart samband mellan Svedas kostnader och den samlade ekonomiska verksamhet som planerades av bolaget men noterade att det ankom på den nationella domstolen att kontrollera detta.¹⁸⁰

Gina Hedin diskuterar *C-126/14 Sveda* i Skattenytt och anger att syftet bör kunna tillmätas självständig betydelse för bedömningen av direkt och omedelbart samband. Syftet med förvärvet och dess indirekta användning i verksamheten kunde styrkas med objektiva omständigheter vilket var avgörande i bedömningen. Hon är därmed av uppfattningen att den direkta användningen av ett ingående förvärv inte bör bryta ett objektivet fastställt indirekt samband med den ekonomiska verksamheten.¹⁸¹

4.3.2 Högsta förvaltningsdomstolen

4.3.2.1 HFD 2017 ref. 20 (*Sveaskog-målet*)

I målet mellan Sveaskog och Skatteverket, även kallat Sveaskog-målet, gällde avdragsrätt för mervärdesskatt på kostnader som uppkommit i samband med bolagsförsäljningar. Sveaskog avyttrade två dotterbolag och drog på sig rådgivningskostnader i samband med detta för vilka man yrkade avdrag. Försäljningarna ansågs utgöra renodlade aktieförsäljningar. Sveaskog hade inte deltagit i förvaltningen av dessa företag och förhållandena skilde sig därmed mot förhållandena i målet *C-29/08 SKF*.¹⁸² Skatteverket motiverade nekandet av avdragsrätt genom att ange att omständigheten att inga tjänster hade tillhandahållits till dotterbolaget innebar att innehavet inte utgjorde en del av den ekonomiska verksamheten. Det utgjorde därmed en ren värdepappersförsäljning för vilken avdragsrätt för mervärdesskatt saknas. Sveaskog åberopade *C-29/08 SKF* och *C-126/14 Sveda* som sin grund för sin talan.¹⁸³

HFD konstaterar av EU-domstolens praxis att det framgår att transaktioner som rör avyttringar av aktier som utgångspunkt inte utgör ekonomisk verksamhet och att sådana transaktioner faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Vidare anges att det föreligger situationer när transaktioner som avser avyttring av aktier omfattas av tillämpningsområdet. Detta är exempelvis när transaktionerna utförs inom ramen för en affärsverksamhet avseende handel med värdepapper i enlighet med EU-domstolens bedömning i

¹⁸⁰ Se *C-126/14 Sveda* p. 26–35.

¹⁸¹ Se Hedin (2017) s. 658.

¹⁸² Se HFD 2017 ref. 20; Holmlund (2017) s. 624.

¹⁸³ *Ibid.*

C-465/03 Kretztechnik. I situationer när aktieavyttringen antingen faller utanför det mervärdesskattepliktiga området eller är undantagen från skatteplikt kan avdrag inte medges för förvärv som har ett direkt och omedelbart samband med själva aktietransaktionen.¹⁸⁴ Med en hänvisning till domen i C-29/08 SKF anger HFD att trots detta kan en kostnad till skattefri transaktion ge avdragsrätt såsom för allmänna omkostnader förutsatt att kostnaden ingår som en kostnadskomponent för bolagets varor och tjänster snarare än priset på de aktier som har avyttrats. Detta gäller oavsett om transaktionen faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt eller om transaktionen är undantagen från mervärdesskatt.¹⁸⁵ Mats Holmlund och Fredrik Mattsson är av uppfattningen att HFD lutar sig närmare den faktiska lydelsen av EU-domstolens dom i SKF genom att fokusera på huruvida kostnaderna för rådgivningstjänsterna har kunnat övervältras på köparna av dotterbolagsaktierna eller om de har kommit att ingå i priset på bolagets allmänna produkter och tjänster i verksamheten.¹⁸⁶

HFD konstaterar i domen att den senaste rättspraxis från EU-domstolen har antagit ett mer ändamålsinriktat och funktionellt synsätt för att bestämma huruvida avdragsrätt kan medges. Det kan tolkas som HFD menar att man ska ställa sig frågan vad som är syftet med försäljningen. Försäljningen kan antingen syfta till att frigöra kapital för den fortsatta verksamheten i bolaget eller att man vill effektivisera verksamheten. Det bidrar därmed att HFD måste applicera denna nya rättspraxis tillskillnad från hur man bedömde i ditt tidigare avgörande i RÅ 2010 ref. 56.¹⁸⁷

HFD medgav i domen avdragsrätt för ingående skatt som var hänförlig till försäljning av två dotterbolag. HFD uttalade att: ”det får förutsättas att, som bolaget anför, kostnaderna för konsulttjänsterna inte kunnat övervältras på köparna av dotterbolagen utan kommit att ingå i priset på bolagets produkter i den skogsförvaltande verksamheten”.¹⁸⁸ Sveaskog fick fullt avdragsrätt trots att Sveaskog under året genomförde stora transaktioner som föll utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Detta innebär att HFD ansåg att försäljningen i sig inte medförde att Sveaskog ansågs bedriva blandad verksamhet.¹⁸⁹ Detta trots att Skatteverket har i ett ställningstagande daterat 19 januari 2011 av en långtgående tolkning av EUD:s domar i *C-29/08 SKF* och *C-*

¹⁸⁴ Se HFD 2017 ref. 20.

¹⁸⁵ Se HFD 2017 ref. 20; Holmlund (2017) s. 624.

¹⁸⁶ Se Holmlund (2017) s. 624.

¹⁸⁷ Se HFD 2017 ref. 20; Holmlund (2017) s. 624.

¹⁸⁸ Se HFD 2017 ref. 20; Kleerup (2023) s. 164.

¹⁸⁹ Se HFD 2017 ref. 20; Holmlund (2017) s. 624.

174/08 NCC ansett att bolag som säljer dotterbolag anses bedriva blandad verksamhet och därmed ska få sin avdragsrätt begränsad.¹⁹⁰ Det kan därmed tolkas som att om HFD hade hållit med Skatteverkets bedömning i ställningstagandet hade återförvisat målet vad gäller bedömningen av avdragsrättens sats.¹⁹¹ Mats Holmlund och Fredrik Mattsson skriver i en redogörelse för Sveaskog- domen att en aktieförsäljning av ett dotterbolag i normalfallet måste vara en sådan intäkt som inte ska räknas med vid beräkningen av avdragsrätten och därmed ses som bittransaktioner i enlighet med artikel 174.2 2 b i mervärdesskattedirektivet. De anger vidare att utgången ger anledning att bedöma denna typ av intäkter kan klassificeras som bittransaktioner som inte ska påverka avdragsrätten för ingående mervärdesskatt.¹⁹² Mer om bedömningen av den avdragsgilla andelen kommer redogöras i *avsnitt 4.4*.

4.4 Bedömningen av den avdragsgilla andelen

Som nämnts tidigare i uppsatsen är det många företag som bedriver blandad verksamhet. Vid bestämmelse avdragsrätten som hänför sig till den del som medför avdrag ska uppdelningen göras efter skälig grund.¹⁹³ EU-rätten anger i artikel 173–175 i mervärdesskattedirektivet att uppdelning ska ske med utgångspunkt i årsomsättningen i respektive verksamhet. Övriga möjligheter att avvika från omsättningen som fördelningsgrund har inte införlivats i svensk rätt.¹⁹⁴ Om en kostnad kan hänföras direkt till en identifierbar skattepliktig transaktion medges fullt avdrag för förvärvet. Om kostnaden däremot är en allmän omkostnad i hela verksamheten torde avdragsrätt endast medges enligt den fördelningsgrund som gäller.¹⁹⁵ Det finns få tydliga avgöranden som ger vägledning för frågan hur ingående skatt i blandad verksamhet exakt ska beräknas. Detta avsnitt kommer redogöra för den rättspraxis som finns och är relevant gällande bedömningen av avdragsrättens fördelning när bolag bedriver blandad verksamhet. Rättsfall som tidigare presenterats som har diskuterat bestämmandet av den avdragsgilla andelen kommer inte repeteras i detta avsnitt.

4.4.1 EU-domstolen

4.4.1.1 *De förenade målen C-108/14 och C-109/14 Larentia + Minerva*

¹⁹⁰ Se Holmlund (2017) s. 624.; Skatteverket (2011), 'Avdragsrätt för mervärdesskatt på förvärv i samband med försäljning av aktier i en ekonomisk verksamhet'.

¹⁹¹ Se Holmlund (2017) s. 624.

¹⁹² Se Holmlund (2017) s. 624.

¹⁹³ Se 13 kap. 29 § ML; Kleerup (2023) s. 61.

¹⁹⁴ Se Kleerup (2023) s. 62.

¹⁹⁵ Se Nilsson (2002) s. 35.

Det EU-domstolen uttalar sig om i *Larentia + Minerva* är avdragsrätten vid förvärv av dotterbolag och hur avdragsrätten ska bestämmas när det är fråga om kostnader som är hänförliga till verksamhet som dels faller inom, dels faller utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.¹⁹⁶ Trots förvärv inte är av intresse för uppsatsen kommer rättsfallets del avseende hur avdragsrätten ska bestämmas för blandade verksamheter belysas.

Det som är nytt i detta mål i förhållande till EU-domstolens tidigare praxis i till exempel *C-16/00 Cibo* är att domstolen klargör betydelsen i avdragshänseende av huruvida holdingbolaget deltar i dotterbolagens förvaltning eller inte. För att avdrag för ingående skatt på förvärvsutgifterna ska medges krävs det därmed att det görs med syfte att förvärva dotterbolag i vars förvaltning holdingbolaget deltar. Vid förvärv som görs både för att förvärva dotterbolag i vars förvaltning holdingbolaget deltar, och i vars förvaltning holdingbolaget inte deltar, medges endast delvis avdragsrätt. Den ingående skatten måste delas upp i en avdragsgill och en icke avdragsgill andel.¹⁹⁷ EU-domstolen uttrycker i *Larentia + Minerva* att det är upp till de nationella myndigheterna att fastställa en lämplig fördelningsgrund mellan verksamhet inom och utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt.¹⁹⁸

4.4.1.2 *C-437/06 Securenta*

Twisten vid den nationella domstolen rör *Securenta* som under år 1994 bedrev verksamhet som bestod av förvärv, förvaltning och utnyttjande av fastigheter, värdepapper, företagsandelar och förmögenhetstillgångar av alla slag. *Securenta* gjorde gällande att den ingående mervärdesskatten i sin helhet avsåg kostnader som hade samband med anskaffandet av nytt kapital och att den var avdragsgill eftersom, den emission av aktier som hade genomförts var kopplad till en förstärkning av bolagets kapital och hade kommit dess ekonomiska verksamhet i allmänhet till godo. Finanzamt nekade avdrag för en del av den ingående mervärdesskatten.¹⁹⁹

Den första tolkningsfrågan som blev hänskjuten till EU-domstolen gällde hur avdragsrätten för ingående mervärdesskatt ska bestämmas när en skattskyldig person bedriver ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet. *Securenta* bedriver verksamhet av tre slag. För det första icke-ekonomisk verksamhet som

¹⁹⁶ Se Förenade målen C-108/14 och C-109/14 *Larentia + Minerva*; Kristoffersson (2017) s. 111–129.

¹⁹⁷ Se Förenade målen C-108/14 och C-109/14 *Larentia + Minerva* p.29–29; Kristoffersson (2017) s. 111–129.

¹⁹⁸ Se Förenade målen C-108/14 och C-109/14 *Larentia + Minerva*; Kristoffersson (2017) s. 111–129.

¹⁹⁹ Se C-437/06 *Securenta* p. 11–14.

faller utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde. För det andra ekonomisk verksamhet som faller innanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde men är undantagen från skatteplikt för mervärdesskatt. För det tredje ekonomisk verksamhet som är skattepliktig.²⁰⁰ Domstolen konstaterar att när en beskattningsbar person samtidigt bedriver ekonomisk verksamhet, vilken är skattepliktig eller undantagen från skatteplikt, och icke-ekonomisk verksamhet som faller utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde, kan avdrag endast medges för den mervärdesskatt som avser kostnader som går att hänföra till en ekonomisk verksamhet som bedrivs av den beskattningsbara personen.²⁰¹

Den andra tolkningsfrågan avser huruvida det vid uppdelningen av den mervärdesskatt som avser kostnaderna ska användas en fördelningsmetod som beaktar vilka slags investeringar som har gjorts eller en fördelningsmetod som beaktar vilka slags transaktioner som har genomförts i analogi med artikel 17.5 i mervärdesskattedirektivet (nuvarande artikel 173 i mervärdesskattedirektivet). Domstolen anger att det inte finns några bestämmelser i mervärdesskattedirektivet för uppdelning av den ingående mervärdesskatten beroende på om de kostnader som skatten avser hänför sig till ekonomisk eller icke-ekonomisk verksamhet. Det ankommer i stället på medlemsstaterna att fastställa metoder och kriterier som är lämpliga i detta avseende. Vid utövan- det av sin skönsmässiga befogenhet ska medlemsstaterna beakta syftet med och systematiken i mervärdesskattedirektivet och i enlighet härmed föreskriva en fördelningsmetod.²⁰²

4.4.1.3 C-511/10 BLC

Målet vid den nationella domstolen rör BLC som under åren 2003 och 2004 uppförde en byggnad som innehöll bostadslägenheter och lokaler. När byggnaden var slutförd hyrde BLC ut byggnaden. Uthyrningen var till viss del undantagen från mervärdesskatt och till viss del mervärdesskattepliktig. BLC gjorde avdrag för en del av den ingående mervärdesskatten som man beräknade ut genom omsättningsmetoden. Finanzamt slog fast att den avdragsgilla andelen i stället skulle beräknas genom förhållandet mellan lokalerna yta och bostadslägenheternas yta. Detta eftersom Tyskland i sin nationella lagstiftning införlivat att den omsättningsbaserade metoden endast skulle användas om ingen annan fördelningsmetod är möjlig.²⁰³ Den hänskjutande domstolen har begärt ett förhandsavgörande för att få klarhet i huruvida artikel 17.5

²⁰⁰ Se C-437/06 *Securenta* p. 23 och p. 26.

²⁰¹ Se C-437/06 *Securenta* p. 31.

²⁰² Se C-437/06 *Securenta* p. 32–36 och p. 38–39.

²⁰³ Se C-511/10 *BLC* p. 7–8.

tredje stycket i sjätte direktivet (nuvarande artikel 173 i mervärdesskattedirektivet) ska tolkas så, att medlemsstaterna har rätt att föreskriva fördelningen vid beräkning av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt för uppförandet av en byggnad för blandad användning, i första hand ska ske genom en annan metod än omsättningsmetoden.²⁰⁴

Domstolen konstaterar att det följer av artikel 17.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet inte hindrar att en medlemsstat föreskriver att det i första hand är en av de metoder för beräkningen av den avdragsgilla andelen som anges i bestämmelsens tredje stycke som ska användas för en viss transaktion, såsom uppförandet av byggnad för blandad användning, förutsatt att medlemsstaten iakttar de principer som ligger bakom det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Detta gäller framför allt principerna om skatteneutralitet och proportionalitet.²⁰⁵ Det sjätte mervärdesskattedirektivet utgör således inget hinder för att medlemsstaterna tillämpar en annan fördelningsgrund än omsättningsmetoden för en viss transaktion. Detta under förutsättning att den valda metoden garanterar att den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt kan fastställas mer exakt än med omsättningsmetoden.²⁰⁶ Det anges däremot att det skulle strida mot sjätte mervärdesskattedirektivet att tillåta att en medlemsstat antar en lagstiftning som rent allmänt avviker från huvudregeln gällande omsättningsmetoden. Detta eftersom det skulle frångå direktivets syfte att den avdragsgilla andelen bör beräknas på liknande sätt i alla medlemsstater.²⁰⁷

4.4.1.4 C-153/17 Volkswagen Financial Services Ltd

VWFS är ett finansbolag som är helägt av Volkswagen Financial Services AG som ingår i koncernen Volkswagen AG. Koncernen tillverkar och säljer motorfordon av olika märken. Finansiering som VWFS erbjuder kan användas för att förvärva fordon av något av de märken som tillhör koncernen. VWFS:s verksamhet är uppdelad i flera grenar, varav en är detaljhandel. En av dessa produkter är leasing av motorfordon. Enligt mervärdesskattelagstiftningen i Storbritannien utgör leasingavtal flera olika tillhandahållanden. Tillhandahållande av ett fordon utgör en beskattningsbar transaktion medan beviljande av en kredit utgör en transaktion som är undantagen från skatteplikt.²⁰⁸ Mot bakgrund av att VWFS delvis är undantaget från skattskyldighet,

²⁰⁴ Se C-511/10 BLC p. 12.

²⁰⁵ Se C-511/10 BLC p. 16 och p. 19–22.

²⁰⁶ Se C-511/10 BLC p. 24.

²⁰⁷ Se C-511/10 BLC p. 14–17.

²⁰⁸ Se C-153/17 Volkswagen Financial Services Ltd p. 9-14.

är parterna oense om i vilken utsträckning bolaget har rätt att dra av ”resterande skatt”. Det konstaterades att det förelåg ett direkt och omedelbart samband mellan de allmänna omkostnader och VWFS:s samlade verksamhet.²⁰⁹ Domstolen kom däremot fram till att eftersom de allmänna omkostnader avser varor och tjänster som använts för att genomföra både transaktioner som ger rätt till avdrag och transaktioner som inte ger rätt till avdrag, behöver en avdragsgill andel fastställas i enlighet med artikel 173-1 C-153/17 Volkswagen Financial Services Ltd p. 9-1475 i mervärdesskattedirektivet.²¹⁰

Domstolen kom fram till att artiklarna 168 och 173.2 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att allmänna omkostnader som är hänförliga till sådana transaktioner för leasing av lös egendom, även om dessa inte återspeglas i det belopp som tas ut av kunden för tillhandahållandet av den berörda varan utan i det räntebelopp som tas ut för den ”finansiella” delen av transaktionen, i mervärdesskattehänseende ändå ska betraktas som en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för detta tillhandahållande. Medlemsstaterna får inte tillämpa en fördelningsmetod som inte tar hänsyn till den berörda varans ursprungliga värde vid leverans, om inte denna metod kan garantera en mer exakt fördelning än den som skulle följa av den omsättningsbaserade metoden.²¹¹ Detta gör att omsättning av leasingtransaktioner ska i sin helhet betraktas som skattepliktig även om delen avseende räntor i sig kan betraktas som undantagna från skatteplikt.²¹²

4.4.1.5 C- 566/17 Zwiazek

Begäran om ett förhandsavgörande har framställts i ett mål mellan ett förbund av kommuner i polen och skattemyndigheten. Förbundet är en juridisk person som bildats i enlighet med polsk rätt för att utföra vissa offentliga uppgifter som åligger de kommuner som är medlemmar i förbundet. Förbundet utför verksamhet som inte omfattas av det gemensamma systemet för mervärdesskatt samt ekonomisk verksamhet som omfattas av det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Förbundet ådrog sig kostnader som delvis utgjorde blandade kostnader. De kunde inte uteslutande hänföras till antingen förbundets icke-ekonomiska transaktioner eller till förbundets ekonomiska transaktioner.²¹³

²⁰⁹ Se C-153/17 Volkswagen Financial Services Ltd p. 15 och p.43.

²¹⁰ Se C-153/17 Volkswagen Financial Services Ltd p. 48.

²¹¹ Se C-153/17 Volkswagen Financial Services Ltd p. 59.

²¹² Se C-153/17 Volkswagen Financial Services Ltd; Kleerup (2023) s. 66.

²¹³ Se C-566/17 Zwiazek p. 2 och p. 12–14.

Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet huruvida ”artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell praxis enligt vilken en beskattningsbar person får dra av hela den ingående mervärdesskatten vad avser blandade kostnader när det i den tillämpliga skattelagstiftningen saknas särskilda bestämmelser om kriterier och metoder för en fördelning som skulle göra det möjligt för denna person att fastställa den andel av denna ingående mervärdesskatt som ska hänföras till personens ekonomiska verksamhet respektive dennes icke-ekonomiska verksamhet”.²¹⁴

Domstolen konstaterar att man tidigare slagit fast att mervärdesskattedirektivet saknar bestämmelser för uppdelningen av ingående mervärdesskatt mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet, avseende blandade kostnader. Medlemsstaterna har således utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller av valet av sådana metoder eller kriterier för fördelning.²¹⁵ Däremot anger domstolen i överensstämmelse med generaladvokatens förslag till avgörande att tillåtelsen att till fullo dra av den ingående mervärdesskatten för blandade kostnader ger en fördel som strider mot principen om skatteneutralitet.²¹⁶ Att en medlemsstat saknar särskilda bestämmelser och kriterier för denna typ av fördelning ska inte påverka räckvidden av den avdragsrätt som föreskrivs i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet.²¹⁷ Vidare anges det att nationella domstolar är skyldiga att i möjligaste mån tolka den nationella lagstiftningen på ett sätt som är förenligt med EU-rätten. Nationella domstolar måste följaktligen, när så är nödvändigt, ändra fast rättspraxis om denna grundas på en tolkning av nationell rätt som är oförenlig med ett direktivs syfte.²¹⁸ Domstolen kom därmed fram till att artikel 168 i mervärdesskattedirektivet utgör ett sådant hinder för nationell praxis enligt vilken en beskattningsbar person får dra av hela den ingående mervärdesskatten vad avser blandade kostnader när det saknas särskilda bestämmelser för sådan fördelning.²¹⁹

4.4.2 Högsta förvaltningsdomstolen

4.4.2.1 HFD 2014 ref. 18 I

²¹⁴ Se C-566/17 Zwiasek p. 23.

²¹⁵ Se C-566/17 Zwiasek p. 29 och p. 34.

²¹⁶ Se C-566/17 Zwiasek p. 36.

²¹⁷ Se C-566/17 Zwiasek p. 37.

²¹⁸ Se C-566/17 Zwiasek p. 48–49.

²¹⁹ Se C-566/17 Zwiasek p. 50.

Genom domen i *HFD 2014 ref. 18 I* avvisades ett överklagat förhandsbesked från Skatterättsnämnden som rörde tillämpningen av 8 kap. 13 § ML (nuvarande 13 kap. 29 § ML). Denna bestämmelse anger att avdrag endast får göras för skatten på den del av kostnaden som hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet. Om denna inte kan fastställas ska uppdelningen bestämmas efter skälig grund.²²⁰

Bolaget X AB bedrev mervärdesskattepliktig verksamhet avseende rådgivning. Man bedrev samtidigt en från skatteplikt undantagen verksamhet avseende in- och utlåning. Detta ställer krav på att ingående mervärdesskatt på förvärv som är gemensamma för verksamheterna delas upp. Frågan till skatterättsnämnden av bolaget X AB var efter vilka grunder omsättningen i in- och utlåningsverksamheten skulle bestämmas för den händelse omsättningen skulle väljas som fördelningsgrund vid beräkning av den avdragsgilla andelen av den ingående moms. HFD anger att det inte förekommer exemplifieringar, vad som i olika situationer kan utgöra skälig grund. Bestämmelserna i artikel 173–175 i mervärdesskattedirektivet är mer utförliga.²²¹

HFD var av uppfattningen att en skälig grund kan vara omsättningsmetoden men att annan fördelningsgrund ska användas om den ger ett mer exakt resultat. I den mån medlemsstaterna väljer en av metoderna i 173.2 i mervärdesskattedirektivet ska hänsyn tas till syftet med och systematiken i direktivet. Beräkningen av avdragsgill andel ska enligt HFD så långt som möjligt motsvara resursförbrukningen i de olika verksamhetsgrenarna. Domstolen uttalade också att den flexibilitet som kännetecknar 8 kap. 13 § ML har en motsvarighet i den EU-rättsliga regleringen.²²²

HFD kommer inte fram till något avgörande i det enskilda fallet avseende X AB:s val av metod för att beräkna den avdragsgilla andelen. I stället konstateras att underlag saknas för att göra en bedömning av huruvida omsättningsmetoden är den mest lämpliga fördelningsgrunden. En sådan bedömning är inte heller möjlig att göra i ett förhandsbesked. HFD var därmed av uppfattningen att förhandsbeskedet inte borde ha meddelats och att det därmed ska undanröjas.²²³

4.4.2.2 *HFD 2023 ref. 45*

²²⁰ Se 13 kap. 29 § ML; HFD 2014 ref. 18 I.

²²¹ Se HFD 2014 ref. 18 I.

²²² Se HFD 2014 ref. 18 I.

²²³ Se HFD 2014 ref. 18 I.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 16 oktober 2023 dom rörande bestämmandet av avdragsgill andel vid bedrivandet av blandad verksamhet. Målet HFD 2023 ref. 45 rör Volkswagen Finans Sverige AB som bedriver blandad verksamhet. Den skattepliktiga verksamheten består av försäljning och leasing av bilar. Omsättningen i den undantagna verksamheten utgörs huvudsakligen av intäkter från försäkrings- och finansieringsverksamhet. Bolaget begärde att den avdragsgilla andelen av den ingående skatten avseende kostnader som var gemensamma för bolagets verksamheter för åren 2010 och 2011 skulle fastställas med omsättningen i de olika verksamheterna som fördelningsgrund. Skatteverket avlog begäran och bestämde att den avdragsgilla andelen skulle beräknas enligt en s.k. sektoriserad fördelningsmetod.²²⁴

Frågan som högsta förvaltningsdomstolen prövat är huruvida det är förenligt med EU-rätten att med stöd i bestämmelserna i 8 kap. 13 § ML (nuvarande 13 kap. 29 § ML) inte medge att en skattskyldig använder en omsättningsbaserad fördelningsmetod som anges i artikel 174 i mervärdesskattedirektivet för att fastställa den avdragsgilla andelen och i stället bestämma att annat metod ska användas.²²⁵

Domstolen anger att bestämmelsen om uppdelning efter skälig grund har sin bakgrund i den äldre lagtexten från 1968 och har därmed inte utformats i syfte att införliva den unionsrättsliga regleringen. Men bestämmelsens formulering öppnar upp för att fördelningen ska kunna göras med tillämpning av någon av de metoder som anges i direktivet. Av bestämmelsen kan det däremot inte uttryckligen framgå att omsättningsmetoden ska användas som huvudregel eller för vilka transaktioner en annan metod ska väljas. HFD anser därmed att bestämmelsen inte kan anses uppfylla de krav på tydlighet, precision och klarhet som EU-domstolen har ställt upp för att ett införlivande ska anses ha skett på ett godtagbart sätt.²²⁶ Det finns därmed ingen möjlighet att, mot den enskildes vilja, tillämpa en metod som anges i 173.2 c för att bestämma avdragsgill andel. Även huvudregeln kan inte anses vara korrekt införlivad i svensk rätt. Artiklarna 173.1 och 174 i direktivet får dock anses ha direkt effekt. Volkswagen Finans Sverige AB kan därför inte vägras användning av omsättningsbaserad metod för att bestämma avdragsgill andel avseende gemensamma kostnader vid blandad verksamhet.²²⁷

²²⁴ Se HFD 2023 ref. 45 p. 3–5.

²²⁵ Se HFD 2023 ref. 45 p. 11.

²²⁶ Se HFD 2023 ref. 45 p. 27.

²²⁷ Se HFD 2023 ref. 45 p. 28–32.

5 HFD 2023 ref. 41

5.1 Bakgrund

I *HFD 2023 ref. 41* tar HFD ställning till avdragsrätt för ingående mervärdesskatt avseende rådgivningstjänster i samband med avyttring av dotterbolagsaktier för femte gången.²²⁸ AB Volvo är ett moderbolag i Volvokoncernen som tillhandahåller de svenska dotterbolagen managementtjänster. Den enda ekonomiska verksamhet som moderbolaget bedriver är att tillhandahålla dessa skattepliktiga tjänster till dotterbolag. Vid en omorganisation avyttrade man ett av sina svenska dotterbolag och yrkade avdrag för ingående moms på rådgivningstjänster som uppkom i samband med avyttringen. Skatteverket nekade bolaget avdrag för kostnaderna med motiveringen att de fick anses ha ett direkt och omedelbart samband med den från mervärdesskatt undantagna aktieförsäljningen.²²⁹ Skatteverket var även av uppfattningen att bolaget inte hade gjort sannolikt att försäljningen av dotterbolaget hade gynnat bolaget fortsatta ekonomiska verksamhet och att de därmed inte hade gjort sannolikt att det fanns ett direkt och omedelbart samband mellan förvärvet av konsulttjänster och de tjänster som bolaget tillhandahöll dotterbolagen.²³⁰

Prövningstillstånd meddelades av HFD trots att rättsfrågan verkar vara ganska fastställd i tidigare praxis.²³¹ Detta verkar bero på Skatteverkets yrkande om att förutsättningarna i HFD 2017 ref. 20 skiljer sig med dem i det nu avgjorda målet.²³² Detta eftersom det inte fanns någon egen rörelse vid sidan av dotterbolagsförvaltningen dit det frigjorda kapitalet kunde hänföras.²³³

5.2 Bedömningen avseende avdragsrätten

Domstolen anger att en förutsättning för avdragsrätt är att kostnaderna ska anses ha ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Tillskillnad från ett direkt och omedelbart samband med avyttringen av andelarna i dotterbolaget. Vid en sådan bedömning ska det av-

²²⁸ Se tidigare rättsfall i RÅ 2003 ref. 36; HFD 2010 ref. 56; HFD 2014 ref. 1; HFD 2017 ref. 20.

²²⁹ Se HFD 2023 ref. 41 p. 5–6.

²³⁰ Se HFD 2023 ref. 41 p. 8.

²³¹ Se HFD 2017 ref. 20.

²³² Se HFD 2023 ref. 41 p. 19.

²³³ Se HFD 2023 ref. 40 p.19; Åberg (2023) s. 546.

göras huruvida kostnaderna ingår i priset på de utgående beskattade transaktionerna snarare än priset på de aktier som avyttras.²³⁴ HFD refererar till *HFD 2017 ref. 20 Sveaskog* där denna bedömning gjordes utifrån om kostnaderna kunnat övervältras på köparna av dotterbolagen eller kommit att ingå i priset på bolagets produkter.²³⁵

I *HFD 2017 ref. 20 Sveaskog* hade avyttringen av dotterbolagen haft sitt syfte i att effektivisera moderbolagets verksamhet och frigöra kapital för den kvarvarande skattepliktiga verksamheten. Man ansåg därmed att det fanns ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Bolaget i aktuellt mål hade uppgett att syftet med omstruktureringen och avyttringen av dotterbolaget hade varit att effektivisera och åstadkomma ett kapitaltillskott till koncernen. Skatteverkets mening i *HFD 2023 ref. 41* är att omständigheterna i detta fall är annorlunda från *Sveaskog*-målet. Detta eftersom de ansåg att detta inte hade gjorts sannolikt att försäljningen av dotterbolaget hade gynnat bolaget fortsatta ekonomiska verksamhet. Domstolen är däremot av uppfattningen att det inte finns någon anledning att ifrågasätta dessa uppgifter i aktuellt mål.²³⁶ Skatteverket framhåller även att bolaget i *Sveaskog*-målet bedrev annan ekonomisk verksamhet än att endast förvalta dotterbolag.²³⁷ HFD kom fram till att det saknas stöd i EU-domstolens rättspraxis att göra skillnad i avdragshänseende beroende på vilken typ av ekonomisk verksamhet som en beskattningsbar person bedriver.²³⁸ HFD fann därmed att rådgivningskostnaderna får anses ha ett sådant direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet som krävs för att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt ska kunna föreligga.²³⁹

5.3 Avdragets storlek

Skatteverket yrkade att avdragsrätten ska proportioneras med hänsyn till den skattefria försäljningen av dotterbolaget och eventuell icke-ekonomisk verksamhet som bolaget bedriver i egenskap av passivt holdingbolag för dotterbolag som inte omfattas av den aktiva förvaltningen. Högsta förvaltningsdomstolen återförvisade målet till kammarrätten för förnyad handläggning gällande frågan om beräkningen och eventuell proportionering av avdraget.

²³⁴ Se *HFD 2023 ref. 41 p. 16.*

²³⁵ Se *HFD 2023 ref. 41 p. 18.*

²³⁶ Se *HFD 2023 ref. 41 p. 21.*

²³⁷ Se *HFD 2023 ref. 41 p. 17–19.*

²³⁸ Se *HFD 2023 ref. 41 p. 20.*

²³⁹ Se *HFD 2023 ref. 41 p. 22.*

Detta eftersom kammarrätten inte haft anledning att ta ställning till om avdraget ska proportioneras på det sätt som Skatteverket hävdar.²⁴⁰ HFD går därmed inte in på hur avdraget för ingående mervärdesskatt ska proportioneras med hänsyn till ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet. Eller om det inte ska ske någon proportionering alls.

5.4 Diskussioner HFD 2023 ref. 41 har medfört

I en artikel skriver Eleonor Kristoffersson att domen inte inneburit någon större förändring i sak. Hon menar däremot att det är svårt att bedöma hur pass omfattande avdragsrätten är i realiteten när HFD inte tar ställning till huruvida avdraget för ingående mervärdesskatt ska proportioneras med hänsyn till ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet eller om det inte ska ske någon proportionering alls. Eleonor är av uppfattningen att den ingående skatten ska vara fullt avdragsgill. Detta eftersom hon menar att den utvecklingen av rättspraxis som vi sett i EU-domstolen och HFD innebär att om moderbolag tillhandahåller skattepliktiga tjänster till dotterbolag, föreligger avdragsrätt för mervärdesskatt för rådgivningstjänster som behövs för avyttringen av dotterbolagsaktier. Eleonor Kristoffersson följer upp detta resonemang med att den avdragsgilla andelen endast ska proportioneras om rådgivningstjänsterna inte kan kopplas till skattepliktiga transaktioner.²⁴¹

²⁴⁰ Se HFD 2023 ref. 41 p. 23–24.

²⁴¹ Se Kristoffersson (2023), 'Avdrag för ingående mervärdesskatt vid försäljning av dotterbolag'.

6 Diskussion och analys

6.1 Under vilka förutsättningar kan moderbolag medges avdragsrätt för ingående mervärdesskatt avseende rådgivningstjänster i samband med avyttring av dotterbolagsaktier?

Rätten till avdragsrätt är som visats i uppsatsen av vikt för neutraliteten i det mervärdesskatterättsliga området. EU-domstolen har ofta konstaterat att avdragsrätten i princip inte ska inskränkas. När de materiella villkoren är uppfyllda har beskattningsbara personer rätt till avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Det krävs att den beskattningsbara personen utför beskattningsbara transaktioner mot ersättning, och att förvärvet hänförs till transaktioner som medför rätt till avdrag. Transaktioner som medför rätt till avdrag är sådana som använts av den beskattningsbara personen för dennes beskattade transaktioner och dessa förvärvade varor eller tjänster ska ha levererats respektive tillhandahållits av en annan beskattningsbar person. Som huvudregel är sådana varor och tjänster som anskaffats till en verksamhet som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt eller är undantagen från mervärdesskatt inte möjliga att göra avdrag för. Avyttringar av dotterbolagsaktier där moderbolag tillhandahåller mervärdesskattepliktiga tjänster till det ägda bolaget har i uppsatsen visats falla inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt och att en sådan avyttring ingår i bolagets ekonomiska verksamhet. De undantas däremot från skatteplikt i enlighet med 10 kap. 33 § ML.

Som tidigare nämnts i uppsatsen brukar avyttring av dotterbolagsaktier medföra stora utgifter i form av rådgivningstjänster för företagen. Uppsatsen har visat att det har skett en förändring i rättspraxis av möjligheten till avdragsrätt för ingående mervärdesskatt avseende rådgivningstjänster vid avyttring av dotterbolagsaktier. I BLP ansågs sådana kostnader ha ett direkt samband med den skattefria aktieöverlåtelsen och nekades därmed rätt till avdrag. Sedan dess har avdragsrätten utvecklats i både EU-domstolen och HFD:s rättspraxis och därmed har förutsättningarna för avdragsrätten för ingående mervärdesskatt utvidgats avsevärt.

I uppsatsen har det visats att det har utvecklats två typer av samband. Antingen kan det finnas ett direkt och omedelbart samband med en viss, specifik transaktion eller ett samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet (allmänna omkostnader). Båda dessa typer kräver en undersökning i

huruvida förvärvet utgör en kostnadskomponent i den utgående verksamheten i fråga. Ett direkt och omedelbart samband med den ekonomiska verksamheten föreligger om de kostnader som uppkommit i samband med försäljningen bärs av den beskattningsbara personens normala affärsverksamhet, men inte om kostnaderna bärs av aktieförsäljningen. Det kan sägas att rättspraxis som visats i uppsatsen ofta anger att ett direkt och omedelbart samband med den ekonomiska verksamheten kräver att moderbolag behöver återinvestera kapitalet som erhålls i bolagets fortsatta ekonomiska verksamhet. I HFD 2023 ref. 41 har det inte närmare angetts hur detta bedöms. Men det tyder på att Skatteverket har en skyldighet att motbevisa detta eftersom domstolen anger att uppgifterna inte varit sådana att det finns anledning att ifrågasätta dem. Förutsättningen för att medges rätt till avdrag hänger därmed på hur bedömningen av ett direkt och omedelbart samband görs. Det som framkommer av EU-domstolens rättspraxis är att bedömningen av det direkta och omedelbara sambandet ankommer på de nationella domstolarna.

Distinktionen Ramsdahl Jeensen och Stensgaard gör skiljer mellan funktionell bedömning respektive ekonomisk bedömning av det direkta och omedelbara sambandet. I SKF går man från att tidigare använda en funktionell bedömning i BLP till att i stället bedöma sambandet genom en ekonomisk bedömning. Detta eftersom avdragsrätten görs beroende av vilken verksamhet som täcker kostnaderna för rådgivningstjänsterna. Domen i Sveda hänvisar till den ekonomiska bedömningen som görs i SKF. Detta tyder på att EU-domstolen vill stärka skyddet för beskattningsbara personer för att de inte till följd ska belastas av mervärdesskatten. Det har diskuterats i uppsatsen att avdragsrätten är av vikt för att uppnå neutralitet i mervärdesskatterättsliga området och förhindra en kumulativ effekt. Det direkta och omedelbara sambandet kan därmed bedömas brett. Detta ses i EU-domstolens bedömning i Sveda där syftet med förvärvet tillmättes stor betydelse. Det var därmed inte av betydelse att stigen skulle användas kostnadsfritt av allmänheten eftersom förvärvet syftade att locka besökare till en planerad mervärdesskattepliktig verksamhet. Gina Hedin menar att Sveda ger stöd för att det inte längre bör krävas att ett förvärv har en direkt användning i den ekonomiska verksamheten för att vara avdragsgill. Hon menar därmed att rådgivningstjänster förvärvade i samband med andelsavyttringar som har till direkt användning att genomföra andelsavyttringen, inte bör bryta ett objektivet fastställbart indirekt samband med den ekonomiska verksamheten. Det kan sammanfattningsvis sägas att Sveaskog-domen har inneburit en utvidgad möjlighet för bolag att göra avdrag för ingående mervärdesskatt avseende rådgivningstjänster.

Den senaste domen från HFD gällande avdragsrätt för ingående mervärdesskatt avseende rådgivningstjänster, HFD 2023 ref. 41, utgör inte någon ytterligare klarhet i hur den exakta bedömningen av ett direkt och omedelbart samband ska göras. HFD anger däremot att det skulle strida mot EU-domstolens rättspraxis att göra skillnad på vad för typ av ekonomisk verksamhet moderbolaget bedriver. Det spelar därmed ingen roll huruvida bolagets ekonomiska verksamhet består i att tillhandahålla skattepliktiga tjänster till sina dotterbolag. HFD utgår även från hur man uttryckt sig i Sveaskog-domen angående att kostnaderna inte kan övervältras på köparna.

6.2 Hur ska den avdragsgilla andelen i blandade verksamheter bestämmas?

Som tidigare angetts i uppsatsen har beskattningsbara personer rätt att dra av all ingående mervärdesskatt som lagts på varor och tjänsters förvärv om dessa är avsedda att uteslutande användas för beskattade transaktioner. När en transaktion har ett direkt och omedelbart samband med allmänna omkostnader i den ekonomiska verksamheten ska avdragsrätten endast medges för den del som är skattepliktig. I det fall en beskattningsbar person bedriver ekonomisk verksamhet som delvis omfattas av skatteplikt och delvis är undantagen från mervärdesskatten ska avdragsrätten delas upp mellan dessa två verksamheter enligt 13 kap. 29 § ML och artikel 173.1 i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen i mervärdesskattelagen anger att om den avdragsgilla andelen inte klart kan bestämmas ska den bestämmas genom uppdelning efter skälig grund. Det finns inte några andra särskilda regler i den svenska lagstiftningen kring beräkningen av den avdragsgilla andelen. Det krävs därmed att vi vänder oss till artikel 173–175 i mervärdesskattedirektivet. Direktivet innehåller ett antal valmöjligheter för medlemsstaterna vid beräkningen av den avdragsgilla andelen i artikel 173.2 av mervärdesskattedirektivet. Huvudregeln i artikel 174.1 i mervärdesskattedirektivet är att använda omsättning som fördelningsgrund. Uppsatsen har visat att HFD är av uppfattningen att omsättning som fördelningsmetod kan tolkas in i begreppet skälig grund. I BLC slog domstolen fast att huvudregeln i mervärdesskattedirektivet inte hindrar en medlemsstat att i första hand föreskriver och använder sig av en fördelningsgrund som anges i nuvarande artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet. Detta förutsatt att medlemsstaten iakttar de principer som ligger bakom det gemensamma systemet för mervärdesskatt och att den valda metoden garanterar att den avdragsgilla andelen kan fastställas mer exakt än med hjälp av omsättningsmetoden. Det skulle däremot strida mot mervärdesskattedirektivets syfte att införa lagstiftning avviker från huvudregeln gällande omsättnings-

metoden. Detta eftersom mervärdesskattedirektivet syftar till att den avdragsgilla andelen ska beräknas på liknande sätt i alla medlemsstater. I Volkswagen Financial Services Ltd anger EU-domstolen på liknande sätt att för att en annan fördelningsmetod än den omsättningsbaserade ska kunna användas måste den garantera en mer exakt fördelning. Det ankommer på de nationella domstolarna att pröva om en annan fördelningsmetod är mer exakt.

I HFD 2014 ref. 18 I är domstolen av uppfattningen att den omsättningsbaserade metoden kan omfattas av begreppet ”skälig grund” i 13 kap. 29 § ML. Men även att annan fördelningsmetod kan användas om den ger ett mer exakt resultat. Domstolen är därmed av uppfattningen att man då ska finna ledning i metoderna som anges i artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet och att man då ska ta hänsyn till syftet och systematiken i direktivet. Den senaste domen från HFD gällande bedömningen av den avdragsgilla andelen är HFD 2023 ref. 45 som utgår från den tidigare bestämmelsen i mervärdesskattelagen. Där konstateras att den äldre lagtexten är från 1968 och har därmed inte utformats i syfte att införliva den unionsrättsliga regleringen. Formuleringen av bestämmelsen ska ändå anses öppna upp för att fördelningen ska kunna göras med tillämpning av någon av de metoder som anges i mervärdesskattedirektivet. HFD finner att bestämmelsen inte är tillräckligt tydlig för att det ska tolkas så att omsättningsmetoden ska användas som huvudregel eller för vilka transaktioner en annan metod ska väljas. Men det konstateras att det inte finns någon möjlighet att, mot den enskildes vilja, tillämpa en metod som anges i artikel 173.2 c för att bestämma den avdragsgilla andelen. Artiklarna 173.1 och 174 i direktivet får dock anses ha direkt effekt vilket innebär att beskattningsbara personer inte kan vägras användning av den omsättningsbaserade metoden. Domstolen hänvisar även till BLC och anger att det bör tolkas som att omsättningsmetoden utgör huvudregeln medan bestämmelserna i 173.2 utgör undantag från den. HFD gör tolkningen med hjälp av förenade målen Salix och Slaby C-180/10 och C-181/10 att medlemsstaterna får använda sig av dessa undantag i första hand om detta är införlivat i en uttrycklig nationell bestämmelse.

Sammanfattningsvis kan sägas att beskattningsbara personer har rätt till att använda sig av den omsättningsbaserade metoden oavsett om den anses vara korrekt införlivad. Det är en metod som får anses ha direkt effekt och därmed kan beskattningsbara personer inte vägras användning av den som fördelningsgrund. Medlemsstater har däremot rätt att i första hand använda sig av en annan fördelningsmetod som anges i artikel 173.2 i första hand om denna ger ett mer exakt resultat. Detta förutsätter enligt min mening att medlemsstaten har införlivat en sådan avvikelse från omsättningsmetoden. I BLC hade Tyskland i sin nationella lagstiftning införlivat att den omsättningsbaserade

metoden endast skulle användas om ingen annan ekonomisk fördelning är möjlig. Det krävs även att de nationella myndigheterna kan visa att den andra fördelningsmetoden ger ett mer exakt resultat än omsättningsmetoden och att den inte frångår syftet med mervärdesskattedirektivet.

I *Securenta* framhåller EU-domstolen att när en beskattningsbar person samtidigt bedriver ekonomisk verksamhet vilken är skattepliktig, ekonomisk verksamhet som är undantagen från skatteplikt och icke-ekonomisk verksamhet som faller utanför mervärdesskattedirektivet tillämpningsområde, kan avdrag endast medges för den mervärdesskatt som avser kostnader som går att hänföra till en skattepliktig ekonomisk verksamhet. Det finns inte några bestämmelser i mervärdesskattedirektivet eller mervärdesskattelagen för uppdelning av den ingående mervärdesskatten beroende på om de kostnader som skatten avser hänförs till ekonomisk eller icke-ekonomisk verksamhet. Det ankommer på medlemsstaterna att fastställa metoder och kriterier som är lämpliga i detta avseende. Medlemsstaterna ska då beakta syftet med och systematiken i mervärdesskattedirektivet och i enlighet härmed föreskriva en fördelningsmetod. I *Zwiazek* anger domstolen att tillåtelsen att till fullo dra av den ingående mervärdesskatten för blandade kostnader ger en fördel som strider mot principen om skatteneutralitet. Att en medlemsstat saknar särskilda bestämmelser och kriterier för denna typ av fördelning ska inte påverka räckvidden av den avdragsrätt som föreskrivs i artikel 168 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 168 i mervärdesskattedirektivet utgör därmed ett sådant hinder för vilken en beskattningsbar person får dra av hela den ingående mervärdesskatten vad avser blandade kostnader när det saknas särskilda bestämmelser för sådan fördelning.

HFD 2023 ref. 41 tar inte ställning till hur den avdragsgilla andelen ska proportioneras med hänsyn till ekonomisk och icke-ekonomisk verksamhet. Målet återförvisas till kammarrätten för prövning avseende denna fråga. Som tidigare nämnt i uppsatsen ska transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt behandlas på samma sätt i avdragshänseende som transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt. Eleonor Kristofersson, professor i skatterätt vid Örebro Universitet, är av uppfattningen att den ingående skatten ska vara fullt avdragsgill i HFD 2023 ref. 41. Detta eftersom moderbolaget tillhandahåller mervärdesskattepliktiga tjänster till dotterbolaget. Rådgivningstjänsterna i målet har köpts in för att avyttra de aktuella aktierna och avdragsrättens har medgetts eftersom skattepliktiga tjänster har tillhandahållits. Eleonor Kristoffersson följer upp detta resonemang med att den avdragsgilla andelen endast ska proportioneras om de kan inte kopplas till skattepliktiga transaktioner. I *Sveaskog*-målet beviljade HFD full avdrags-

rätt trots att de genomförde transaktioner som föll utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Mats Holmlund och Fredrik Mattsson skriver i en redogörelse för Sveaskog- domen att en aktieförsäljning av ett dotterbolag i normalfallet måste vara en sådan intäkt som inte ska räknas med vid beräkningen av avdragsrätten och därmed ses som bittransaktioner i enlighet med artikel 174.2 2 b i mervärdesskattedirektivet. HFD berör inte huruvida detta är en möjlig bedömning. De aktuella kostnaderna i HFD 2023 ref. 41 fick anses ha ett sådant direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Kostnaderna utgjorde därmed allmänna omkostnader i bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Eftersom en avyttring av aktier är undantagen från skatteplikt kan avdrag för den ingående skatten på rådgivningstjänsterna inte medges om kostnaderna anses ha ett direkt och omedelbart samband med avyttringen av andelarna i dotterbolaget. Skatteverket var av uppfattningen att avdraget ska begränsas på så sätt att det proportioneras med hänsyn till den skattefria försäljningen av dotterbolaget och eventuell icke-ekonomisk verksamhet som bedrivs av bolaget i egenskap av passivt holdingbolag för dotterbolag som inte omfattas av den aktiva förvaltningen. Genom domen i Zwiasek kan det förstås att strider mot mervärdesskattedirektivets syfte att medge avdrag i dess helhet utifrån grunden att det inte finns nationella bestämmelser som reglerar förhållandet mellan avdragsrätten i ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet. Det kan konstateras att rättsläget är oklart gällande huruvida avdragsrätten ska proportioneras mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet när moderbolag som tillhandahåller mervärdesskattepliktiga tjänster avyttrar aktier i ett dotterbolag. Jag kan därmed tycka att det är olyckligt att HFD inte tar ställning till hur avdragsrätten ska beräknas i HFD 2023 ref. 41 eller inhämtar ett förhandsavgörande från EU-domstolen.

6.3 Hur förhåller sig HFD 2023 ref. 41 till tidigare fastställd rättspraxis från HFD och EU-domstolen?

Det kan sägas att HFD 2023 ref. 41 inte innebär några förändringar av Sveaskog- domen avseende möjligheten att medges avdragsrätt för ingående mervärdesskatt avseende rådgivningstjänster i samband med avyttring av dotterbolagsaktier. Domen är snarare ett förtydligande av Sveaskog-målet. På samma sätt som i HFD 2023 ref. 41 fastställer HFD i Sveaskog-målet att det saknar betydelse för prövningen av avdragsrätten om aktieförsäljningen är undantagen från mervärdesskatt eller om den faller utanför tillämpningsområdet för moms. Det krävs däremot att moderbolaget bedriver en mervärdesskattepliktig verksamhet som HFD klargör i HFD 2023 ref. 41. HFD tar

ställning till Skatteverkets uppfattning om att det aktuella bolaget inte bedrev annan ekonomisk verksamhet än att förvalta dotterbolag. Enligt Skatteverket kan inte avdrag göras när bolaget inte bedriver någon egen rörelse vid sidan av dotterbolagets förvaltning dit det frigjorda kapitalet från avyttringen kan hänföras. Enligt HFD saknas stöd i EU-domstolens praxis för att på det sätt som Skatteverket anger göra skillnad i avdragshänseende beroende på vilken typ av ekonomisk verksamhet som en beskattningsbar person bedriver. Den ingående mervärdesskatten på kostnaderna för rådgivningstjänster kan ändå vara avdragsgill på den grunden att kostnaderna utgör allmänna omkostnader i den ekonomiska verksamheten. HFD tolkar därmed på samma sätt som EU-domstolen, avdragsrätten brett. EU-domstolen uttrycker i sin rättspraxis vikt av avdragsrätten för att upprätthålla neutraliteten.

HFD:s dom i Sveaskog-målet ansågs i doktrinen luta sig närmare mot den faktiska lydelsen i EU-domstolens dom i SKF-målet där diskuteras ett direkt och omedelbart samband utifrån om kostnaderna för konsulttjänsterna har kunnat övervältras på köparna av dotterbolagen eller om de kommit att ingå i priset på bolagets produkter i verksamheten. På samma sätt använder sig HFD av denna argumentation i HFD 2023 ref. 41.

Av redogjord rättspraxis från EU-domstolen erinrar domstolen att avdragsrätten i mervärdesskattedirektivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. Uppsatsen visar även hur EU-domstolen har gått från en restriktiv bedömning av vad som utgör ett direkt och omedelbart samband i BLP till att i stället öppna upp för en möjlighet för kostnader att utgöra allmänna omkostnader av den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet i SKF och Midland Bank. Utvecklingen sedan BLP tyder därmed på en utvidgad rätt till att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats avseende varan. EU-domstolens praxis sedan BLP visar därmed att den inte kan återopas till stöd för en restriktiv tillämpning av avdragsrätten.

7 Sammanfattande slutsatser

Det har konstaterats att en beskattningsbar person som bedriver en mervärdesskattepliktig verksamhet har rätt att dra av ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som används i verksamheten. För att medges avdragsrätt krävs det att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan ett förvärv och en eller flera utgående skattepliktiga transaktioner eller att kostnaderna för förvärvet har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. Avyttring av dotterbolagsaktier kan antingen falla utanför det mervärdesskatterättsliga tillämpningsområdet eller innefattas om moderbolaget aktivt deltar i dotterbolagets förvaltning men blir då undantagen från skatteplikt i enlighet med 10 kap. 33 § ML. För avdragsrätt krävs det därmed att förvärvet av rådgivningstjänster har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. Det direkta och omedelbara sambandet med den ekonomiska verksamheten har i rättspraxis utvecklats till att innebära att avyttringen har ett syfte att effektivisera moderbolagets verksamhet och att frigöra kapital för den kvarvarande skattepliktiga verksamheten. Domstolen anger även att kostnader som inte kan övervältras på köparen inte har ett direkt och omedelbart samband med aktieavyttringen i sig. Kostnader som däremot har kommit att ingå i priset på bolagets produkter utgör allmänna omkostnader i bolagets samlade ekonomiska verksamhet.

När en transaktion har ett direkt och omedelbart samband med allmänna omkostnader i den ekonomiska verksamheten ska avdragsrätten endast medges för den del som är skattepliktig. Det anges vidare i uppsatsen att transaktioner som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt behandlas på samma sätt i avdragshänseende som transaktioner undantagna från mervärdesskatt. Det som däremot utgör en skillnad är att det inte finns några bestämmelser i mervärdesskattedirektivet eller mervärdesskattelagen för uppdelningen av den ingående mervärdesskatten beroende på om de kostnader som skatten avser hänför sig till en ekonomisk verksamhet eller en icke-ekonomisk verksamhet som därmed faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Det ankommer i stället på medlemsstater att fastställa metoder och kriterier som är lämpliga i detta avseende. Vad gäller ekonomiska verksamheter som utför transaktioner som är undantagna från skatteplikt är utgångspunkten att fördela med hjälp av omsättningsmetoden. Det är den fördelningsgrund som får anses ha direkt effekt och beskattningsbara personer får därmed

inte vägras användning av den. EU-domstolens rättspraxis tyder på att medlemsstater har rätt att i första hand använda sig av annan fördelningsgrund som anges i artikel 173.2 i mervärdesskattedirektivet om dessa ger mer exakt resultat förutsatt att medlemsstaten beaktar syftet med mervärdesskattedirektivet och att medlemsstaten införlivat detta i sin nationella lagstiftning.

HFD har prövat avdragsrätt för ingående mervärdesskatt avseende rådgivningstjänster i samband med avyttring av dotterbolagsaktier totalt fem gånger. Den senaste gången HFD prövade avdragsrätten, föregående till HFD 2023 ref. 41, var i HFD 2017 ref. 20 Sveaskog. Uppsatsen har visat att den senaste domen inte har inneburit någon förändring av tidigare fastställd rättspraxis i Sveaskog-målet. Domen utgör snarare ett fastställande av den. HFD anger däremot i den nya domen att det saknas stöd i EU-domstolens rättspraxis att göra skillnad i avdragshänseende beroende på vilken typ av ekonomisk verksamhet som en beskattningsbar person bedriver. Det gör därmed ingen skillnad om ett bolags enda ekonomiska verksamhet består i att förvalta sina dotterbolag. Den ingående mervärdesskatten på kostnaderna för rådgivningstjänster kan ändå vara avdragsgill på den grunden att kostnaderna utgör allmänna omkostnader i den ekonomiska verksamheten. Detta tyder på att EU-domstolens rättspraxis inte kan åberopas till stöd för en restriktiv tillämpning av avdragsrätten. Avdragsrätten är en viktig del av mervärdesskattesystemets funktion och får enligt EU-domstolens rättspraxis i princip inte inskränkas.

Käll- och litteraturförteckning

Tryckta källor

Författningar

Mervärdesskattelag (2023:200).

Propositioner

Proposition 2022/23:46 Ny mervärdesskattelag.

Proposition 1968:100 Kungliga majestätets proposition med förslag till förordning om mervärdeskatt, m.m.

EU-lagstiftning

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, såsom det ändrats per den 25 maj 2016.

Elektroniska källor

Kristofersson, Eleonor, *'Avdrag för ingående mervärdesskatt vid försäljning av dotterbolag'*, JP Infonet, 2 november 2023, < <https://www.jpinfo.net.se/kunskap/nyheter4/2023/november/avdrag-for-ingaende-mervardesskatt-vid-forsaljning-av-dotterbolag/>> Besökt 2 januari 2024.

Skatteverket (2011), *'Avdragsrätt för mervärdesskatt på förvärv i samband med försäljning av aktier i en ekonomisk verksamhet'*, < <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.16/329145.html>> Besökt 18 december 2023.

Skatteverket (2023), *'Avdragsrätten vid blandad verksamhet'*, < <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/323929.html>> Besökt 1 januari 2024.

Skatteverket (2023), *'HFD mål nr 1041-1043-22 – Avdragsrätt för mervärdesskatt i samband med försäljning av aktier i dotterbolag'*, < <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/438624.html>> Besökt 1 januari 2024.

Skatteverket (2023), 'Rättsprinciper', < <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/339523.html#h-Principen-om-skydd-for-be-rattigade-forvantningar>> Besökt 1 januari 2024.

Skatteverket (2023), 'Överlåtelse av verksamhet', < <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.15/393943.html#h-Overlatelse-av-dotterbolagsaktier>> Besökt 1 januari 2024.

Westberg, Björn, 'Mervärdesskattelagen (1994:200) med kommentarer', kommentaren till 8 kap. 3 § ML, JUNO 7 oktober 2023, < https://juno-nj-se.ludwig.lub.lu.se/b/documents/529588?dq=mervardesskattela-gen%20%281994%3A200%29&subTab=lexino&tab=annotat-ions#SFS1994-0200_K8_P3> Besökt 1 januari 2024.

Litteratur

Alhager, Eleonor, 'Momsfrågor med anledning av *Cibo-domen*', Svensk skattetidning 2001:9 s. 852.

Forssén, Björn, 'Momsavdrag vid viss momsfri omsättning (igen) samt för nyemissionskostnader', Skattenytt 2002 s.123.

Fri, Mattias, Henkow, Oskar, Kleist David, 'Beskattning av aktiebolag vid företagsöverlåtelser', 2 u., Nordstedts Juridik, Stockholm, 2020.

Hedin, Gina, 'Sveaskog-domens betydelse för avdragsrätt avseende rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser', Skattenytt 2017 s. 658.

Henkow, Oskar, 'Mervärdesskatt i teori och tillämpning', 4 u., Gleerups Utbildning AB, Falkenberg, 2016.

Hilling, Maria, Ståhl, Kristina, Öberg, Jesper, Österman, Persson, Roger, EU skatterätt, 3 u., Iustus Förlag AB, Uppsala, 2011.

Holmlund, Mats, Mattsson, Fredrik, 'Avdragsrätt för kostnader vid försäljning av dotterbolag', Skattenytt 2014 s. 610.

Holmlund, Mats, Mattsson, Fredrik, 'Avdragsrätt för kostnader i samband med aktieförsäljningar', Svensk skattetidning 2017:8 s. 624.

Karlsson, Tomas, 'Avdragsrätt för ingående moms – vem ska bevisa vad?', Svensk skattetidning 2018:6 s. 396.

Kleerup, Jan, Kristofersson, Eleonor, Öberg, Jesper, 'Mervärdesskatt i teori och praktik', 8 u., Norstedts Juridik, Stockholm, 2023.

Kleineman, Jan, Reichel, Jane, 'Rättsdogmatisk metod' och 'EU-rättslig metod', i: Juridisk metodlära, Nääv, Maria och Zamboni, Mauro(red.), 2 u., Studentlitteratur, Lund, 2018.

Kristoffersson, Eleonor, 'Avdrag för ingående mervärdesskatt enligt rättsfallen *Larentia + Minerva och Sveda*', Skattenytt 2017, (3): 111-129.

Melz, Peter, Kristoffersson, Eleonor, 'Mervärdesskatt – En introduktion', 21 u., Iustus Förlag AB, Uppsala, 2023.

Nilsson, Ulf, 'Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt – några EG-rättsliga synpunkter', Skattenytt 2002 s. 35.

Påhlsson, Robert, 'Konstitutionell skatterätt', 4 u., Iustus Förlag AB, Uppsala, 2018.

Ramsdahl Jensen, Dennis, Stensgaard, Henrik, 'The Distinction between Direct and General Costs With Regard to the Deduction of Input VAT- The Case of Acquisition, Holding and Sale of Shares', World Tax Journal, IBFD, February 2023, s. 3-32.

Åberg, Lena, 'Nytt från Högsta förvaltningsdomstolen', Svensk skattetidning 2023:6 s. 546.

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 2003 ref. 36

RÅ 2006 ref. 47

RÅ 2010 ref. 56

RÅ 2010 ref. 98

HFD 2014 ref. 1

HFD 2014 ref. 18 I.

HFD 2017 ref. 20

HFD 2023 ref. 41

HFD 2023 ref. 45

EU-domstolen

Mål C-26/62 Van Gend & Loos, EU:C:1963:1.

Mål C-9/70 Franz Grad, EU:C:1970:78.

Mål C-89/81 Hong-Kong Trade Development Council, EU:C:1982:121.

Mål C-268/83 Rompelman, EU:C:1985:74.

Mål C-4/94 BLP, EU:C:1995:107.

Mål C-60/90 Polysar Investments, EU:C:1991:315.

Mål C-110/94 INZO, EU:C:1996:67.

Mål C-98/98 Midland Bank, EU:C:2000:300.

Mål C-142/99 Floridienne, EU:C:2000:623.

Mål C-408/98 Abbey National, EU:C:2001:110.

Mål C-16/00 Cibo Participations, EU:C:2001:495.

Mål C-497/01 Zita Modes, EU:C:2003:644.

Mål C-235/00 CSC, EU:C:2001:696

Mål C-77/01 EDM, EU:C:2004:243.

Mål C-465/03 Kretztechnik, EU:C:2005:320.

Mål C-204/03 Kommissionen mot Spanien, EU:C:2005:588.

Mål C-234/03 Kommissionen mot Frankrike, EU:C:2005:644.

Mål C-437/06 Securenta, EU:C:2008:166.

Mål C-102/08 Salix, EU:C:2009:345.

Mål C-29/08 AB SKF, EU:C:2009:665.

Mål C-174/08 NCC, EU:C:2009:669.

Förenade målen C-180/10 och C-181/10 Salix och Slaby, EU:C:2011:589

Mål C-511/10 BLC, EU:C:2012:689.

Mål C-651/11 X-BV, EU:C:2013:346.

Förenade målen C-108/14 och C-109/14 Larentia + Minerva,
EU:C:2015:496.

Mål C-126/14 Sveda, EU:C:2015:712.

Mål C-267/15 Gemeente Woerden, EU:C:2016:466.

Mål C-153/17 Volkswagen Financial Services Ltd, EU:C:2018:845.

Mål C-566/17 Zwiazek, EU:C:2019:390.