

Juridiska Institutionen  
Juristprogrammet VT 2017  
Examensarbete 30 hp

# Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärvade i samband med aktieöverlåtelser

En rättsfråga vars utveckling i praxis skett på bekostnad av förutsebarheten

Gina Hedin

Handledare: Pernilla Rendahl  
Examinator: Robert Pålsson



**GÖTEBORGS UNIVERSITET**  
**HANDELSHÖGSKOLAN**

## Sammanfattning

Avdragsrättens huvudregel i art. 168 i mervärdesskattedirektivet och 8 kap. 3§ 1 st. ML stadgar att avdrag medges för förvärv som hänförs till mervärdesskattepliktig verksamhet. En aktieöverlåtelse är verksamhet som antingen faller utanför mervärdesskatterättens tillämpningsområde eller faller inom men undantas från skatteplikt. Avdrag medges därför inte för kostnader med ett direkt och omedelbart samband med aktieöverlåtelsen. Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärvade i samband med aktieöverlåtelser kan emellertid enligt praxis medges om kostnaderna är allmänna omkostnader och således kostnadskomponenter i priset på de mervärdesskattepliktiga varor eller tjänster som bolaget i övrigt tillhandahåller. Sådana kostnader har ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten. En genomgång av den komplexa praxis från EU-domstolen som rör rättsfrågan pekar på att det direkta och omedelbara sambandet avgörs utifrån en ekonomisk bedömning. Detta innebär att huruvida en rådgivningstjänst har ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten är beroende av en kostnadsallokering, borde bolaget ha tagit hänsyn till kostnaden vid prissättning av de mervärdesskattepliktiga varor eller tjänster som bolaget i övrigt tillhandahåller? Allokeringen görs utifrån rådgivningstjänstens objektiva innehåll och syftet med aktietransaktionen om detta kan fastställas utifrån objektiva omständigheter.

Den ekonomiska bedömningen har till stor del ersatt den funktionella bedömning som tidigare tillämpats och som tar sin utgångspunkt i ett kausalsamband. Den huvudsakliga anledningen till denna övergång torde vara att EU-domstolen är mån om att upprätthålla ändamålet med avdragsrätten i mervärdesskattens systematik. Den ekonomiska bedömningen har emellertid utsatts för kritik då det påstås att den inte lämpar sig för prissättning vid enstaka aktieöverlåtelser. Övergången har också medfört oklarhet i rättsfrågan eftersom domstolen dels inte klargjort den ekonomiska bedömningens ställning i förhållande till den funktionella bedömningen. Dels har domstolen inte själv tillämpat en ekonomisk bedömning eftersom denna prövning ankommer på en nationell domstol som ställs inför en sådan tvist.

Det har även skett en parallell rättsutveckling då en genomgång av praxis från HFD pekar på att det direkta och omedelbara sambandet i svensk rätt avgörs utifrån en funktionell bedömning. HFD:s tolkning är därmed inte konform med EU-domstolens tolkning och bör inte kunna upprätthållas över tid. Den huvudsakliga anledningen torde vara att man i svensk rätt vid tolkning av skattelag är bunden till lagregelns ordalydelse. Övergången samt den parallella rättsutvecklingen har inneburit att förutsebarheten vad gäller avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser försämrats. Ur ett förutsebarhetsperspektiv hade en tydlig återgång till den funktionella bedömningen varit att föredra. Eftersom utvecklingen från den funktionella bedömningen motiverats av att uppfylla syftet med avdragsrätten är en sådan återgång inte trolig. Det finns således ett behov av att rättsfrågan på nytt tas upp av både EU-domstolen och HFD för att läka den komplexitet som uppstått som en följd av nämnda utveckling i praxis.

## Innehållsförteckning

|  |           |
|--|-----------|
| <b>FÖRKORTNINGSORDLISTA.....</b>                                       | <b>5</b>  |
| <b>1. INLEDNING .....</b>  | <b>6</b>  |
| 1.1 BAKGRUND .....   | 6         |
| 1.2 SYFTE OCH PROBLEMFÖRMULERING .....                                 | 7         |
| 1.3 AVGRÄNSNINGAR .....  | 7         |
| 1.4 METOD OCH MATERIAL .....   | 8         |
| 1.5 DISPOSITION.....   | 10        |
| <b>2. MERVÄRDESSKATTENS KONSTRUKTION .....</b>                         | <b>11</b> |
| 2.1 MERVÄRDESSKATTENS GRUNDER .....                                    | 11        |
| 2.2 MERVÄRDESSKATTENS TILLÄMPNINGSSOMRÅDE .....                        | 12        |
| <b>3. AVDRAGSRÄTT.....</b>   | <b>14</b> |
| 3.1 GENERELLT OM AVDRAGSRÄTT.....                                      | 14        |
| 3.2 AVDRAGSRÄTT FÖR RÅDGIVNINGSTJÄNSTER VID AKTIEÖVERLÅTELSE           | 15        |
| 3.2.1 Om bolaget inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet.....  | 16        |
| 3.2.2 Om bolaget bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet.....       | 16        |
| <b>4. DIREKT OCH OMEDELBART SAMBAND I EU-PRAXIS .....</b>              | <b>17</b> |
| 4.1 PRAXIS I UTVECKLING .....  | 17        |
| 4.1.1 Mål C-4/94 BLP.....  | 18        |
| 4.1.2 Mål C-465/03 Kretztechnik.....                                   | 19        |
| 4.1.3 Mål C-29/08 SKF.....   | 20        |
| 4.2 DET DIREKTA OCH OMEDELBARA SAMBANDETS KARAKTÄR .....               | 23        |
| 4.2.1 Ekonomisk eller funktionell bedömning?.....                      | 23        |
| 4.2.2 Förvärvets objektiva innehåll styr bedömningen.....              | 24        |
| 4.3 HÖGA KRAV FÖR ATT MOTBEVISA ETT DIREKT OCH OMEDELBART SAMBAND..... | 26        |
| 4.4 RÄTTSFALLSANALYS.....  | 27        |
| 4.5 SAMMANFATTNING .....   | 28        |
| <b>5. DIREKT OCH OMEDELBART SAMBAND I HFD-PRAXIS .....</b>             | <b>29</b> |
| 5.1 PRAXIS I UTVECKLING .....  | 29        |
| 5.1.1 RÅ 2003 ref. 36.....   | 29        |
| 5.1.2 RÅ 2009 not. 76.....   | 30        |
| 5.1.3 RÅ 2010 ref. 56 .....  | 30        |
| 5.1.4 HFD 2014 ref. 1.....   | 32        |
| 5.1.5 Skatteverkets tolkning .....                                     | 32        |
| 5.2 AVSAKNAD AV EKONOMISK BEDÖMNING .....                              | 33        |
| 5.3 RÄTTSFALLSANALYS.....  | 34        |
| 5.3.1 EU-konform tolkning .....  | 36        |
| 5.4 KAN HFD:S TOLKNING UPPRÄTTHÅLLAS ÖVER TID?.....                    | 38        |
| 5.5 SAMMANFATTNING .....   | 39        |
| <b>6. FÖRUTSEBARHETSKRAVET .....</b>                                   | <b>40</b> |
| 6.1 PRAXIS I UTVECKLING OCH FÖRUTSEBARHETSKRAVET .....                 | 40        |

|  |           |
|--|-----------|
| 6.1.1 Utveckling av funktionell bedömning till ekonomisk bedömning ..... | 41        |
| 6.1.2 Parallell rättsutveckling.....                                     | 42        |
| 6.1.3 Generalitet eller in casu.....                                     | 42        |
| 6.2 OM FUNKTIONELL BEDÖMNING VORE UTGÅNGSPUNKT .....                     | 43        |
| <b>7. AVSLUTNING.....</b>  | <b>45</b> |
| 7.1 SLUTSATS.....  | 45        |
| 7.2 FRAMTIDSUTSIKTER.....  | 46        |
| <b>8. KÄLLFÖRTECKNING.....</b>   | <b>48</b> |

## Förkortningsordlista

|                           |   |
|---------------------------|---|
| Art.                      | Artikel   |
| Dnr                       | Diarienummer  |
| EU                        | Europeiska unionen  |
| EU-domstolen              | Europeiska unionens domstol   |
| EU-rätt                   | Åsyftar unionens rättsakter i vid mening  |
| Exv.                      | Exempelvis  |
| FEU                       | Fördraget om Europeiska unionen   |
| FEUF                      | Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt  |
| HFD                       | Högsta Förvaltningsdomstolen (hette fram till 1/1 2011 Regeringsrätten, HFD används som beteckning för både Högsta Förvaltningsdomstolen och Regeringsrätten) |
| 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 (1994:200)   |
| Prop.                     | Proposition   |
| RF                        | Regeringsformen (1974:152)  |

# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

Inför och i samband med att bolag avyttrar aktier i ägda bolag är det vanligt förekommande att överlåtande bolag förvärvar extern rådgivning. Det handlar ofta om värderingstjänster, advokattjänster eller skatterådgivning och kostnaderna för dessa kan uppgå till betydande summor. Om mervärdesskatt belöpt på dessa tjänster, vilka i den fortsatta framställningen benämns rådgivningstjänster, är det av betydelse om bolaget har avdragsrätt för den erlagda mervärdesskatten.<sup>1</sup> Mervärdesskatt som betalas inom ramen för mervärdesskattepliktig verksamhet skall bolaget få avdragsrätt för då mervärdesskatt inte till någon del skall belasta bolaget själv.<sup>2</sup> Föreligger inte avdragsrätt blir erlagd mervärdesskatt på rådgivningstjänster en kostnad i bolagets verksamhet.

Avdragsrättens huvudregel återfinns i 8 kap. 3§ 1 st. mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och stadgar 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”. Kan förvärv av rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser hänföras till mervärdesskattepliktig verksamhet? Av Europeiska unionens domstols praxis följer att rena förvärv, innehav eller avyttringar av aktier inte utgör ekonomisk verksamhet i mervärdesskatterättslig mening.<sup>3</sup> Om aktieinnehavet däremot åtföljs av att moderbolaget deltar i förvaltningen av dotterbolaget kan en senare aktieöverlåtelse omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde,<sup>4</sup> men överlåtelserna är då undantagna från mervärdesskatteplikt enligt 3 kap. 9§ ML. För de kostnader som har ett direkt och omedelbart samband med en undantagen aktieöverlåtelse eller en aktieöverlåtelse utom tillämpningsområdet föreligger ingen avdragsrätt eftersom det inte är mervärdesskattepliktig verksamhet. Bolag kan emellertid tillerkännas avdragsrätt om rådgivningskostnaderna istället anses vara allmänna omkostnader och alltså utgör en kostnadskomponent i priset för de transaktioner som företas inom ramen för den utgående mervärdesskattepliktiga verksamhet som bolaget i övrigt bedriver. Rådgivningskostnaderna har då ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.<sup>5</sup>

Avgörande för om avdragsrätt föreligger blir därmed sammanfattningsvis om kostnader för rådgivningstjänster har ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten vilket kan påvisas när det finns kännedom om kostnaderna ingår i priset på de mervärdesskattepliktiga varor eller tjänster som bolaget i övrigt tillhandahåller.<sup>6</sup> Vid denna bedömning får vägledning tas ur praxis. Mervärdesskatten är till stor del harmoniserad inom EU genom mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) vilket medför att EU-domstolens praxis

---

<sup>1</sup> Kleerup, Kristoffersson och Öberg (2016) s 148.

<sup>2</sup> Mål C-29/08 SKF p 56.

<sup>3</sup> Mål C-29/08 SKF p 28.

<sup>4</sup> Mål C-29/08 SKF p 30.

<sup>5</sup> Mål C-29/08 SKF p 58–59.

<sup>6</sup> Mål C-29/08 SKF p 73.

har avgörande betydelse för bedömning av avdragsrätten. EU-domstolens praxis syftar till att säkra att direktivsbestämmelserna tolkas och tillämpas enhetligt på medlemsstatsnivå.<sup>7</sup>

Den gängse uppfattning om den praxis som rör bedömningen av det direkta och omedelbara sambandet är att det utgör ett komplext och osäkert rättsområde.<sup>8</sup> Eftersom mervärdesskatterätten ytterst är en del av den offentliga rätten är de krav som uppställs i Regeringsformen (1974:152), RF, på offentligrättslig lagstiftning aktuella även för den mervärdesskatterättsliga lagstiftningen. Ett av dessa krav är legalitetsprincipen vilken uttrycks i 1 kap. 1 § RF och innebär att uttag av skatt måste ha stöd i lag. Detta kan uttryckas med orden ”*nullum tributum sine lege*”, ingen skatt utan lag. Det främsta syftet med att uttag av skatt skall ha stöd i lag är rättssäkerhet. Som samhällsmedlem skall man exv. kunna förutse mervärdesskatterättsliga konsekvenser av sitt handlande. Förutsebarhetskravet kan därför sägas vara ett kvalitetsmått som all offentligrättslig lagstiftning skall sträva att uppnå. Varje tänkbar situation kan emellertid inte framgå av lagens ordalydelse varför legalitetsprincipen tillåter att en lagregel tolkas i rättstillämpningen, men under förutsättning att tolkningen har stöd i lagregelns ordalydelse.<sup>9</sup> Praxis kan därmed bli en värdefull rättskälla för att utröna innebörden av en lagregel och kunna förutse konsekvenserna av sitt handlande i en viss situation.

## 1.2 Syfte och problemformulering

Det primära syftet med denna uppsats är att kritiskt granska implementering och tolkning i svensk rätt av bakomliggande EU-rätt avseende avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster som förvärvas av bolag i samband med en aktieöverlåtelse. Det primära syftet är därmed att finna en konstruktion av gällande rätt. Eftersom rättsfrågan har utvecklats i praxis fokuseras uppsatsen på hur de vägledande instanserna, EU-domstolen samt HFD, tolkar det direkta och omedelbara sambandet och vilken karaktär det åläggs.

Med hänvisning till det förutsebarhetskrav som legalitetsprincipen ställer på mervärdesskatterättens område är det sekundära syftet att analysera hur gällande rätt förhåller sig till förutsebarhetskravet.

## 1.3 Avgränsningar

Flertalet rättsfrågor har nära anknytning till avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser varför det är nödvändigt att i ett tidigt skede redogöra för gjorda avgränsningar. En första avgränsning är att rådgivningstjänster i denna uppsats presumeras vara mervärdesskattepliktiga. I enlighet med 3 kap. 9 § ML finns utrymme för att denna typ av tjänster kan bli undantagna från mervärdesskatteplikt som förmedling av aktier. Förutsättningarna för vilka tjänster som beskattas respektive inte beskattas kommer inte behandlas inom ramen för denna framställning då det föranleder frågor som tar fokus från uppsatsens syften.<sup>10</sup>

---

<sup>7</sup> Bernitz (2012) s 41.

<sup>8</sup> Se exv. Ramsdahl Jensen och Stensgaard (2016) s 73.

<sup>9</sup> Pahlsson (2013) s 25 och s 88.

<sup>10</sup> Frågan behandlas exv. i Nilsson (2014) s 166–174.

En aktieöverlåtelse faller antingen utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt eller faller inom för att undantas från skatteplikt. Ett bolag som överlåter aktier bedriver därför verksamhet både inom och utom mervärdesskattens tillämpningsområde eller blandad verksamhet, dvs. ekonomisk verksamhet som delvis är föremål för mervärdesskatt och delvis undantagen. Avdragsrätten kan därför behöva fördelas mellan dessa verksamheter. Huruvida avdragsrätten behöver fördelas och hur den fördelningen går till kommer emellertid inte behandlas mer än översiktligt i denna uppsats. Rättsfrågan föranleder många, komplexa frågeställningar som tar plats och fokus från uppsatsens syften.<sup>11</sup>

Förutsebarhetskravet är en av flera offentlighetsrättsliga värden som HFD har att beakta när den dömer i offentlighetsrättsliga mål, däribland mervärdesskattemål. Det skall därför erinras om att andra värden, som exv. likhetsprincipen och proportionalitetsprincipen, kan innebära att en domstol behöver döma på ett sätt som inte är koherent med hur domstolen skulle dömt om enbart förutsebarhetskravet beaktats. Läsaren behöver därför vara medveten om att andra värden kan styra domstolen i en annan riktning, men av utrymmesskäl kommer inga andra värden än förutsebarhetskravet behandlas inom ramen för denna uppsats.

#### 1.4 Metod och material

Den rättsanalytiska metoden har använts för att uppnå uppsatsens syften. Karaktäristiskt för den rättsanalytiska metoden är att den går längre än att fastställa gällande rätt då den tillåter att gällande rätt analyseras och problematiseras ur en viss infallsvinkel och med hjälp av andra källor än de auktoritära rättskällorna. Det första steget i metoden har därför varit att finna en konstruktion av gällande rätt vilket har varit nödvändigt för att i ett andra steg analysera gällande rätt utifrån ett förutsebarhetsperspektiv.<sup>12</sup> Vilka rättskällor som är auktoritativa och bildar gällande rätt och vilka redskap som använts för att analysera gällande rätt utvecklas nedan.

EU-rätten är i princip överordnad svensk rätt i enlighet med principen om EU-rättens företräde framför nationell rätt.<sup>13</sup> Mervärdesskatterätten tillhör enligt art. 4 FEUF unionens delade befogenhet och har harmoniserats genom framförallt mervärdesskattedirektivet med stöd av art. 113 FEUF. Det ankommer på medlemsstaterna att implementera direktivsbestämmelserna i nationell lagstiftning och det är enligt art. 288 FEUF det resultat som skall uppnås som är bindande. Bestämmelserna i ML har därför i regel en motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. Till följd av den princip om direkt effekt som utvecklats i EU-domstolens praxis kan en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet åberopas direkt av en enskild i svensk domstol om tiden att införliva bestämmelsen i svensk rätt har gått ut och under förutsättning att bestämmelsen skapar en rättighet som är klar, precis och ovillkorlig.<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> Frågan behandlas exv. i Kristoffersson, Skattenytt 2017 s 111–129.

<sup>12</sup> Sandgren (2015) s 45–47.

<sup>13</sup> Mål 6/64 Costa mot E.N.E.L.

<sup>14</sup> Mål 26/62 van Gend & Loos och mål 9/70 Franz Grad.



Även om bestämmelsen implementerats i svensk lagstiftning har mervärdesskattedirektivet fortfarande betydelse så till vida att ML måste tolkas och tillämpas EU-konformt för att direktivets syfte och avsedda resultat skall kunna uppnås. Kravet på EU-konform tolkning innebär att de bestämmelser i ML som aktualiseras i denna framställning måste tolkas och tillämpas mot bakgrund av ordalydelsen och ändamålet med dess eventuella motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. Den underliggande EU-rättsliga bestämmelsen skall få genomslag vid tolkning och tillämpning av den svenska bestämmelsen i den utsträckning som är möjlig enligt bestämmelsens ordalydelse i ML.<sup>15</sup>

En domstol på medlemsstatsnivå har enligt art. 267 FEUF möjlighet att begära förhandsavgöranden från EU-domstolen vad gäller tolkning av EU-rätten, exv. mervärdesskattedirektivets bestämmelser. Till följd av medlemsstaternas lojalitetsplikt i art. 4.3 FEU är domstolar på medlemsstatsnivå skyldiga att följa den tolkning som fastslås av EU-domstolen i förhandsavgöranden. Syftet med förhandsavgöranden är att EU-domstolen skall ge besked om tolkning av EU-rätten vilket skall säkerställa EU-rättens genomslag och korrekta tillämpning på nationell nivå. Syftet med förhandsbeskeden är därmed inte att vara tvistelösande i det enskilda fallet.<sup>16</sup> Vid tolkning av EU-rätten använder domstolen i stor utsträckning en teleologisk tolkningsmetod, dvs. en ändamålsenlig tolkning. Detta innebär att domstolen tolkar en bestämmelse i mervärdesskattedirektivet mot bakgrund av dess kontextuella sammanhang, de avsedda ändamålen och resultat som bestämmelsen är avsedd att uppnå.<sup>17</sup>

Det första steget i metoden har som nämnts varit att finna en konstruktion av gällande rätt avseende avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärvade i samband med en aktieöverlåtelse. Mervärdesskatt är ett tvångsmässigt bidrag från enskilda till staten och därmed ett uttryck för statens offentlighetsrättsliga makt.<sup>18</sup> Därför ställs det höga krav på den lagtolkning som skall utröna en lagregels innebörd. Av den anledningen finns det en etablerad uppfattning om vilka rättskällor som är auktoritära och konstituerar gällande rätt. Deras inbördes förhållande kan beskrivas på följande sätt. När lagtexten är tydlig skall den följas. Lagtextens innebörd fastställs med utgångspunkt i en ordalydelsebunden tolkning. Är lagtexten inte tillräckligt tydlig får vägledande praxis konsulteras. Om vägledande praxis inte heller är tillräckligt tydlig får ledning sökas i förarbeten, doktrin och Skatteverkets publikationer.<sup>19</sup> Avdragsrätt för rådgivningstjänster förvärvade i samband med aktieöverlåtelser är en situation som fått stort utrymme i praxis. Det har funnits behov av att tolka avdragsrättens huvudregel i 8 kap. 3§ 1 st. ML i syfte att utröna när en rådgivningstjänst förvärvad i samband med en aktieöverlåtelse kan hänföras till mervärdesskattepliktig verksamhet. Metodens fokus i förevarande uppsats har därav varit att granska och analysera avgöranden från EU-domstolen och HFD vilka skall klargöra lagregelns tillämpning i nämnda situation. Det skall erinras om att enbart den svenska språkversionen av domarna från EU-domstolen har beaktats. För att

---

<sup>15</sup> Kleerup, Kristoffersson och Öberg (2016) s 27–30.

<sup>16</sup> Bernitz (2012) s 79–89 och s 108.

<sup>17</sup> Rendahl (2015) s 78.

<sup>18</sup> Kleerup, Kristoffersson och Öberg (2016) s 26.

<sup>19</sup> A a s 27 f.

underlätta fastställandet av gällande rätt har hur rättsfallen tolkats i doktrin och av Skatteverket konsulterats vid granskning och analys av praxis.

EU-domstolens ändamålsenliga tolkningsmetod står i kontrast med den ordalydelsebundna tolkningsmetod som används av svenska domstolar vid tolkning och tillämpning av svensk rätt. Dessa två tolkningsmetoder och kontrasten där emellan har därför använts för att problematisera fastställandet av gällande rätt och har utgjort ett redskap för att analysera hur gällande rätt förhåller sig till förutsebarhetskravet. Ett andra redskap har varit att granska rättsfallen utifrån en rättsfallsanalys. Rättsfallsanalysen bygger på att använda begreppsparen lagtolkning och subsumtion respektive generalitet och in casu för att argumentera kring ett avgörandes prejudikatvärde. Lagtolkning innebär att domstolen tolkar rättsregeln för att fastställa dess innebörd och räckvidd, det görs inga förbehåll för omständigheterna i det enskilda fallet. Subsumtion innebär att domstolen tolkar verkligheten för att fastställa om den kan inordnas under aktuell rättsregel. De enskilda omständigheterna är då i fokus. Pålsson för hypotesen att om en domsmotivering domineras av lagtolkning framför subsumtion ökar sannolikheten för att finna användbara generella slutsatser, om än att de som kan dras är av allmänt slag. Om en domsmotivering däremot domineras av subsumtion kan färre generella slutsatser dras, men å andra sidan kan de slutsatser som dras ge säkrare svar inom ett snävare område.<sup>20</sup> Inom ramen för rättsanalysen tillkommer, med hänvisning till att mervärdesskatten är harmoniserad inom EU, även en analys av svensk praxis utifrån en EU-konform tolkning. En analys av rättsfallen utifrån tolkningsmetoderna och deras prejudikatvärde gav goda förutsättningar för att analysera och problematisera hur den praxis som vägledande i rättsfrågan förhåller sig till kravet på förutsebarhet.

Urvalet av praxis baseras i första hand på de domar från EU-domstolen respektive HFD som explicit berör avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärvade i samband med aktietransaktioner. Detta motiveras av att dessa rättsfall är av störst betydelse för tolkningen av det direkta och omedelbara sambandet i en sådan situation. Praxisgenomgången är fullständig, med undantag för två fall från EU-domstolen som visserligen berör avdragsrätt i en sådan situation men inte tillför något mervärde i analysen av tolkningen av det direkta och omedelbara sambandet.<sup>21</sup> Annan praxis med betydelse för hur det direkta och omedelbara sambandet generellt sett skall tolkas har också konsulterats för att uppnå uppsatsen syften.

## 1.5 Disposition

Uppsatsen är upplagd på följande sätt. Närmast i *kapitel 2* behandlas mervärdesskattens konstruktion översiktligt. Här avses de grunder som mervärdesskatten vilar på, så som neutralitetsprincipen och skattens generella karaktär, och villkor för att mervärdesskatt skall utgå på en omsättning i Sverige. En förståelse för mervärdesskattens konstruktion är en

---

<sup>20</sup> Pålsson, Skattenytt 2011 s 113–125.

<sup>21</sup> Se mål C-155/94 Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise, ECLI:EU:C:1996:243 och mål C-651/11 Staatssecretaris van Financiën mot X BV, ECLI:EU:C:2013:346.

förutsättning för att läsaren skall kunna sätta sig in i den fortsatta framställningen. *Kapitel 3* behandlar avdragsrättssystemet och introducerar läsaren i problematiken kring avdragsrätt för rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser. *Kapitel 4–6* är de centrala avsnitten i framställningen. Här presenteras en fördjupning i praxis om tolkningen av det direkta och omedelbara sambandet. I *kapitel 4* behandlas EU-domstolens avgöranden och i *kapitel 5* behandlas HFD:s avgöranden. Avsnitten innehåller även en rättsfallsanalys. I *kapitel 6* förs en analys om hur gällande rätt och praxis förhåller sig till förutsebarhetskravet. Uppsatsen avslutas med slutsats och författarens kommentar om rättsfrågans framtidsutsikter i *kapitel 7*.

## 2. Mervärdesskattens konstruktion

### 2.1 Mervärdesskattens grunder

Mervärdesskatt är enligt art. 1 i mervärdesskattedirektivet en generell, indirekt skatt på konsumtion av varor och tjänster som skall beskatta mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan. Att skatten är indirekt innebär att det är en annan part som redovisar skatten till staten än den part som skall bära den ekonomiska bördan. Det är den slutgiltiga konsumenten som skall stå för mervärdesskattekostnaden, men varje aktör i produktions- och distributionskedjan redovisar och betalar in skatten till staten å slutkonsumentens vägnar. Med slutkonsument avses den som köper varor eller tjänster som säljs på en marknad för ersättning. För att den ekonomiska bördan skall övervältras måste det därför på varan eller tjänstens pris utgå ett påslag som motsvarar den slutliga mervärdesskatt som löper på varan eller tjänsten. Slutkonsumenten har ingen rätt till återbetalning på den erlagda skatten varför den ekonomiska bördan övervältrats till honom eller henne. Aktörerna i produktions- och distributionskedjan har avdragsrätt för erlagd mervärdesskatt inom den mervärdesskattepliktiga verksamheten vilket innebär att det är slutkonsumentens betalning som utlöser den faktiska beskattningen.<sup>22</sup> Avdragsrätten behandlas närmre i kapitel 3.

Skattens generella karaktär är ett uttryck för neutralitetsprincipen som är en styrande grundbult för mervärdesskattens utformning och tillämpning. En generell skatt skall inte påverka producenter eller konsumenter i deras val eller styra deras beteende i motsats till exv. punktskatten på alkohol som syftar till att minska alkoholförsäljningen. Mervärdesskattens generella drag är av vikt för att kunna upprätthålla neutralitetsprincipen och förhindra snedvridning av konkurrensen. Avsteg från detta finns emellertid i det gemensamma mervärdesskattesystemet inom EU. ML innehåller två reducerade skattesatser och undantar vissa omsättningar helt från mervärdesskatteplikt.<sup>23</sup> Det har i förarbeten till ML lyfts fram att mervärdesskatten är lagtekniskt komplicerad och vållar gränsdragningsproblem. Avsteg från skattens generella karaktär bidrar till denna komplexitet. Vid gränsdragningsproblem som dessa avsteg föranleder får praxis stor betydelse för mervärdesskattens tillämpning på både ett generellt och enskilt plan och kan bidra till att både läka komplexiteten eller förvärra den.<sup>24</sup>

---

<sup>22</sup> Henkow (2015) s 22 f.

<sup>23</sup> A a s 21 och s 28 f.

<sup>24</sup> Rendahl (2015) s 76–79.

## 2.2 Mervärdesskattens tillämpningsområde

Huruvida en transaktion sker inom eller utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt påverkar bedömningen av avdragsrätten. Det är därför nödvändigt att ha en grundläggande förståelse för när en transaktion faller inom respektive utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt för att senare kunna sätta sig in i problematiken kring avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärvade i samband med en aktieöverlåtelse.

I 1 kap. 1§ ML anges i vilka fall mervärdesskatt skall betalas till svenska staten. Inom ramen för denna framställning aktualiseras 1 kap. 1§ p. 1 ML vilken stadgar följande. Mervärdesskatt skall utgå när fyra villkor är uppfyllda, nämligen på en *skattepliktig omsättning* av en vara eller tjänst *inom landet* och som görs av en *beskattningsbar person* i denna egenskap. För vissa, få omsättningar gäller reducerade skattesatser om 6 % eller 12 %, men i normalfallet och för exv. rådgivningstjänster är skattesatsen 25 % enligt 7 kap. 1§ 1 st. ML. Det underlag som skatten skall beräknas på är typiskt sett ersättningen som utgetts för tillhandahållandet av varan eller tjänsten. Nedan följer en kort redogörelse av villkoren i 1 kap. 1§ p. 1 ML.

Omsättningsbegreppet bestämmer vad som skall beskattas med mervärdesskatt.<sup>25</sup> För att ett tillhandahållande av en vara eller tjänst skall utgöra en omsättning i mervärdesskattelagens mening måste varan eller tjänsten enligt 2 kap. 1§ ML tillhandahållas mot ersättning alternativt att varan eller tjänsten tas i anspråk genom uttag. Vad som utgör vara respektive tjänst definieras i 1 kap. 6§ ML. Materiella ting är varor och i princip allt annat tillhandahållande är att anse som en tjänst. En aktie är att anse som en vara när den omsätts som trycksak.<sup>26</sup> Med hänsyn till att aktier, i princip uteslutande, omsätts elektroniskt är en aktieöverlåtelse därför att anse som en tillhandahållen tjänst som kan bli föremål för mervärdesskatt.

Omsättningen ska ske av en beskattningsbar person. Med detta begrepp förstås enligt 4 kap. 1§ ML den som oberoende av syfte eller resultat, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet. Det är verksamhetens karaktär som har betydelse och inte i vilken juridisk form verksamheten bedrivs. Det måste finnas en avsikt att företa beskattningsbara transaktioner och denna avsikt måste kunna styrkas med objektiva omständigheter.<sup>27</sup> Det är inte att anse som ekonomisk verksamhet om intäkter enbart är en följd av att en ägare utnyttjar sin äganderätt. Ett holdingbolag som enbart ägnar sig åt att förvärva, äga och sälja aktier bedriver därför inte ekonomisk verksamhet och är inte att anse som en beskattningsbar person. Om holdingbolaget däremot deltar i förvaltningen av ett ägt bolag genom att tillhandahålla mervärdesskattepliktiga tjänster anses bolaget bedriva ekonomisk verksamhet. Andelen används då i syfte att fortlöpande vinna intäkter. En förutsättning är emellertid att det finns ett direkt samband och ett motvärde mellan de tjänster som tillhandahålls och den ersättning som holdingbolaget erhåller för tjänsterna.<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> Prop. 1993/94:99 s 135.

<sup>26</sup> A prop. s 128.

<sup>27</sup> Prop. 2012/13:124 s 95 f.

<sup>28</sup> Mål C-29/08 SKF p 28 och p 30 och där angiven praxis. Se även a prop. s 95.

En omsättning måste vara omsatt i Sverige för att mervärdesskatt skall kunna utgå här. Regleringen för att bestämma omsättningsland finns i 5 kap. ML och regleringen strävar efter att beskattning skall ske i det land där konsumtionen sker. Regleringen är komplex och då både aktieöverlåtelser samt rådgivningstjänster är omsättning av tjänster skall enbart översiktligt behandlas i vilket land en tjänst anses omsatt i. När en tjänst tillhandahålls en annan beskattningsbar person är huvudregeln enligt destinationsprincipen i 5 kap. 5§ ML att beskattning sker i det land där köparen av tjänsten finns. När en tjänst istället tillhandahålls en konsument är huvudregeln enligt ursprungsprincipen i 5 kap. 6§ ML att beskattning sker i det land där säljaren finns.<sup>29</sup> Det skall påminnas om att omsättningslandsreglerna inte är relevanta att närmre fördjupa sig i med hänvisning till uppsatsens syften.

Mervärdesskatten är som nämnt en generell konsumtionsskatt. ML, och det bakomliggande mervärdesskattedirektivet, innehåller dock flera undantag från skatteplikten. En omsättning är därför enligt 3 kap. 1§ ML mervärdesskattepliktig under förutsättning att inget annat anges i lagens tredje kapitel. De omsättningar som undantas från mervärdesskatt kan grovt delas in två grupper. Den ena gruppen hänförs till verksamheter som bör vara mervärdesskattefria av hänsyn till allmänintresset, exv. sjukvård, tandvård och skola. Den andra gruppen består av övriga undantag och ett av dessa är undantaget för bank- och finansieringstjänster och värdepappershandel i 3 kap. 9§ ML.<sup>30</sup> Omsättning av aktier omfattas och motsvaras av art. 135.1.f i mervärdesskattedirektivet. I direktivet används begreppet transaktioner och de aktietransaktioner som är skattefria är de som skapar, förändrar eller utsläcker juridiska och ekonomiska rättigheter respektive skyldigheter för transaktionsparterna. En aktieöverlåtelse omfattas således av detta begrepp och är en omsättning som är undantagen från skatteplikt.<sup>31</sup> Undantaget för aktietransaktioner motiveras av svårigheter att bestämma beskattningsunderlag. Det är svårt att fastställa en ersättning för utförd tjänst då aktietransaktioner vanligen innebär ett byte av finansiella positioner för parterna.<sup>32</sup>

Sammanfattningsvis innebär ovan anförda att en aktieöverlåtelse antingen faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde då avyttringen inte klassificeras som ekonomisk verksamhet i 4 kap. 1§ ML. Omfattas aktieöverlåtelser av tillämpningsområdet för mervärdesskatt undantas den emellertid från skatteplikt enligt 3 kap. 9§ ML. En förståelse för denna distinktion är som nämnt en förutsättning för att förstå problematiken avseende avdragsrätt för rådgivningstjänster som förvärfvas i samband med en avyttring av aktier.

---

<sup>29</sup> Henkow (2015) s 56 och s 66 f.

<sup>30</sup> Kleerup, Kristoffersson och Öberg (2016) s 52.

<sup>31</sup> Mål C-29/08 SKF p 48–50. Se även Nilsson (2014) s 127.

<sup>32</sup> A a s 37.

## 3. Avdragsrätt

### 3.1 Generellt om avdragsrätt

Avdragsrättens omfattning tar avstamp i 8 kap. 3§ 1 st. ML vars motsvarighet finns i art. 168 i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen är generellt utformad och är tillämplig i alla ekonomiska verksamheter. I 8 kap. 3§ 1 st. ML fastslås att ”den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänförs till förvärv eller import i verksamheten”. Bestämmelsen innebär att den ingående mervärdesskatt som den beskattningsbara personen betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet får dras av på den utgående mervärdesskatt som skall betalas in till staten om bolaget sålt mervärdesskattepliktiga tjänster eller varor. Ingående skatt är enligt 8 kap. 2§ ML den mervärdesskatt som ett bolag betalat på varor och tjänster som denne förvärvat.

Avdragsrätten innebär att mervärdesskattekostnaden övervältras på konsumenten och medför att mervärdesskatt också blir en konsumtionskatt. Avdragsrätten är en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och får i princip inte inskränkas. EU-domstolen har slagit fast att avdragsrättens syfte är att en beskattningsbar person inte skall belastas av mervärdesskattekostnader som betalas inom ramen för den ekonomiska verksamheten. Ändamålet är att systemet för mervärdesskatt skall garantera en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, under förutsättning att verksamheten i princip är skattepliktig i sig.<sup>33</sup>

Övervältrandet av skattebördan är centralt för mervärdesskatten varför avdragsrättssystemet således har en viktig roll i mervärdesskattesystemet. Innebörden av att avdrag nekas för ett förvärv är att den erlagda mervärdesskatten istället blir en mervärdeskostnad för bolaget. Denna kostnad riskerar att ligga till grund för prissättning av de varor eller tjänster som bolaget säljer. Om mervärdesskatten ligger till grund för beskattning i nästa led uppstår en dubbelbeskattning. En sådan kumulativ effekt riskerar att förfela syftet med mervärdesskatten som är att enbart beskatta mervärdet i varje led i produktions- och distributionskedjan.<sup>34</sup>

Av utformningen av 8 kap. 3§ 1 st. ML följer att avdragsrätt förutsätter att förvärvet hänförs till mervärdesskattepliktig verksamhet. Ett bolag som inte är en beskattningsbar person kan inte medges avdragsrätt eftersom det inte bedriver någon ekonomisk verksamhet. Avdragsrätt föreligger inte heller när ett förvärv har samband med en utgående undantagen transaktion eller verksamhet som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Frågan är när ett förvärv, exv. rådgivningstjänster, kan hänföras till den ekonomiska verksamheten. I praxis har utmejslats att för att avdragsrätt skall föreligga krävs i princip ett direkt och omedelbart samband mellan förvärvet och en eller flera utgående skattepliktiga transaktioner. För att avgöra om det föreligger ett direkt och omedelbart samband får prövas huruvida kostnaden för förvärvet är en del av kostnadskomponenterna i priset för bolagets utgående skattepliktiga transaktioner. Rådgivningstjänster i samband med en aktieöverlåtelse kan inte ha ett sådant

<sup>33</sup> Mål C-126/14 Sveda p 16–17 och där angiven praxis.

<sup>34</sup> Rendahl (2015) s 30.

direkt och omedelbart samband eftersom aktieöverlåtelsen är undantagen från skatteplikt eller sker utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Den beskattningsbara personen kan emellertid tillerkännas avdragsrätt när förvärven utgör allmänna omkostnader i den ekonomiska verksamheten eftersom dessa är kostnadskomponenter i priset för de varor eller tjänster som denne tillhandahåller. Allmänna omkostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten.<sup>35</sup> En uppdelning kan således göras mellan direkta kostnader och allmänna omkostnader. En direkt kostnad har ett direkt och omedelbart samband med en utgående transaktion, antingen undantagen eller skattepliktig sådan, eller verksamhet utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. En allmän omkostnad har ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten.<sup>36</sup>

I de fall en beskattningsbar person bedriver ekonomisk verksamhet som delvis omfattas av skatteplikt och delvis är undantagen från mervärdesskatteplikt enligt 3 kap. ML skall avdragsrätten delas upp mellan dessa två verksamheter. Om inte hela förvärvet kan hänföras till den ekonomiska verksamheten, kan avdragsrätt inte heller medges för hela den ingående mervärdesskatt som bolaget erlagt vid förvärvet. Huvudregeln för denna uppdelning finns i 8 kap. 13§ ML och av denna kan följande metod utläsas. Om förvärvet hänförs till en klart avgränsad del av verksamheten som är skattepliktig medges full avdragsrätt. Om den avgränsade delen å andra sidan är undantagen från skatteplikt utesluts avdragsrätt. Kan förvärvet inte hänföras till en klart avgränsad del sker en uppdelning efter skälig grund. Art. 173–175 i mervärdesskattedirektivet är de bakomliggande bestämmelserna till 8 kap. 13§ ML och här anges vilka fördelningsgrunder som medlemsstaterna kan välja att införliva i nationell rätt. Den enda införlivningen som skett i svensk rätt är att uppdelningen sker efter skälig grund. Inom begreppet skälig grund bör det enbart vara möjligt att tolka in den fördelning i mervärdesskattedirektivet som utgår från årsomsättning inom respektive verksamhet. Detta innebär att avdragsrätt medges i proportion till den mervärdesskattepliktiga verksamhetens årsomsättning i jämförelse med årsomsättningen i den verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt.<sup>37</sup>

Om ett förvärv istället hänförs till både ekonomisk verksamhet och verksamhet som faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde är fördelning enligt 8 kap. 13§ ML och de bakomliggande direktivsbestämmelserna inte tillämpliga. Det faller inom medlemsstaternas befogenhet att fastställa fördelningsgrunder för dessa fall. Syftet och systematiken i mervärdesskattedirektivet skall särskilt beaktas och det ankommer på de nationella domstolarna att kontrollera att fördelningsgrunderna uppfyller dessa krav.<sup>38</sup>

### 3.2 Avdragsrätt för rådgivningstjänster vid aktieöverlåtelser

Först skall erinras att det vid bedömning av avdragsrätten inledningsvis alltid måste särskiljas på tjänster som hänförs till aktieöverlåtelsen och tjänster som utgör löpande rådgivning i

<sup>35</sup> Mål C-29/08 SKF p 57–59. Se även HFD 2014 ref. 1.

<sup>36</sup> Ramsdahl Jensen och Stensgaard, World Tax Journal February 2012 s 5 f.

<sup>37</sup> Kleerup, Kristoffersson och Öberg (2016) s 61 f.

<sup>38</sup> Mål C-108/14 Larentia + Minerva p 33.

verksamheten. Löpande rådgivning är i regel en allmän omkostnad varför avdragsrätt medges i proportion till bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet.<sup>39</sup>

### 3.2.1 Om bolaget inte bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet

Mervärdesskatt är en konsumtionsskatt och bör per definition inte beskatta sådant som inte utgör konsumtion. I avsnitt 2.2 har redogjorts för att det inte är ekonomisk verksamhet i mervärdesskatterättslig mening om en ägare enbart nyttjar sin äganderätt. Ett aktieinnehav utan att ägarbolaget är inblandat i förvaltningen utgör ett ägande och en eventuell vinst vid avyttring av aktierna är enbart ett resultat av tillväxt under innehavstiden. Det är en sparandeform och således ingen konsumtion.<sup>40</sup> Om sådana transaktioner är den enda verksamhet som holdingbolaget bedriver är bolaget ingen beskattningsbar person, det finns ingen ekonomisk verksamhet som ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster kan knyta an till eftersom någon sådan inte bedrivs. Avdragsrätt kan inte aktualiseras och konsekvensen blir att erlagd mervärdesskatt blir en mervärdesskattekostnad för holdingbolaget. Rättsfrågan är i detta avseende klar och det är med andra ord inte aktieöverlåtelser som sker inom ramen för rena holdingbolags verksamhet som vållar den problematik i avdragsrättshänseende som är aktuell i denna framställning.

### 3.2.2 Om bolaget bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet

Om bolaget inte är ett rent holdingbolag utan, förutom en eventuell aktieöverlåtelse, bedriver fullt ut mervärdesskattepliktig verksamhet finns det två kategorier under vilka överlåtelserna kan falla. Om en aktieöverlåtelse sker i syfte att omstrukturera verksamheten eller om bolaget deltagit i bolagets förvaltning genom att tillhandahålla mervärdesskattepliktiga tjänster exv. administrations- eller bokföringstjänster utgör en senare aktieöverlåtelse en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av bolagets skattepliktiga verksamhet.<sup>41</sup> Avyttring av aktier som har betydelse för koncernens verksamhet och struktur kommer enligt min uppfattning sannolikt också anses ha den betydelsen för bolagets skattepliktiga verksamhet. Aktieöverlåtelser av dessa slag uppfyller villkoret för ekonomisk verksamhet i 4 kap. 1 § ML och omfattas således av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, men undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Om ingen av situationerna ovan är aktuella och aktieinnehavet snarare är en kapitalplacering kommer aktieöverlåtelserna falla utanför mervärdesskattens tillämpningsområde eftersom den inte utgör ekonomisk verksamhet.

Konsekvensen av att en aktieöverlåtelse är en transaktion som inte är föremål för mervärdesskatt är att avdragsrätt inte kan föreligga för förvärv av rådgivningstjänster som hänförs till den. Fullt ut mervärdesskattepliktiga verksamheter riskerar därför att belastas av mervärdesskattekostnader vid aktieöverlåtelser. För att undvika att bolag belastas av mervärdesskattekostnader inom ramen för deras ekonomiska verksamhet kan avdragsrätt emellertid aktualiseras genom att förvärven istället hänförs till den beskattningsbara personens allmänna omkostnader. För att avgöra om förvärven av rådgivningstjänster skall hänföras till

---

<sup>39</sup> Kleerup, Kristoffersson och Öberg (2016) s 159.

<sup>40</sup> Henkow, Skattenytt 2010 s 51.

<sup>41</sup> Mål C-29/08 SKF p 30–31 och p 33.



den samlade ekonomiska verksamheten måste det finnas kännedom huruvida kostnaderna är kostnadskomponenter i priset för de varor eller tjänster som den beskattningsbara personen i övrigt tillhandahåller.<sup>42</sup> Om rådgivningstjänsterna utgör kostnadskomponenter i detta avseende föreligger ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten vilket medför avdragsrätt för kostnaderna.

Min uppfattning är, i enlighet med Henkow, att det är klarlagt att det är ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten som krävs för att avdragsrätt skall aktualiseras för denna typ av rådgivningstjänster. Det är emellertid inte klart när ett direkt och omedelbart samband föreligger.<sup>43</sup> Ramsdahl Jensen och Stensgaard definierar det i sin artikel i termer av att kunna särskilja på allmänna omkostnader och direkta kostnader. När är en kostnad en direkt kostnad med samband med en specifik, utgående transaktion alternativt verksamhet utanför mervärdesskattens tillämpningsområde och när är en kostnad en allmän omkostnad i en mervärdesskattepliktig verksamhet? För att kunna särskilja på dessa behövs kännedom om vilken karaktär det direkta och omedelbara sambandet skall ha. Av EU-domstolens praxis följer att det är möjligt att göra en distinktion mellan en funktionell bedömning respektive en ekonomisk bedömning av det direkta och omedelbara sambandet. Den funktionella bedömningen tar sin utgångspunkt i vilken verksamhet som är drivande för en kostnad, dvs. om det finns ett kausalt samband mellan en kostnad och en verksamhet. Den ekonomiska bedömningen tar sin utgångspunkt i vilken verksamhet som utgör kostnadstäckning för förvärvet, dvs. vart en kostnad kan allokeras.<sup>44</sup>

Utgångspunkt får tas i hur det direkta och omedelbara sambandet tolkats i praxis. I de två nästkommande kapitlen granskas domstolarnas tolkning i syfte att utröna det direkta och omedelbara sambandets karaktär vilket fyller ut hur avdragsrättens huvudregel i 8 kap. 3§ 1 st. ML skall tillämpas i rättsfrågan. EU-domstolens domar på området syftar till, som stadgats i avsnitt 1.4, att säkra en enhetlig tolkning och tillämpning av reglerna på nationell nivå för att säkra EU-rättens genomslag och korrekta tillämpning. EU-domstolens domar behandlas därför först.

## 4. Direkt och omedelbart samband i EU-praxis

### 4.1 Praxis i utveckling

De rättsfall som beskrivs utförligt i det närmsta berör avdragsrätt för rådgivningstjänster i samband med utgående aktietransaktioner. Dessa har, som framgår av avsnitt 1.4, störst betydelse för hur det direkta och omedelbara sambandet bör bedömas i en sådan situation, men kan inte granskas isolerat. Praxis som berör avdragsrätt, men inte just i samband med en aktieöverlåtelse, har granskats för att fylla ut bedömningen och möjliggöra en rättvisande analys

---

<sup>42</sup> Mål C-29/08 SKF p 60–62.

<sup>43</sup> Henkow (2015) s 98.

<sup>44</sup> Ramsdahl Jensen och Stensgaard, World Tax Journal February 2012 s 2–32.

av hur EU-domstolen menar att det direkta och omedelbara sambandet bör tolkas och tillämpas på nationell nivå.

#### 4.1.1 Mål C-4/94 BLP

C-4/94 BLP är det första rättsfallet från EU-domstolen om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärvade av bolag i samband med en aktieöverlåtelse. BLP Group plc, nedan BLP, var ett förvaltningsbolag som tillhandahöll mervärdesskattepliktiga tjänster till olika bolag. Då det ekonomiska läget för BLP försämrats avyttrade bolaget 95 % av aktierna i ett tyskt dotterbolag för att kunna betala av skulder hänförliga till den ekonomiska verksamheten. BLP yrkade men nekades avdrag för ingående mervärdesskatt hänförligt till rådgivningstjänster från affärsbanker, juridiska rådgivare samt revisorer som förvärvats i samband med aktieöverlåtelsen. En fråga i målet var om avdrag kunde medges då aktieöverlåtelsen haft som syfte och resultat att frigöra nödvändiga medel för att kunna betala av skulder i den mervärdesskattepliktiga verksamheten. BLP menade att avdragsrätt bör föreligga med hänvisning till att den bestämmelse som numera finns i art. 168 i mervärdesskattedirektivet bör tolkas så att den även omfattar kostnader för tjänster med ett indirekt samband med den skattepliktiga verksamheten, likt tjänsterna i det aktuella målet.<sup>45</sup>

Domstolen accepterade inte bolagets resonemang och konstaterade att avdrag inte kan medges för förvärv som hänförs till en undantagen transaktion då avdragsrätt förutsätter ett direkt och omedelbart samband med skattepliktiga transaktioner. Detta oavsett om det yttersta syftet med en undantagen transaktion är att kunna genomföra en skattepliktig transaktion. Avdragsrätt kan bara medges för indirekta kostnader, såsom rådgivningstjänster, i den mån de används för skattepliktiga transaktioner. Att syftet skall utrönas vid varje förvärv som saknar ett objektiva samband till bolagets skattepliktiga transaktioner strider dessutom mot ett av mervärdesskattens syfte som är att säkerställa rättssäkerhet. Hänsyn skall inte tas till annat än objektiva omständigheter.<sup>46</sup>

I målet tillämpade EU-domstolen en funktionell bedömning, de förvärvade rådgivningstjänsterna hade ett kausalt samband med aktieöverlåtelsen vilket var grunden till att neka avdragsrätt.<sup>47</sup> Vad som fastslås i C-4/94 BLP är att det indirekta sambandet med ett förvärv inte har någon betydelse för avdragsrätten, om förvärvet inte har ett direkt samband till bolagets mervärdesskattepliktiga transaktioner. Ett indirekt samband till den ekonomiska verksamheten är inte tillräckligt om förvärvet hänförs till en undantagen transaktion. Domen ger avdragsrätten ett snävt omfång utifrån bestämmelsens ordalydelse. Praxis har emellertid utvecklats sedan domen i C-4/94 BLP men trots detta hänvisas det fortfarande till uttalanden i domen varför dess betydelse för avdragsrätten därmed inte är överspelad.<sup>48</sup>

---

<sup>45</sup> Mål C-4/94 BLP p 3–4 och p 11–12.

<sup>46</sup> Mål C-4/94 BLP p 24–25 och p 28.

<sup>47</sup> Ramsdahl Jensen och Stensgaard, World Tax Journal February 2012 s 30.

<sup>48</sup> Ramsdahl Jensen och Stensgaard (2016) s 76.

#### 4.1.2 Mål C-465/03 Kretztechnik

Möjligheten att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser nyanserades först i C-465/03 Kretztechnik.<sup>49</sup> Kretztechnik AG, nedan Kretztechnik, var ett österrikiskt aktiebolag vars aktiekapital ökats genom en aktieemission i samband med bolagets börsnotering. I samband med aktieemissionen har bolaget förvärvat reklamtjänster, advokattjänster, juridisk och teknisk rådgivning och yrkat avdrag för den ingående mervärdesskatt som belöpt på tjänsterna. Aktieemissionen ansågs av österrikiska myndigheter vara en undantagen transaktion enligt nuvarande art. 135.1.f i mervärdesskattedirektivet varför avdrag nekades för tjänster med samband med aktieemissionen. Målet gällde för det första om aktieemissionen utgjorde omsättning i mervärdesskattedirektivets mening och för det andra hur avdragsrätten för rådgivningstjänsterna skulle hanteras.<sup>50</sup>

Domstolen konstaterade att en aktieemission inte är att anse som en tillhandahållen tjänst mot ersättning. Ur bolagets perspektiv är syftet att anskaffa kapital och inte att tillhandahålla en tjänst, och ur aktieägarens perspektiv är betalningen en kapitalplacering och inte en betalning mot ett vederlag. En aktieemission faller således utanför mervärdesskattens tillämpningsområde.<sup>51</sup> Vad gäller avdragsrätten saknar rådgivningstjänsterna ett direkt och omedelbart samband till utgående transaktioner. Eftersom aktieemissionen faller utanför tillämpningsområdet, då det inte utgör en omsättning, samt att den skett i syfte att förstärka kapitalet för hela bolagets ekonomiska verksamhet utgör kostnaderna för rådgivningstjänsterna allmänna omkostnader. Kostnaderna är komponenter i priset på bolagets skattepliktiga verksamhet och har ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Avdrag medges i den mån Kretztechnik bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet.<sup>52</sup>

Skillnaden BLP-domen jämte Kretztechnik-domen är att det i den förstnämnda företas en undantagen aktieöverlåtelse, medan det i den senare företas en aktieemission som faller utanför tillämpningsområdet. Det är inte möjligt att identifiera ett direkt samband mellan rådgivningsförvärven och bolagens respektive utgående skattepliktiga verksamhet i något av fallen. Med hänvisning till detta och att syftet med den transaktion som förvärven har samband med inte skall tillmätas någon betydelse vid bedömning av avdragsrätten borde Kretztechnik enligt min tolkning, om domen skulle vara i linje med C-4/94 BLP, inte medgetts avdrag. EU-domstolen löste emellertid tvisten på annat sätt och medgav avdrag genom att istället betrakta kostnaderna som allmänna omkostnader eftersom aktieemissionen skett med avsikten att stärka kapitalet i bolagets ekonomiska verksamhet. Ett kausalt samband identifierades mellan aktieemissionen och den mervärdesskattepliktiga verksamheten. Domstolen tog fasta på bland annat målet C-16/00 Cibo där Cibo Participations SA, nedan Cibo, medgavs avdrag för tjänster avseende bolagsrevision, biträde vid prisförhandlingar, bolagsbildning, juridisk rådgivning och skatterådgivning i samband med förvärv av dotterbolagsaktier. Cibo tillhandahöll dotterbolagen

---

<sup>49</sup> A a s 77.

<sup>50</sup> Mål C-465/03 Kretztechnik p 12–15.

<sup>51</sup> Mål C-465/03 Kretztechnik p 26–27.

<sup>52</sup> Mål C-465/03 Kretztechnik p 36–37.

mervärdesskattepliktiga tjänster och ansågs alltså bedriva ekonomisk verksamhet. Även om aktietransaktionen i sig föll utanför mervärdesskattens tillämpningsområde medgavs avdrag då kostnaderna var en del av Cibos allmänna omkostnader och således kostnadskomponenter i Cibos mervärdesskattepliktiga verksamhet.<sup>53</sup>

Det är enligt min bedömning tydligt att utvidgningen av avdragsrätten, med C-4/94 BLP som utgångspunkt, är ett resultat av att EU-domstolen applicerar en ändamålsenlig tolkning på frågan. Det skall föreligga avdragsrätt för förvärv när de hänförs till den skattepliktiga verksamheten och för att detta ändamål skall kunna uppfyllas måste avdragsrätt kunna medges för förvärv som inte direkt kan hänföras till den skattepliktiga verksamheten men, som i detta fall, fyller en viktig funktion. Nyckeln i detta fall var att EU-domstolen tog hänsyn till syftet med aktieemissionen.

#### 4.1.3 Mål C-29/08 SKF

Nästa mål på området är C-29/08 SKF vilken baseras på en tvist mellan AB SKF, nedan SKF, och Skatteverket. SKF var ett moderbolag som deltog i förvaltningen av dess dotterbolag genom att tillhandahålla mervärdesskattepliktiga tjänster i form av företagsledning, administration och marknadsföring. SKF planerade en avyttring av aktierna i ett helägt dotterbolag och resterande aktier i ett tidigare helägt dotterbolag. Avyttringarna motiverades av att SKF ville avveckla viss del av verksamheten och frigöra kapital för koncernens övriga verksamhet. SKF avsåg att förvärva rådgivningstjänster vid genomförandet av avyttringarna, närmre bestämt värderingstjänster, biträde vid förhandling och advokattjänster i samband med avtalsskrivning.<sup>54</sup> Efter att EU-domstolen konstaterat att avyttringarna omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde men är undantagna från skatteplikt enligt art. 135.1.f tog domstolen ställning till avdragsrätten. Kan avdragsrätt föreligga såsom allmän omkostnad för utgifter som är direkt hänförliga till aktieöverlåtelsen?<sup>55</sup> Domstolen anför i p 71:

*”Som Skatteverket, den svenska och den tyska regeringen samt Förenade kungarikets regering på goda grunder har gjort gällande är det visserligen korrekt att en aktieavyttring som är undantagen från mervärdesskatteplikt inte ger rätt till avdrag, men denna tolkning gäller bara om det har påvisats ett direkt och omedelbart samband mellan de ingående tjänster som förvärvats och den utgående aktieavyttringen som är undantagen från skatteplikt. Om något sådant samband däremot inte kan påvisas och kostnaden för de ingående transaktionerna ingår i priset på SKF:s produkter, borde avdrag för den mervärdesskatt som belöper på de ingående tjänsterna medges.”*

Här fastslås att det alltså gäller att kostnader för rådgivningstjänster med ett direkt och omedelbart samband till en undantagen transaktion, i detta fall en aktieöverlåtelse, inte berättigar till avdrag. Kostnader för rådgivningstjänster i samband med en aktieöverlåtelse kan

---

<sup>53</sup> Mål C-16/00 Cibo p 33.

<sup>54</sup> Mål C-29/08 SKF p 20–21.

<sup>55</sup> Mål C-29/08 SKF p 25.

emellertid berättiga avdrag såsom allmänna omkostnader under de förutsättningar som anges i C-29/08 SKF p 73 och som svarar på tolkningsfrågan:

*”Den tredje frågan ska mot bakgrund av vad som anförts ovan besvaras enligt följande. Det föreligger rätt till avdrag enligt artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i samma direktiv, respektive artikel 168 i direktiv 2006/112 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. Det ankommer på den nationella domstolen att, med beaktande av samtliga omständigheter rörande de transaktioner som är i fråga i målet vid den domstolen, avgöra huruvida uppkomna kostnader kan komma att ingå i priset på de sålda aktierna eller om dessa endast ingår i de kostnadskomponenter som utgör priset på de transaktioner som omfattas av den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.”*

Av rättsfallen kan utläsas att EU-domstolens syn på vilka kostnader som kan utgöra allmänna omkostnader, vilket är synonymt med indirekta kostnader, har utvecklats genom åren. Vilka kostnader kan vara allmänna omkostnader som bärs av den samlade ekonomiska verksamheten? Från att avdragsrätt enbart kan aktualiseras för allmänna omkostnader när de hänförs till skattepliktiga transaktioner, har synen utvidgats till att det kan aktualiseras när de hänförs till verksamhet utom tillämpningsområdet och numera även undantagna transaktioner.<sup>56</sup> Bakgrunden till detta är enligt min uppfattning tvådelad. För det första har EU-domstolen sedan C-4/94 BLP applicerat en mer ändamålsenlig tolkningsmetod. Avdragsrättssystemets syfte är att en beskattningsbar person inte till någon del skall belastas av mervärdesskattekostnader inom ramen för den ekonomiska verksamheten och för det andra, som Henkow anför, orimligheten i att omstruktureringar i fullt mervärdesskattepliktiga koncerner inte skall kunna göras utan mervärdesskattekostnader om aktieöverlåtelsen fyller en funktion i den mervärdesskattepliktiga verksamheten.<sup>57</sup> För att kunna uppnå detta ändamål har det i mål som C-29/08 SKF varit nödvändigt att utveckla den funktionella bedömningen till en ekonomisk bedömning eftersom avdragsrättens huvudregel i art. 168 i mervärdesskattedirektivet samt 8 kap. 3§ 1 st. ML begränsar avdragsrätt för förvärv med samband med undantagna transaktioner och verksamhet utom tillämpningsområdet. Utvecklingen i praxis är således enligt min tolkning logisk för att EU-domstolen skall kunna säkra att bolag inte belastas av mervärdesskattekostnader som företas inom ramen för den ekonomiska verksamheten.

#### 4.1.4 Objektivt lika aktieöverlåtelser

Huruvida ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten förelåg i C-29/08 SKF ankom på HFD att pröva. För att ge HFD ett användbart svar påminde EU-domstolen emellertid om att den vid ett flertal tillfällen, bl. a. i C-16/00 Cibo och C-465/03 Kretztechnik, har slagit fast att avdragsrätt föreligger för rådgivningskostnader med ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten. I motsats till vad som

---

<sup>56</sup> Ramsdahl Jensen och Stensgaard (2016) s 79 f.

<sup>57</sup> Henkow, Skattenytt 2010 s 58.

var fallet i C-29/08 SKF, föll aktietransaktionerna i dessa mål utanför mervärdesskattedirektivets tillämpning. Den huvudsakliga skillnaden vid den rättsliga kvalificeringen av om en aktietransaktion omfattas eller inte av mervärdesskattens tillämpningsområde är om bolaget som företar aktietransaktionen deltar eller avser att delta i förvaltningen av det ägda bolaget. Om avdragsrätt medges i de fall en aktieöverlåtelse faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde, men inte i de fall en aktieöverlåtelse omfattas av mervärdesskatten men undantas skulle det leda till att aktieöverlåtelser som är objektivt sett lika behandlas olika i mervärdesskatterättsligt hänseende. Detta strider mot neutralitetsprincipen. Rådgivningskostnader skall därför kunna anses som allmänna omkostnader i båda fall.<sup>58</sup>

Min tolkning av EU-domstolens resonemang i denna del är att kostnader för rådgivningstjänster hänförliga till aktieöverlåtelser inom och utom tillämpningsområdet skall bedömas med samma utgångspunkt. Henkow exemplifierar med stöd av detta resonemang att ett bolag som Cibo i ovannämnda mål C-16/00 Cibo bör kunna medges avdragsrätt för rådgivningstjänster både för det fall att aktieöverlåtelserna faller inom men undantas från skatteplikt för att Cibo har deltagit i förvaltningen av dotterbolaget, men även för det fall att Cibo som överlåtande bolag inte deltagit i förvaltningen av bolaget och aktieöverlåtelserna således faller utanför tillämpningsområdet.<sup>59</sup> Utgångspunkten i båda dessa fall är att avdragsrätt enbart aktualiseras under förutsättning att rådgivningskostnaderna är allmänna omkostnader och således kostnadskomponenter i den samlade ekonomiska verksamheten. En rådgivningstjänst förvärvat i syfte att genomföra en aktieöverlåtelse som skall förstärka kapitalet i den samlade ekonomiska verksamheten bör i enlighet med C-465/03 Kretztechnik p 36 kunna vara ett exempel på en situation då en kostnad för en rådgivningstjänst är en allmän omkostnad. Även när vinsten uteslutande används i den ekonomiska verksamheten bör kunna argumenteras för att sambandet är tillräckligt för att medge avdragsrätt.<sup>60</sup> I varje enskilt fall får emellertid göras en bedömning av om en rådgivningskostnad är en allmän omkostnad utifrån samtliga omständigheter som berör transaktionen i fråga.

Även om utgångspunkten är att rådgivningstjänster hänförliga till aktieöverlåtelser inom och utom tillämpningsområdet skall bedömas med samma utgångspunkt kan en skillnad dessa två emellan identifieras. Om rådgivningstjänsterna hänförs till en aktieöverlåtelse som faller inom tillämpningsområdet men som undantas från skatteplikt innebär domen i C-29/08 SKF att det, förutom en prövning om kostnaderna är allmänna omkostnader i den samlade ekonomiska verksamheten, skall prövas om kostnaderna för rådgivningstjänsterna kan ingå i priset för de aktier som säljs (och alltså har ett direkt och omedelbart samband med den undantagna aktieöverlåtelserna). Min tolkning är att det råder en växelverkan mellan dessa två prövningar, om kostnaderna är kostnadskomponenter i priset för aktierna kan kostnaderna inte vara kostnadskomponenter i priset för de varor och tjänster som bolaget tillhandahåller och tvärtom. En prövning av om priset på aktierna påverkats av rådgivningskostnaderna behöver inte göras om aktieöverlåtelserna faller utom tillämpningsområdet eftersom det inte är en specifik utgående

---

<sup>58</sup> Mål C-29/08 SKF p 64–68.

<sup>59</sup> Henkow, Skattenytt 2010 s 55 f.

<sup>60</sup> Kleerup, Kristoffersson och Öberg (2016) s 162.

transaktion i mervärdesskatterättslig mening. Det finns helt enkelt inte en i mervärdesskatterättsliga termer utgående transaktion att göra prövningen gentemot.

## 4.2 Det direkta och omedelbara sambandets karaktär

EU-domstolen har anfört att prövningen av det direkta och omedelbara sambandet ankommer på den nationella domstolen. I det följande redogörs för de kriterier som bestämmer det direkta och omedelbara sambandets karaktär och som skall vara vägledande för en nationell domstol vid en prövning.

### 4.2.1 Ekonomisk eller funktionell bedömning?

Bjuvberg anför att EU-domstolens dom i C-29/08 SKF innebär att man med avstamp i en ekonomisk bedömning skall allokera rådgivningskostnaderna till hela den ekonomiska verksamheten eller den specifikt undantagna aktietransaktionen. Utgångspunkten vid en ekonomisk bedömning är att alla kostnader hänförliga till en viss transaktion eller verksamhet skall täckas av det pris som sätts. Vilken funktion förvärven ska ha verkar dock vara irrelevant.<sup>61</sup> För att exemplifiera med ett enkelt fall skall ett bolag som säljer stolar i priset för dessa täcka dels de direkta materialkostnaderna som bolaget haft för att tillverka stolarna. Dessutom skall priset även täcka verksamhetens övriga kostnader som inte hänförs direkt till stolarna för att bolaget ekonomiskt sett skall kunna gå runt. Frågan är om rådgivningskostnader vid en aktieöverlåtelse täcks av priset för stolarna eller om kostnaderna täcks av priset för aktierna.

Ramsdahl Jensen och Stensgaard anför att rättsläget efter C-29/08 SKF fortfarande inte är helt klarlagt.<sup>62</sup> Deras tolkning är emellertid att en ekonomisk bedömning bör vara utgångspunkten. De menar också att man kan argumentera för att det fortfarande finns ett visst minimikrav på ett kausalt samband. Att bolaget varit inblandat i förvaltningen i det bolag vars aktier nu är föremål för försäljning är ett sådant samband. Tröskeln för ett sådant samband bör i övrigt vara låg, det skulle kunna räcka med att bolaget hävdar att kapitalet som frigörs i aktieöverlåtelsen används i den ekonomiska verksamheten. Minimikravet blir på så sätt i det närmaste illusorisk.<sup>63</sup>

I C-126/14 Sveda yttrar sig EU-domstolen allmänt om hur ett direkt och omedelbart samband skall fastställas när förvärvet är en allmän omkostnad och målet stärker den ekonomiska bedömningens ställning som utgångspunkt. Enligt Jacobsson, Karlsson och Öberg är det en naturlig utgångspunkt att allokera kostnaderna eftersom alla kostnader i en verksamhet måste täckas av inkomster.<sup>64</sup> Bjuvberg är emellertid kritisk till den ekonomiska bedömning som fastslagits i EU-domstolens praxis. Det är en företagsekonomisk prissättningsmodell som är relevant vid prissättning av ett bolags kärnverksamhet och inte vid enstaka avyttring av dotterbolagsaktier. Bjuvberg förespråkar att förvärvets funktion i verksamheten bör styra

---

<sup>61</sup> Bjuvberg, Skattenytt 2012 s 611. Se även Henkow (2016), World Journal of VAT/GST Law 5:1 s 52.

<sup>62</sup> Ramsdahl Jensen och Stensgaard, World Tax Journal February 2012 s 18.

<sup>63</sup> A a s 16 och s 31.

<sup>64</sup> Jacobsson, Karlsson och Öberg, Skattenytt 2016 s 489 f.

kostnadsallokeringen. Om funktionen skall styra bör utgångspunkt tas i om kostnaden hade uppkommit även om aktieöverlåtelsen inte kommit till stånd. Att hitta potentiella köpare för en eventuell överlåtelse skulle exv. kunna vara en allmän omkostnad medan tjänster vid avtalsskrivning troligen skulle kunna hänföras specifikt till aktieöverlåtelsen.<sup>65</sup> Enligt min tolkning var rådgivningstjänsternas funktion styrande i C-4/94 BLP. Domen i denna del får med hänvisning till ovan anförda anses vara överspelad. Rådgivningstjänsternas funktion var emellertid styrande även i C-465/03 Kretztechnik. Den ekonomiska bedömningen bör vara utgångspunkt även vid bedömning av avdragsrätt för rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser som sker utanför tillämpningsområdet så till vida att en prövning får göras huruvida kostnaderna kan allokeras till den samlade ekonomiska verksamheten.

#### 4.2.2 Förvärvets objektiva innehåll styr bedömningen

I C-104/12 Becker yttrar sig EU-domstolen allmänt om ett direkt och omedelbart samband skall bestämmas av det objektiva innehållet i ett förvärv eller ändamålet med förvärvet. Domstolen vidhåller vad som fastslogs i bland annat C-4/94 BLP. Förvärvet skall ha ett objektiva samband med den ekonomiska verksamheten eftersom detta bäst överensstämmer med att säkerställa rättssäkerheten. Den ekonomiska bedömningen skall kunna göras på basis av rådgivningstjänsternas objektiva innehåll.<sup>66</sup> Domstolen anför emellertid att den omständigheten att det objektiva innehållet är utgångspunkten inte utesluter att syftet beaktas som ett kriterium för att fastställa innehållet.<sup>67</sup> Rådgivningstjänsternas objektiva innehåll och syftet med den aktieöverlåtelse som rådgivningstjänsterna hänförs till bör alltså beaktas för att fastställa om kostnaderna borde ha beaktats vid prissättning av bolagets varor eller tjänster. Syftet bör också kunna tillmätas självständig och avgörande betydelse vid kostnadsallokeringen om det går att styrka med objektiva omständigheter. Detta följer av målet C-126/14 Sveda i vilket omständigheterna i korthet var följande.

Bolaget Sveda UAB, nedan Sveda, åtog sig att anlägga en naturstig som skulle åtnjutas kostnadsfritt av allmänheten. Sveda yrkade avdrag för förvärv och tillverkning av vissa investeringsvaror i samband med anläggandet av naturstigen vilket nekades av litauiska myndigheter.<sup>68</sup> I anslutning till naturstigen planerades mervärdesskattepliktig verksamhet såsom försäljning av mat och dryck och tillträde till bad mot betalning.<sup>69</sup> Frågan i målet var om Sveda kunde medges avdrag för förvärv som hänförs till tillverkning av anläggningstillgångar som direkt skall användas kostnadsfritt av allmänheten, men som kan vara ett medel för att locka besökare till den plats där Sveda planerar att bedriva ekonomisk verksamhet.<sup>70</sup>

De förvärv som är aktuella i målen har således två ändamål. De är direkt avsedda att användas kostnadsfritt av allmänheten och dels ett medel för att locka besökare till den planerade ekonomiska verksamheten. Den kostnadsfria användningen hänförs varken inom eller utom

---

<sup>65</sup> Bjuvberg, Skattenytt 2012 s 618.

<sup>66</sup> Mål C-104/12 Becker p 22–23.

<sup>67</sup> Mål C-104/12 Becker p 29.

<sup>68</sup> Mål C-126/14 Sveda p 8–10.

<sup>69</sup> Mål C-126/14 Sveda p 22.

<sup>70</sup> Mål C-126/14 Sveda p 14.



mervärdesskattens tillämpningsområde. Det principiellt intressanta i målet är att förvärven inte skall användas direkt i den ekonomiska verksamheten, men eftersom den indirekta användningen, att locka besökare till platsen där de tillhandahåller mervärdesskattepliktiga varor och tjänster, kunde styrkas med objektiva omständigheter hade bolaget avdragsrätt. Det var alltså syftet med förvärven som konstituerade ett direkt och omedelbart samband med den ekonomiska verksamheten. Detta samband bör kunna brytas enbart om förvärven har ett direkt samband med verksamhet som är undantagen eller faller utanför tillämpningsområdet.<sup>71</sup>

I C-4/94 BLP avfärdade EU-domstolen att syftet med en transaktion skulle tillmätas betydelse. Henkow anför att detta uttalande måste anses överspelat efter domen i C-126/14 Sveda.<sup>72</sup> Jag instämmer i denna tolkning. Förvärvet kunde betraktas som en indirekt kostnad i den samlade ekonomiska verksamheten eftersom det slutgiltiga syftet med förvärvet var att locka besökare till den planerade verksamheten. Eftersom detta kunde styrkas med objektiva omständigheter var syftet med förvärvet och dess indirekta användning i verksamheten avgörande vid kostnadsallokeringen och därmed avdragsrätten.

När det objektiva innehållet är utgångspunkten bör det enligt min mening inte spela någon roll huruvida bolaget faktiskt har tagit hänsyn till kostnaderna vid prissättningen, avgörande bör vara om bolaget borde ha tagit hänsyn till dem. Priset på en aktie avgörs inte på basis av omkostnader utan vanligtvis på basis av utbud och efterfrågan.<sup>73</sup> Min mening är att om priset på aktierna avgörs på basis av utbud och efterfrågan så har aktien ett marknadsvärde. Vad skulle en köpare på marknaden vara beredd att betala för aktien? Att det pris som köparen är beredd att betala skulle påverkas av säljarens försäljningskostnader framstår därför som osannolikt. Objektivt sett bör försäljningskostnaderna, alltså bl. a. kostnader för rådgivningstjänster, därför bäras av säljarens övriga intäkter, dvs. bör de ingå som kostnadskomponenter i bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet. Som huvudregel bör därför avdragsrätt föreligga för rådgivningstjänster såsom allmänna omkostnader.

Avgörande för avdragsrätten är att de allmänna omkostnaderna har ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten. Frågan är om det efter domen i C-126/14 Sveda är mer korrekt att tala om ett indirekt samband?<sup>74</sup> Det bör inte längre krävas att ett förvärv har en direkt användning i den ekonomiska verksamheten för att avdragsrätt skall föreligga. Det bör snarare vara tillräckligt att förvärvet används i samband med en transaktion som den ekonomiska verksamheten indirekt tjänar på. Avdragsrätt skulle då medges fullt ut för det fall att ett bolag, som bedriver fullt mervärdesskattepliktig verksamhet, använder rådgivningstjänster i samband med en aktieöverlåtelse och om det på basis av objektiva omständigheter kan fastställas att de medel som frigörs genom avyttringen uteslutande används i den ekonomiska verksamheten. Det är emellertid inte helt klart hur resonemanget i denna del förhåller sig till den ekonomiska bedömningen. Pondera att det går att styrka att syftet med aktieöverlåtelsen är att använda kapitalet i den ekonomiska verksamheten, men att det även går

---

<sup>71</sup> Jacobsson, Karlsson och Öberg, Skattenytt 2016 s 489.

<sup>72</sup> Henkow (2016), World Journal of VAT/GST Law 5:1 s 52.

<sup>73</sup> Ramsdahl Jensen och Stensgaard (2016) s 80.

<sup>74</sup> Jacobsson, Karlsson och Öberg, Skattenytt 2016 s 489.

att påvisa att priset på aktierna har påverkats av kostnaderna för rådgivningstjänsterna. Hur bedöms avdragsrätten i ett sådant fall? Det är en oklar rättsfråga. Med utgångspunkt i en ändamålsenlig tolkning är min bedömning att avdragsrätt bör kunna medges, syftet med avdragsrättssystemet är den huvudsakliga anledningen till varför praxis utvecklats på så sätt som beskrivits. Även om priset på aktierna påverkats bör det inte bryta ett objektivet fastställbart indirekt samband med den ekonomiska verksamheten.

#### 4.3 Höga krav för att motbevisa ett direkt och omedelbart samband

Som i flertalet mål från EU-domstolen som berör avdragsrätt framhålls i C-126/14 Sveda syftet med avdragsrättssystemet. Domstolen skriver i p 17 i nämnda dom:

*”Syftet med avdragsrättssystemet är nämligen att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv.”<sup>75</sup>*

EU-domstolen är måna om att praxis utvecklas för att detta mål skall kunna säkerställas vid tillämpning av avdragsrätten på medlemsstatsnivå. En beskattningsbar person skall inte belastas av mervärdeskostnader om förvärven hänförs till den ekonomiska verksamheten. Det direkta och omedelbara sambandet mellan ingående kostnader och den samlade ekonomiska verksamheten är brutet endast om det kan påvisas att förvärvet hänförs till undantagen verksamhet eller verksamhet utanför tillämpningsområdet. Fri och Kleerup analyserar om avdragsrätten efter C-126/14 Sveda kan anses vara generell. Avdragsrätt föreligger till dess motsats är bevisad eftersom beskattningsbara personer inte skall drabbas av mervärdesskattekostnader i sin verksamhet.<sup>76</sup> Min tolkning av domen är inte helt i linje med Fri och Kleerups tolkning. Min uppfattning är att domen snarare ger stöd för att det föreligger höga krav för att kunna påvisa att ett förvärv har ett samband med undantagen verksamhet eller verksamhet utanför tillämpningsområdet. Rättsfallet är i linje med C-29/08 SKF, men möjliggör att ett förvärvs tilltänkta funktion i verksamheten, oavsett vilken transaktion som det har ett kausalt samband med, kan tillmätas större betydelse. Om förvärvet har en funktion i den ekonomiska verksamheten bör det ställas höga krav för att påvisa att så inte är fallet.<sup>77</sup> I C-29/08 SKF p 71, som citerats i avsnitt 4.1.3, verkar det dessutom som att bevisbördan för att kostnaderna påverkat priset på aktierna ligger på den som påstår det, med andra ord vanligen den nationella skattemyndigheten som nekar avdragsrätt.<sup>78</sup>

Ponera att ett bolag som bedriver fullt mervärdesskattepliktig verksamhet förvärvar rådgivningstjänster i samband med en aktieöverlåtelse. Syftet med aktieöverlåtelsen är, likt i C-4/94 BLP, att frigöra nödvändiga medel för att kunna betala av skulder i verksamheten. Rådgivningstjänsternas direkta användning är för att genomföra aktieöverlåtelsen, men den indirekta användningen är för att kunna betala av skulder som hänförs till en fullt mervärdesskattepliktig verksamhet. Under förutsättning att detta kan styrkas med objektiva

<sup>75</sup> Se även mål C-465/03 Kretztechnik p 34 och mål C-29/08 SKF p 56.

<sup>76</sup> Fri och Kleerup, Skattenytt 2016 s 85 f.

<sup>77</sup> Kristoffersson, Skattenytt 2017 s 127.

<sup>78</sup> Mattsson och Holmlund, Skattenytt 2014 s 616.

omständigheter bör bolaget därför i enlighet med C-126/14 Sveda kunna medges avdrag för kostnaderna för rådgivningstjänsterna. Det samband som baseras på förvärvens indirekta användning kan brytas om tjänsterna har samband med undantagen transaktion eller verksamhet utanför tillämpningsområdet. Det ställs höga krav om ett bolag skall nekas avdragsrätt eftersom det måste påvisas att kostnaderna för rådgivningstjänsterna har påverkat priset på aktierna som överläts. I slutändan blir det därför en bevisfråga om vad som kan påvisas. En prövning av huruvida kostnaderna påverkat priserna på aktierna görs som nämnt inte när aktieöverlåtelsen faller utom tillämpningsområdet. Det bör objektivt sett ställas likvärdigt höga krav men det får anses vara oklart vilka kriterier som granskas närmre.

#### 4.4 Rättsfallsanalys

Först skall påminnas om att syftet med förhandsavgöranden är att EU-domstolen skall kunna ge besked om tolkning av EU-rätten vilket skall säkerställa EU-rättens genomslag och korrekta tillämpning på nationell nivå. EU-domstolen är inte en tvistelösande instans och skall inte lösa den nationella tvisten.<sup>79</sup> Eftersom förhandsbeskedens syfte är att EU-domstolen skall tolka EU-rätten domineras därför domarna generellt sett av lagtolkningsmoment. Detta i sig utesluter inte att inslag av subsumtionsmoment förekommer. Domarna inom ramen för denna uppsats är uppbyggda enligt en enhetlig systematik där domstolen först utreder tolkning och räckvidden av rättsregeln, och först när denna fråga är utredd tar domstolen hänsyn till sakomständigheterna och inordnar verkligheten under rättsregeln. Ofta med en reservation om att det får prövas eller kontrolleras av den nationella domstolen. Lagtolkningen är således den klart dominerande delen av domen. Avgörande för prejudikatvärdet är därför ofta om EU-domstolen uttryckt sig generellt.<sup>80</sup> Domen i C-29/08 SKF får tjäna som ett exempel. Vid tolkning av den tredje tolkningsfrågan som rör avdragsrätten börjar domstolen med att i p 55–56 erinra om avdragsrättens del i mervärdesskattesystemet och dess syfte. I p 57–59 fortsätter domstolen med att redogöra för de förutsättningar för avdragsrätt som fastslagits i praxis. Detta mynnar ut i att EU-domstolen anför följande.

*”Härav följer att frågan huruvida avdragsrätt ska anses föreligga avgörs på grundval av de utgående transaktioner till vilka de ingående transaktionerna hänför sig. Nämnda rätt föreligger alltså när den ingående transaktion som ska vara föremål för mervärdesskatt har ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående transaktioner som ger rätt till avdrag. Om detta inte är fallet får det prövas om kostnaderna för ingående förvärv av varor eller tjänster ingår i de allmänna omkostnaderna för den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. Oavsett utgången av denna prövning förutsätter förhandenvaron av ett direkt och omedelbart samband att kostnaden för de ingående tjänsterna ingår i priset på varje enskild utgående transaktion eller i priset på varor och tjänster som den skattskyldige tillhandahåller inom ramen för sin ekonomiska verksamhet.”<sup>81</sup>*

---

<sup>79</sup> Se fotnot 16.

<sup>80</sup> Pålsson, Skattentytt 2011 s 120.

<sup>81</sup> Mål C-29/08 SKF p 60.

Efter lagtolkningsmomentet appliceras resultatet på den aktuella situationen i målet, nämligen avdragsrätt för rådgivningskostnader i samband med en undantagen aktieöverlåtelse. Subsumtionsmomentet består utav att domstolen fastställer att det måste finnas kännedom om rådgivningskostnaderna ingår i priset på de aktier som SKF skall överlåta eller om de ingår i priset på SKF:s (mervärdesskattepliktiga) produkter. Domstolen har emellertid inte behörighet att ta ställning till detta utan det ankommer på den nationella domstolen att pröva.<sup>82</sup> Ordet SKF kan med lätthet bytas ut till vilken beskattningsbar person som helst varför domskälen får anses innehålla ett principiellt ställningstagande. Inga förbehåll görs för de enskilda sakomständigheterna i tvisten mellan SKF och Skatteverket vilket tyder på att motiveringen är generaliserbar.<sup>83</sup>

Av ovan anförda följer att domskälen domineras av lagtolkning och att de i stora drag är generellt författade. På det stora hela tillåts därför att generella rättsregler kan formis. Användbarheten måste emellertid ändå anses vara begränsad. Domstolen ger vägledning för hur det direkta och omedelbara sambandet skall tolkas, vilken karaktär det skall ha och vad som är utgångspunkten vid prövningen av om en rådgivningstjänst ingår i priset för de aktier som avyttras eller i den samlade ekonomiska verksamheten. Men domstolen gör inte själv en sådan prövning. Detta ankommer på den nationella domstolen. Eftersom en nationell domstol till följd av lojalitetsplikten i art. 4.3 FEU är skyldiga att följa den tolkning som fastslås av EU-domstolen kan man få en god bild av hur den nationella domstolen bör döma men inte hur bedömningen de facto görs eftersom detta ankommer på den nationella domstolen där hänsyn ska tas till alla relevanta omständigheter. Omständigheter som EU-domstolen ofta inte har tillgång till. En isolerad granskning av hur EU-domstolen tolkar frågan ger således god vägledning, men den är inte tillräcklig för att göra en fullgod bedömning av avdragsrätten i en sådan situation. EU-domstolens praxis måste därför granskas tillsammans med hur frågan tillämpats i nationella domstolar för att det skall vara möjligt att fastställa gällande rätt och kunna förutse om avdragsrätt föreligger för mervärdesskatt på rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser. I kapitel 5 följer därför en genomgång av HFD-praxis.

#### 4.5 Sammanfattning

Tolkning och tillämpning av det direkta och omedelbara sambandet som fyller ut avdragsrättens huvudregel i art. 168 i mervärdesskatt kan sammanfattas på följande sätt. Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärvade i samband med undantagna aktieöverlåtelser eller aktieöverlåtelser utom tillämpningsområdet medges enbart när kostnaderna är allmänna omkostnader och således kostnadskomponenter med ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamhet som bolaget i övrigt bedriver. Huruvida en kostnad för en rådgivningstjänst är en direkt kostnad med samband med aktieöverlåtelser eller en allmän omkostnad i den samlade ekonomiska verksamheten bör som utgångspunkt avgöras utifrån en ekonomisk bedömning. Kostnaden allokteras med utgångspunkt i förvärvens objektiva innehåll, dvs. om kostnaden för rådgivningstjänsten bör ha beaktats vid prissättningen av de varor och tjänster som bolaget i övrigt tillhandahåller.

---

<sup>82</sup> Mål C-29/08 SKF p 62–63.

<sup>83</sup> Pahlsson, Skattenytt 2011 s 121.

Kostnadsallokeringen påverkas om det med objektiva omständigheter kan fastställas att aktieöverlåtelsen, med vilken rådgivningstjänsten har ett direkt samband, har som syfte att indirekt gynna den ekonomiska verksamheten. Om aktieöverlåtelsen omfattas men undantas från skatteplikt måste också beaktas om kostnaden för rådgivningstjänsten har påverkat priset på aktierna som säljs. Samma kriterier gäller för denna kostnadsallokering. Eftersom prövningen av det direkta och omedelbara sambandet i slutändan ankommer på en nationell domstol där hänsyn kan tas till samtliga omständigheter finns ingen ytterligare precisering på hur prövningen de facto går till.

## 5. Direkt och omedelbart samband i HFD-praxis

### 5.1 Praxis i utveckling

I det närmaste följer en redogörelse av utvecklingen i HFD-praxis avseende avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärvade i samband med aktieöverlåtelser. EU-domstolen har, som framgått i kapitel 4, slagit fast att det inte har någon betydelse om aktietransaktionen äger rum inom eller utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Ett aktuellt fall handlar därför om ett aktieförvärv. HFD-praxis granskas mot bakgrund av EU-domstolens praxis eftersom den, som nämnt, syftar till att säkra unionsrättens genomslag och korrekta tillämpning på nationell nivå.

#### 5.1.1 RÅ 2003 ref. 36

X AB var ett moderbolag i en koncern som aktivt deltog i förvaltningen av deras dotterbolag genom att tillhandahålla mervärdesskattepliktiga tjänster av juridisk och administrativ art. Bolaget har avyttrat aktier i ett dotterbolag och yrkat avdrag för administrativa, ekonomiska och juridiska rådgivningstjänster som förvärvats i samband med aktieöverlåtelsen. Aktieöverlåtelsen skedde, med hänvisning till EU-domstolens praxis, inom ramen för mervärdesskatterättens tillämpningsområde men var undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9§ ML. Avdrag för förvärv hänförliga till aktieöverlåtelsen kan därmed inte medges. Tolkning av bakomliggande EU-rätt föranledde inte en annan bedömning. Tjänsterna ansågs ha ett direkt och omedelbart samband med den undantagna aktieöverlåtelsen, och inte till den samlade ekonomiska verksamheten. HFD anförde att i de fall EU-domstolen medgett avdragsrätt, exv. i C-16/00 Cibo, har ett sådant samband till en undantagen transaktion inte förelegat.

RÅ 2003 ref. 36 är i linje med domen i C-4/94 BLP. Rådgivningstjänsternas kausala samband med aktieöverlåtelsen uteslöt avdragsrätt. Domen är emellertid logisk med hänsyn till att den i tid är avkunnad efter ovannämnda dom, men innan C-465/03 Kretztechnik och C-29/08 SKF. Med hänvisning till den utveckling som skett på EU-nivå sedan domen i C-4/94 BLP och som redovisats under kapitel 4, finns en berättigad förväntan om att motsvarande utveckling skett i HFD-praxis.

### 5.1.2 RÅ 2009 not. 76

Ett bolag som bedrev fullt mervärdesskattepliktig verksamhet avsåg att förvärva aktierna i ett underskottsbolag för att använda det outnyttjade underskottet vid inkomsttaxeringen. Det enda syftet med förvärvet var att maximera resultatet i den ekonomiska verksamheten efter skatt. I samband med förvärvet planerade bolaget att förvärva tjänster för skattejuridisk rådgivning, genomförande av Due Diligence och hjälp med att finna ett lämpligt bolag att förvärva. HFD fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked och medgav avdrag för kostnaderna.

HFD anförde att frågan skulle bedömas mot bakgrund av EU-domstolens praxis. Aktieförvärvet i sig faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde men avgörande för avdragsrätten är inte vilken transaktion som rådgivningstjänsterna är närmst anknuten till, utan snarare om det är en allmän omkostnad i den samlade ekonomiska verksamheten. Med hänvisning till domen i C-465/03 Kretztechnik är kostnader hänförliga till en transaktion som syftar till att stärka den ekonomiska verksamhetens kapital sådana allmänna omkostnader. Eftersom syftet med transaktionen var att maximera bolagets resultat efter skatt ansågs detta kriterium vara uppfyllt varför avdrag medgavs för rådgivningskostnaderna.

### 5.1.3 RÅ 2010 ref. 56

Twisten i detta mål är den mellan SKF och Skatteverket som föranledde att HFD begärde ett förhandsbesked vilket senare resulterade i domen i C-29/08 SKF. Domen i detta mål är således HFD:s tillämpning av det förhandsbesked som EU-domstolen gav i C-29/08 SKF. Sakomständigheterna framgår i avsnitt 4.1.3. Till detta kan tilläggas att SKF inför målets avgörande i HFD kompletterade med att tjänsterna också omfattade genomförande av finansiell Due Diligence och tjänster från marknadsaktörer som hjälpt att få affären till stånd.

HFD:s tolkning av EU-domstolens dom är att avdragsrätten skall prövas i två steg. I ett första steg skall prövas om det kan påvisas ett direkt och omedelbart samband mellan de rådgivningstjänster som förvärvats och aktieöverlåtelseerna.<sup>84</sup> Om ett sådant samband kan påvisas kan avdragsrätt inte komma i fråga. HFD hänvisar i denna del till p 71 i C-29/08 SKF som citerats i avsnitt 4.1.3. Min tolkning är att domen i C-29/08 SKF inte uppställer några hinder för denna uppfattning eftersom det bör råda en växelverkan mellan denna prövning och prövningen med den samlade ekonomiska verksamheten. Det är därför möjligt att först pröva om det finns ett direkt och omedelbart samband med aktieöverlåtelsen, för att därefter i ett andra steg pröva om det finns ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten. HFD anför följande i domskälen.

*”Som direkt och omedelbart hänförliga till avyttringen av aktierna får enligt Regeringsrättens mening anses tjänster i form av biträde vid förhandlingar med förvärvarna av aktierna samt, i samband med avtalsskrivning, advokattjänster. Därmed föreligger inte rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till dessa tjänster (jfr EU-domstolens dom i mål C-4/94 BLP Group och RÅ 2003 ref. 36).*

---

<sup>84</sup> Ramsdahl Jensen och Stensgaard (2016) s 87.

*På det befintliga underlaget går det inte att avgöra i vilken mån SKF har rätt till avdrag i fråga om andra än nu nämnda tjänster. Förhandsbeskedet bör därför undanröjas i den delen.”*

Ramsdahl Jensen och Stensgaard anför att HFD tolkat domen i C-29/08 SKF på ett sätt som avviker från gängse tolkning.<sup>85</sup> Jag ansluter till denna uppfattning och menar att HFD:s tolkning i denna del avviker från hur EU-domstolens dom bör tolkas. Det är en tolkning som förbiser ändamålet med avdragsrättens funktion i mervärdesskattesystemet. Så som jag, i enlighet med Ramsdahl Jensen och Stensgaard, tolkar HFD kan prövningen i steg två inte göras, dvs. om det kan föreligga ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten, om det inte först har gjorts en prövning enligt steg ett.<sup>86</sup> Skatteverket ger också uttryck för denna förståelse av domen.<sup>87</sup> Min tolkning är att inget i EU-domstolens dom och inte heller i p 71 i domskälen som HFD hänvisar till tyder på att prövningen av sambandet med den ekonomiska verksamheten är beroende av och hindras av att en prövning inte gjorts huruvida kostnaderna påverkat priserna på aktierna. Om det vid en prövning är möjligt att allokera kostnaderna till den samlade ekonomiska verksamheten bör det, enligt min uppfattning av domen i C-29/08 SKF, inte spela någon roll om kostnadernas eventuella påverkan på aktiernas pris inte kunnat utredas. Avdragsrätt bör kunna medges ändå. HFD borde således ha prövat avdragsrätten för de övriga tjänsterna istället för att undanröja förhandsbeskedet i den delen.

HFD:s tolkning är enligt min uppfattning ett resultat av den bundenhet till ordalydelsen som dominerar tolkning av skattelag i svensk rätt. En strikt ordalydelsebunden tolkning av avdragsrättens huvudregel i 8 kap. 3§ 1 st. ML begränsar möjligheten till avdrag för förvärv med samband med en undantagen aktieöverlåtelse, och det är därför en utvidgning i praxis är nödvändig för att avdragsrätt skall kunna aktualiseras för förvärv som, trots att den direkta användningen inte sker i mervärdesskattepliktig verksamhet, har ett indirekt samband med samma verksamhet. En utvidgning som HFD verkar vara ovillig att göra.

En ytterligare avvikande tolkning enligt min uppfattning är att HFD inte gör den prövning av det direkta och omedelbara sambandet som enligt EU-domstolen ankommer på den nationella domstolen. Som konstaterats skall prövningen som utgångspunkt göras utifrån en ekonomisk bedömning och för att ett direkt och omedelbart samband skall kunna föreligga med aktieöverlåtelsen måste det påvisas att kostnaderna för rådgivningstjänsterna har påverkat priset på aktierna. Någon sådan prövning görs emellertid inte av HFD. De anför att biträde vid förhandlingar med köparna och advokattjänster vid avtalskrivning anses ha ett sådant samband, men de motiverar inte närmre varför. HFD:s prövning är istället som Ramsdahl Jensen och Stensgaard anför närmast kausal i sin natur, ett orsakssamband mellan aktieöverlåtelsen och tjänsterna föreligger och enbart detta verkar ligga till grund för avgörandet.<sup>88</sup> Som stöd hänvisar HFD dessutom till två domar, C-4/94 BLP och RÅ 2003 ref. 36, som vid tidpunkten för domen enligt min tolkning inte längre låg helt i linje med den utveckling som skett i EU-praxis. Vidare är det en intressant slutsats när EU-domstolen kom

---

<sup>85</sup> A a s 87.

<sup>86</sup> A a s 87 f.

<sup>87</sup> Skatteverkets ställningstagande dnr: 131 780946-10/11 avsnitt 4.2.1.

<sup>88</sup> Ramsdahl Jensen och Stensgaard (2016) s 91.

fram till det motsatta i C-16/00 *Cibo*, liknande tjänster ansågs då vara allmänna omkostnader.<sup>89</sup> Även domslutet i denna del är ett tydligt resultat av att HFD och EU-domstolen använder olika tolkningsmetoder. HFD:s ordalydelsebundna tolkning tillmäter inte rättsregelns ändamål den betydelse som görs inom ramen för EU-domstolens ändamålsenliga tolkningsmetod.

Avdrag nekades för biträde vid förhandlingar med köparna och advokattjänster vid avtalsskrivning och för övriga tjänster undanröjdes Skatterättsnämndens förhandsbesked. Det skall påpekas att två av fem ledamöter var skiljaktiga och ansåg att avdragsrätt förelåg. Kostnader hänförliga till transaktioner i syfte att avveckla verksamhet och frigöra kapital för den övriga ekonomiska verksamheten bör anses vara allmänna omkostnader. Det har inte kunnat påvisas att ett direkt och omedelbart samband föreligger mellan tjänsterna och aktieöverlåtelseerna. Jag instämmer i denna skiljaktiga mening, avdrag borde ha medgetts eftersom HFD inte påvisat att rådgivningskostnaderna påverkat priset på aktierna. Även på flera håll i doktrin har det framhållits att avdrag borde ha medgetts.<sup>90</sup>

#### 5.1.4 HFD 2014 ref. 1

Detta mål behandlar framförallt frågan huruvida en aktieöverlåtelse mervärdesskatterättsligt kan anses vara en verksamhetsöverlåtelse, en fråga som inte behandlas inom ramen för denna uppsats. HFD yttrar sig däremot också om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster i samband med en undantagen aktieöverlåtelse och verkar inta en annan utgångspunkt än vad som var fallet i RÅ 2010 ref. 56. Eftersom aktieöverlåtelsen är undantagen från skatteplikt kan avdragsrätten inte grundas på ett direkt och omedelbart samband med utgående skattepliktiga transaktioner. Däremot kan avdragsrätt medges såsom allmänna omkostnader vilket det ankom på Skatteverket att pröva. Till skillnad från RÅ 2010 ref. 56 verkar HFD mena att en sådan prövning faktiskt måste göras.<sup>91</sup>

#### 5.1.5 Skatteverkets tolkning

Vid en granskning av det direkta och omedelbara sambandet i HFD är det berikande att även beakta hur Skatteverket har tolkat rättsfrågan. Det skall erinras om att Skatteverkets tolkning inte är vägledande i sig, men den ger en god bild av hur HFD:s vägledande praxis tillämpas på myndighetsnivå och hur Skatteverket anser att det direkta och omedelbara sambandet bör fylla ut avdragsrättens huvudregel i 8 kap. 3§ 1 st. ML. Det är dessutom denna tolkning som ligger till grund för hur Skatteverket bedömer avdragsrätten i varje enskilt fall varför den har stor betydelse i näringslivet.

Skatteverket har efter domen i RÅ 2010 ref. 56 författat ett ställningstagande som bl. a. berör avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster i samband med att mervärdesskattepliktiga bolag säljer aktier.<sup>92</sup> Skatteverkets tolkning innebär att det i ett första steg skall prövas om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan rådgivningstjänsterna

<sup>89</sup> Lörenskog och Wiklund, *Skattenytt* 2010 s 663.

<sup>90</sup> Se exv. Lörenskog och Wiklund, *Skattenytt* 2010 s 663, Sonnerby och Öberg, *Skattenytt* 2012 s 235 och Holmlund och Mattsson, *Skattenytt* 2014 s 612.

<sup>91</sup> Holmlund och Mattsson, *Skattenytt* 2014 s 616.

<sup>92</sup> Skatteverkets ställningstagande dnr: 131 780946-10/11.



och aktierna som överlåts. Biträde vid förhandling med köparna och advokattjänster vid avtalsskrivning har i RÅ 2010 ref. 56 ansetts ingå i priset för aktierna. Skatteverket anser att dessa tjänster objektivt sett förvärvats för att genomföra aktieöverlåtelsen och är således en del av försäljningsprocessen. Tjänster av detta slag kännetecknas av att de inte skulle ha förvärvats om inte aktieöverlåtelsen kommit till stånd. Av den anledningen måste dessa tjänster anses ha ett direkt och omedelbart samband med den från mervärdesskatt undantagna aktieöverlåtelsen. Det kan enligt Skatteverket inte uppställas något krav på att kostnaderna för rådgivningstjänsterna skall ha påverkat priset på aktierna eftersom priset även påverkas av andra faktorer, framförallt aktiemarknaden, dvs. utbud och efterfrågan. Det är enbart om det kan konstateras att rådgivningstjänsterna inte objektivt sett förvärvats för att genomföra en aktieöverlåtelse som det är möjligt att gå vidare till en prövning om kostnaderna istället kan vara allmänna omkostnader. Tjänster som förvärvas för att planera en eventuell omstrukturering, och alltså förvärvas oavsett om en aktieöverlåtelse blir av eller inte, bör vara allmänna omkostnader med ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten som kan berättiga avdragsrätt.<sup>93</sup>

Skatteverkets tolkning är enligt min uppfattning i linje med RÅ 2010 ref. 56, om än mer tydlig kring varför vissa tjänster har ett direkt och omedelbart samband med den undantagna aktieöverlåtelsen. Frågan är om tvåstegs-bedömningen kan upprätthållas. Min tolkning är att HFD 2014 ref. 1 tyder på att den tvåstegs-bedömning som fastslogs i RÅ 2010 ref. 56 inte bör kunna göras gällande längre. Det skall prövas om avdragsrätt kan föreligga såsom allmän omkostnad. Det bör därför numera även i svensk rätt råda en växelverkan mellan dessa prövningar. Att en prövning enligt steg ett om samband finns med aktieöverlåtelsen inte kunnat göras bör inte längre hindra att en prövning i steg två görs, dvs. om kostnaderna kan vara allmänna omkostnader i den ekonomiska verksamheten. Detta är emellertid inget som Skatteverket har givit uttryck för än.

## 5.2 Avsaknad av ekonomisk bedömning

Av rättsfallen, och även Skatteverkets ställningstagande, kan utläsas att HFD, sakta men säkert och till viss del i enlighet med EU-domstolens praxis, utvecklat möjligheten för avdragsrätt för rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser. Det har i RÅ 2009 not. 76 som rörde en aktietransaktion utanför tillämpningsområdet, slagits fast att avgörande för avdragsrätten inte är vilken verksamhet som rådgivningstjänsterna är närmast anknuten till. Om aktieöverlåtelsen sker i en fullt mervärdesskattepliktig verksamhet men faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde bör det kunna argumenteras för att avdragsrätt föreligger när kostnaderna är allmänna omkostnader och således kostnadskomponenter med ett direkt och omedelbart samband med den ekonomiska verksamheten. Kostnader för att genomföra en transaktion som syftar till att förstärka kapitalet i den ekonomiska verksamheten bör kunna vara en sådan allmän omkostnad. Utöver detta har inte närmre preciserats hur man bedömer om en kostnad är en allmän omkostnad, utan troligen får en bedömning göras i varje enskilt fall.

---

<sup>93</sup> Skatteverkets ställningstagande dnr: 131 780946-10/11 avsnitt 4.2.2–4.2.3. Se även Ramsdahl Jensen och Stensgaard (2016) s 88.

Enligt EU-domstolen ankommer det på den nationella domstol som ställs inför en sådan rättsfråga att göra en, ekonomisk, bedömning av vart kostnader skall allokeras för att det direkta och omedelbara sambandet skall kunna utrönas. EU-domstolen har därför inte själv gjort någon sådan bedömning. En sådan bedömning lyser dessvärre med sin frånvaro även i HFD:s praxis. I HFD 2014 ref. 1 återförvisades prövningen av om rådgivningstjänsterna var allmänna omkostnader och således kostnadskomponenter i verksamheten till Skatteverket och i RÅ 2010 ref. 56 företogs istället, i enlighet med RÅ 2003 ref. 36, en kausal prövning. Den ekonomiska bedömningens utgångspunkt och tillämpning i svensk rätt får därför anses vara en oklar rättsfråga och innan detta klargörs har troligen den funktionella bedömningen företräde. Skatteverkets tolkning i denna del är enligt min bedömning rimlig. HFD verkar i RÅ 2010 ref. 56 peka på att det faktiskt är det kausala sambandet och det objektiva syftet med förvärvet av en rådgivningstjänst som avgör huruvida kostnaderna skall anses ingå i priset för aktierna, och inte från vilka intäkter som kostnaderna erhåller täckning eller vad det slutgiltiga, indirekta syftet med aktietransaktionen är.

### 5.3 Rättsfallsanalys

Praxis är en växande rättskälla och ett instrument för att upprätthålla rättssäkerhet.<sup>94</sup> Frågan är när en dom kan ge vägledning i ett annat fall? För att svara på denna fråga behövs kännedom om domens prejudikatvärde. För att utröna detta skall i det närmsta granskas om (i) domskälen domineras av lagtolkning eller subsumtion och (ii) om domstolen formulerar sig generellt. Genom att undersöka detta kan man få en uppfattning om och i vilken utsträckning HFD:s domar inom ramen för denna framställning kan utgöra vägledning för bedömning av avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärvade av bolag i samband med en aktieöverlåtelse.

RÅ 2003 ref. 36 domineras av lagtolkning. I avdragsrättsdelen fokuseras domskälen på att klargöra förhållandet mellan aktieöverlåtelsen och den samlade ekonomiska verksamheten. HFD anför att eftersom rådgivningstjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med den undantagna aktieöverlåtelsen, så kan de inte ha ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten. Domstolen uttrycker sig med generellt ordalag varför det tillåter att man drar en generell slutsats – ett direkt och omedelbart samband med en undantagen transaktion utesluter att sådant samband finns med den samlade ekonomiska verksamheten. Domen ger vägledning för hur 8 kap. 3§ 1 st. ML generellt skall tillämpas och dess prejudikatvärde i denna del är högt. Domstolen uttrycker sig även generellt vad gäller administrativa, ekonomiska och juridiska konsulttjänster vid försäljning av dotterbolagsaktier. De angivna tjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med den undantagna aktieöverlåtelsen och det görs inga förbehåll för omständigheterna i det aktuella fallet. Domen utgör fortfarande vägledning vid bedömning av avdragsrätten i dessa fall, men det skall påminnas om att domen i denna del enligt min tolkning bör vara överspelad med hänvisning till den utveckling som skett i EU-praxis.

---

<sup>94</sup> Pahlsson, Skattenytt 2011 s 114 f.

Ovannämnda mål är emellertid det enda i denna framställning som tillåter att sådana generella slutsatser för avdragsrätten i sin helhet dras. Övriga mål domineras av subsumtionsmoment. Lagtolkningen i RÅ 2009 not. 76 består av att redogöra för rättsläget och HFD bekräftar vad som fastslogs i EU-domstolens dom i C-465/03 Kretztechnik, nämligen att kostnader för transaktioner som syftar till att förstärka ett bolags kapital till förmån för dess ekonomiska verksamhet i allmänhet kan vara allmänna omkostnader. Det är visserligen en generell formulering, men eftersom fallet rörde förvärv av aktier som skedde utom mervärdesskattens tillämpningsområde har resonemanget begränsad tillämplighet på transaktioner som faller inom men undantas från skatteplikt. Rättsfallet kan utgöra viss vägledning i samband aktieöverlåtelser utom tillämpningsområdet som sker i detta syfte, men även här bör försiktighet iaktas. Det förvärvade underskottsbolaget hade ett specifikt och begränsat användningsområde i den ekonomiska verksamheten, nämligen att minska bolagets skattekostnader. De specifika omständigheterna i fallet kunde därför påvisa en tydlig koppling mellan förvärven och den skattepliktiga verksamheten. Om det är möjligt att påvisa en sådan tydlig koppling för det fall att det rör sig om en aktieöverlåtelse utom tillämpningsområdet bör rättsfallet kunna ge viss vägledning, men i övrigt bör försiktighet iaktas.

RÅ 2010 ref. 56 är det senaste vägledande rättsfall där frågan om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärvade i samband med en undantagen aktieöverlåtelse faktiskt prövades. Frågan är vilket prejudikatvärde detta har. Domskälerna är kort författade och domineras av subsumtion, omständigheterna i målet subsumeras under HFD:s tolkning av förhandsbeskedet från EU-domstolen i C-29/08 SKF. Det rör sig alltså om ett in casu avgörande. De slutsatser som kan dras är emellertid träffsäkra för just de rådgivningstjänster som var aktuella i målet, men i övrigt är det svårt att dra generella slutsatser. Advokattjänster vid avtalsskrivning och biträde vid förhandling med köparna förvärvade i samband med undantagna aktieöverlåtelser kommer troligen anses ingå i priset för aktierna och ha ett direkt och omedelbart samband med aktieöverlåtelserna. För övriga tjänster såsom exv. skattejuridisk rådgivning och genomförande av Due Diligence måste rättsläget emellertid anses vara mer oklart. Förhandsbeskedet undanröjdes i denna del och eftersom HFD inte motiverar varför avdragsrätten inte kan bedömas på det befintliga underlaget är det oklart vad som krävs för att HFD dels skall kunna bedöma avdragsrätten och hur en sådan bedömning skall göras. Fri och Kleerup anför att det även efter dessa avgöranden råder oklarhet och det är därför fortsatt viktigt att det på fakturorna för rådgivningstjänsterna som förvärvats framgår vilket arbete som utförts. Detta för att underlätta bedömningen av vad som är allmänna omkostnader.<sup>95</sup> Jag instämmer i att fakturornas innehåll kan ha betydelse vid bedömningen, men det ändrar inte det faktum att det inte finns någon vägledning i vad fakturorna ska innehålla för att möjlighet till avdragsrätt skall peka åt det ena eller andra hållet.

Den korta del i HFD 2014 ref. 1 som behandlade avdragsrätten får anses motsvara lagtolkning. Domstolen konstaterar helt enkelt att avdragsrätt kan föreligga så som allmän omkostnad och en generell slutsats av detta är, som ovan nämnt, att en sådan prövning måste göras. Återigen uppenbarar sig problemet om att det inte står klart om en ekonomisk bedömning eller en

---

<sup>95</sup> Fri och Kleerup, Skattenytt 2015 s 396.

funktionell bedömning skall tillämpas. Även om HFD senast tillämpade en funktionell bedömning pekar EU-domstolens praxis allt mer tydligt på att den ekonomiska bedömningen bör vara utgångspunkt vilket försvårar fastställandet av rättsfallets prejudikatvärde.

Av ovan anförda kan konstateras att även om det finns domar som behandlar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster i samband med aktietransaktioner, så är det omöjligt att bilda sig en heltäckande uppfattning om hur frågan kommer bedömas i ett specifikt fall. Det skall emellertid påminnas att domstolens primära uppgift är att lösa det konkreta problemet den ställs inför. Eftersom praxis växer som rättskälla kan det vara svårt att förutse konsekvenserna av att i domskälen uttrycka sig generellt. Knapphändiga domskäl behöver därför inte vara ett misstag och en kvalitativ brist, snarare kan syftet vara att hålla sig till in casu avgöranden för att minimera risken för att domskälen av misstag kan tolkas som en reglering av andra situationer än den som var för handen i det aktuella målet.<sup>96</sup> Så kan också vara fallet vad gäller särskilt domen i RÅ 2010 ref. 56. Avdragsrätt skall med hänsyn till ordalydelsen i 8 kap. 3§ 1 st. ML inte kunna aktualiseras för förvärv med samband med undantagna transaktioner. In casu avgöranden kan vara nödvändigt för att inte avdragsrätten, av misstag, skall utvidgas till att gälla situationer som domstolen inte alls hade för avsikt att reglera.

### 5.3.1 EU-konform tolkning

Inom ramen för en analys av ett rättsfalls prejudikatvärde måste även kravet på EU-konform tolkning beaktas. Som nämnt innebär EU-konform tolkning att en bestämmelse i ML måste tolkas i ljuset av ordalydelsen och ändamålet med dess motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet. Det kontextuella sammanhanget måste också beaktas för att bestämmelsens funktion inte skall förfelas på nationell nivå. Det är det yttersta resultat som direktivbestämmelsen syftar till att uppnå som är bindande. Kan det av avdragsrättens huvudregel i art. 168 i mervärdesskattedirektivet utläsas ett resultat som är bindande i svensk rätt och som en EU-konform tolkning skall sträva mot?

I art. 168 i mervärdesskattedirektivet fastslås att avdragsrätt föreligger för varor och tjänster som används i den mervärdesskattepliktiga verksamheten. EU-domstolen har i sin praxis slagit fast och lagt stor vikt vid syftet med avdragsrätten, dvs. att en beskattningsbar person inte skall belastas av mervärdesskattekostnader inom ramen för den ekonomiska verksamheten.<sup>97</sup> Detta bör vara det yttersta ändamål som skall uppnås med avdragsrätten och som enligt min uppfattning är bindande i svensk rätt. För att uppfylla kravet på EU-konform tolkning bör HFD därför i sin dömande verksamhet, förutom ordalydelsen, tillmäta ändamålet med avdragsrätten betydelse. HFD är emellertid vid tillämpning av skattelagar i stor utsträckning bunden av bestämmelsens ordalydelse vid fastställandet av rättsregelns materiella innehåll.<sup>98</sup> En strikt ordalydelsebunden tolkning av avdragsrättens huvudregel i 8 kap. 3§ 1 st. ML begränsar

---

<sup>96</sup> Pahlsson, Skattenytt 2011 s 124.

<sup>97</sup> Se avsnitt 4.3.

<sup>98</sup> Se avsnitt 1.4.

möjligheten till avdragsrätt när rådgivningstjänster har samband med en undantagen aktieöverlåtelse eller aktieöverlåtelse utom tillämpningsområdet.<sup>99</sup>

Den hänsyn till ändamålet och bestämmelsen i sitt kontextuella sammanhang som beaktas av EU-domstolen inom ramen för dess ändamålsenliga tolkningsmetod beaktas därför vanligtvis inte av HFD. HFD tar inom ramen för en EU-konform tolkning istället sikte på att fastställa rättsregelns materiella innehåll utifrån en ordalydelsebunden tolkning.<sup>100</sup> En problematisering av detta är att en ordalydelsebunden tolkning av det materiellt avsedda syftet kan framstå som en ändamålsenlig tolkning. Ändamål kan emellertid återfinnas på olika nivåer och en sådan tolkning är inte en, med EU-rättslig definition, ändamålsenlig tolkning om inte rättsregelns kontextuella sammanhang beaktas.<sup>101</sup>

Det kan konstateras att det har skett en parallell rättsutveckling i EU-praxis och HFD-praxis. När HFD tar avdragsrättsregeln ur sin kontext riskerar avdragsrättens funktion att förfelas i svensk rätt avseende rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser.<sup>102</sup> Som framgått är det inte uteslutet att även kostnader med samband med undantagna transaktioner och transaktioner utom tillämpningsområdet indirekt kan hänföras till verksamheten. Genom att inte ge ändamålet med bestämmelsen större genomslagskraft vid bedömningen av avdragsrätten har avdragsrättens betydelse för mervärdesskattens systematik därför de facto förfelats. Den svenska tolkningen av det direkta och omedelbara sambandet i en sådan situation är för snäv för att uppfylla det resultat som enligt art. 288 FEUF är bindande och det resulterar i att EU-rätten inte tillämpas korrekt på svensk nivå.

Principen om direkt effekt<sup>103</sup> kan inte aktualiseras i denna situation, det är inte en brist i implementeringen av art. 168 i mervärdesskattedirektivet. Bristen i den korrekta tillämpningen av EU-rätten är den parallella rättsutveckling som skett och som beror på att EU-domstolen och HFD använder sig av olika tolkningsmetoder när de tolkar och fastställer en rättsregels materiella innebörd. Det är den huvudsakliga orsaken till diskrepansen i rättsutvecklingen i HFD jämfört med EU-domstolens praxis och innebär enligt min bedömning att HFD brister i den EU-konforma tolkningen. En EU-konform tolkning innebär att en bestämmelse skall ses mot bakgrund av dess ändamål. Ändamålet beaktas emellertid inte. Resultatet av detta är att lagtolkningen av det direkta och omedelbara sambandet blivit annorlunda i svensk rätt, dels i form av den tvåstegsbedömning som beskrivits ovan och den kausala bedömningens fortsatta företräde framför den ekonomiska bedömningen. Att lagtolkningen skiljer sig från EU-nivå påverkar i det senare ledet även subsumtionsmomentet i det enskilda fallet.

Vad har det för betydelse för rättsfallens prejudikatvärde att svensk praxis i rättsfrågan brister i den EU-konforma tolkningen? Rättsläget är oklart. Nilsson anför dock att som huvudregel utesluter inte det faktum att HFD tagit ställning till en rättsfråga att andra myndigheter och

---

<sup>99</sup> Ramsdahl Jensen och Stensgaard (2016) s 94.

<sup>100</sup> Rendahl (2015) s 78 f.

<sup>101</sup> Rendahl (2016) s 174 f.

<sup>102</sup> Rendahl (2015) s 82.

<sup>103</sup> Se avsnitt 1.4.

domstolar är skyldiga att göra en, fullständig, EU-konform tolkning. Undantag ges om HFD uttryckt sig mycket klart<sup>104</sup> vilket inte bör vara fallet vad gäller avdragsrätt i denna situation. Utrymmet för att göra en EU-konform tolkning bör vara mer begränsat när det gäller biträde vid förhandlingar med köparna och advokattjänster i samband med avtalskrivning då RÅ 2010 ref. 56 specifikt behandlar dessa rådgivningstjänster. Vad gäller andra tjänster såsom exv. skattejuridisk rådgivning och genomförande av Due Diligence bör utrymmet för att göra en EU-konform tolkning vara större eftersom HFD inte tagit ställning till avdragsrätten i förhållande till sådana tjänster.

#### 5.4 Kan HFD:s tolkning upprätthållas över tid?

Oaktat att det har anförts att den ekonomiska bedömningen inte lämpar sig för prissättning vid enstaka aktieöverlåtelser, så är det likväl den bedömning som EU-domstolen anser skall tillämpas för att säkra EU-rättens korrekta tillämpning på nationell nivå. Skatteverket har i sitt ställningstagande gått så långt att de, som framgår av avsnitt 5.1.5, uttalat att det inte kan ställas krav på att säljaren skall erhålla kostnadstäckning för rådgivningstjänsterna ur priset på aktierna. Detta ställningstagande är raka motsatsen till vad EU-domstolen fastställde i C-29/08 SKF. Frågan är då om HFD:s tolkning, som också ligger till grund Skatteverkets ställningstagande och således har stor praktisk betydelse, kan upprätthållas över tid. Som konstaterats ovan är det inte en brist i implementeringen av mervärdesskattedirektivet. Det är snarare en brist i att vid tolkning av bakomliggande EU-rätt och fastställande av gällande rätt inte tillmätta ändamålet med avdragsrätten den betydelse som är nödvändigt inom ramen för en fullständig EU-konform tolkning.

Detta har resulterat i att den funktionella bedömningen för svenskt vidkommande fortfarande har en stark ställning vid bedömningen av om ett förvärv av rådgivningstjänster har ett direkt och omedelbart samband med aktieöverlåtelser eller den samlade ekonomiska verksamheten. Trots att EU-domstolen fastställt att aktieöverlåtelser som sker utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt är objektivt likställda med aktieöverlåtelser som sker inom men som undantas och att avdragsrätt skall kunna medges för rådgivningstjänster så som allmänna omkostnader i båda dessa fall,<sup>105</sup> medför HFD:s tolkning att aktieöverlåtelser fortfarande differentieras vid tillämpning av den svenska avdragsrättsregeln. Den ekonomiska bedömningen är enligt min tolkning nyckeln för att avdragsrätt skall kunna möjliggöras för rådgivningstjänster i samband med undantagna aktieöverlåtelser men då den ekonomiska bedömningens ställning i svensk rätt är oklar medför detta att avdragsrätten starkt begränsas i dessa fall.

Huruvida HFD:s förståelse av EU-domstolens avgörande i C-29/08 SKF kan upprätthållas över tid diskuteras av Ramsdahl Jensen och Stensgaard. I diskussionen hänvisar de framförallt till domen i de förenade målen C-108/14 Larentia + Minerva mbH & Co. KG och C-109/14 Marenave Schiffahrts AG, nedan C-108/14 Larentia + Minerva. Målet rör avdragsrätt för kapitalanskaffningskostnader när det anskaffade kapitalet använts för att förvärva andelar i dotterbolag som respektive moderbolag senare deltog i förvaltningen av genom att

---

<sup>104</sup> Nilsson, Svensk skattetidning 2009:1 s 74 f.

<sup>105</sup> Mål C-29/08 SKF p 66–68.

tillhandahålla mervärdesskattepliktiga tjänster. Kostnader i samband med andelsförvärven skall anses ingå i priset på de transaktioner som bolaget tillhandahåller inom ramen för sin ekonomiska verksamhet och kvalificerar således så som allmänna omkostnader. Målet har fått genomslag i svensk rätt och innebär att avdragsrätt med andra ord medges för kostnader, däribland rådgivningstjänster, i samband med förvärv av aktier, medan restriktiviteten i svensk praxis innebär att avdragsrätt troligen inte kommer komma i fråga vid en senare avyttring av samma aktier. Det är en märklig asymmetri att rådgivningskostnader anses vara kostnadskomponenter i den samlade ekonomiska verksamheten när aktierna förvärvas, men inte när dem senare säljs. Med hänvisning till vad som fastslogs i C-108/14 Larentia + Minerva kan ifrågasättas om denna restriktiva inställning kan upprätthållas över tid av HFD. Om avdragsrätt medges vid förvärv, finns med hänsyn till ovan goda möjligheter för att argumentera att så borde vara fallet även vid avyttring av aktier. Domen i C-108/14 Larentia + Minerva har ännu inte föranlett någon ändring av den restriktiva inställningen, och så lär inte heller ske om inte frågan på nytt tas upp av EU-domstolen.<sup>106</sup>

Med stöd av ovan anförda är min bedömning att HFD:s tolkning av rättsläget avseende avdragsrätt för mervärdesskatt på rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser inte bör kunna upprätthållas över tid. HFD:s tolkning är alltför restriktiv i förhållande till hur avdragsrätten utvecklats på EU-nivå och är inte en korrekt tillämpning av EU-rätten. Den yttersta konsekvensen av att som medlemsstat inte tillämpa EU-rätten på rätt sätt är att EU-kommissionen, en av EU:s institutioner, kan inleda ett överträdelseförfarande vilket enligt art. 258 FEUF i sista hand kan anhängiggöras som en fördragsbrottstalan i EU-domstolen.<sup>107</sup>

## 5.5 Sammanfattning

De kriterier som är behjälpliga vid bedömningen av avdragsrätten kan sammanfattas på följande sätt. Om aktieöverlåtelsen faller utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt bör avdragsrätt kunna medges enbart för det fall att rådgivningstjänsterna för att genomföra aktieöverlåtelsen är allmänna omkostnader och således kostnadskomponenter med ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten som bolaget bedriver. Vid bedömningen av det direkta och omedelbara sambandet får hänsyn tas till syftet med aktieöverlåtelsen. Om syftet exv. är att förstärka kapitalet i den mervärdesskattepliktiga verksamheten utgör syftet en indikation på att kostnaderna för rådgivningstjänster kan anses vara allmänna omkostnader. En prövning får göras från fall till fall med beaktande av samtliga omständigheter.

Om aktieöverlåtelsen faller inom tillämpningsområdet men undantas från skatteplikt får prövas om rådgivningstjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med den genomförda aktieöverlåtelsen. Då medges ingen avdragsrätt. Advokattjänster vid avtalsskrivning och biträde vid förhandlingar med köparna har ett sådant samband. Dessa tjänster är förvärvade för att genomföra aktieöverlåtelsen, liknande tjänster förvärvade i det specifika syftet bör därför också ha ett sådant samband med aktieöverlåtelsen. Avdragsrätt kan medges om rådgivningstjänsterna är allmänna omkostnader, vilket de bör vara för det fall att tjänsterna

---

<sup>106</sup> Ramsdahl Jensen och Stensgaard (2016) s 91.

<sup>107</sup> EU-upplysningen vid Sveriges riksdag, information hämtad 8/4 2017.

skulle ha förvärvats oberoende av den genomförda aktieöverlåtelsen. Prövningen är med andra ord kausal i sin natur. Rättsläget är emellertid oklart vart rådgivningstjänster, exv. skattejuridisk rådgivning och genomförande av Due Diligence, kan hänföras vid dessa prövningar och om de kan anses uppfylla kriteriet att de skulle ha förvärvats oberoende av aktieöverlåtelsen.

## 6. Förutsebarhetskravet

### 6.1 Praxis i utveckling och förutsebarhetskravet

För det första kan konstateras att avdragsrättens huvudregel i art. 168 i mervärdesskattedirektivet och 8 kap. 3§ 1 st. ML vid en strikt ordalydelsebunden tolkning begränsar möjligheten till avdragsrätt för förvärv som har samband med verksamhet som sker utanför mervärdesskattens tillämpningsområde och verksamhet som faller inom men som undantas från skatteplikt.<sup>108</sup> Bortsett den utveckling som skett i praxis hade avdrag troligen inte medgetts för sådana kostnader och det hade då funnits goda chanser till att förutse mervärdesskatterättsliga konsekvenser av att förvärva rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser. Frågan har som framgått ovan utvecklats i praxis. Av praxis från EU-domstolen följer att ordalydelsen inte tillmätts avgörande betydelse vid bedömning av avdragsrätten. Det är snarare syftet med avdragsrätten som tillmätts sådan betydelse. En beskattningsbar person skall inte belastas av mervärdesskattkostnader som hänförs till förvärv inom ramen för den ekonomiska verksamheten och en utvidgning av avdragsrätten i praxis har varit nödvändig för att uppnå detta. Syftet följer inte direkt av ordalydelsen, men genom att applicera en ändamålsenlig tolkning av avdragsrättens roll i mervärdesskatterättens systematik kan sägas att syftet inryms inom art. 168 i mervärdesskattedirektivet men även 8 kap. 3§ 1 st. ML.

Efter den utveckling som skett i praxis kan sammanfattningsvis sägas att situationen försvårats för beskattningsbara personer att förutse mervärdesskatterättsliga konsekvenser av att förvärva rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser som sker både utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt och inom men som undantas från skatteplikt. Det är inte en lätt uppgift att finna en konstruktion av vad som utgör gällande rätt i rättsfrågan. Den praxis som berör rättsfrågan är komplex<sup>109</sup>, vilket också framgår av praxisgenomgången i kapitel 4 och 5, och komplexiteten återfinns på flera nivåer. Fastställandet av gällande rätt kompliceras dessutom av det faktum att rättsfrågan är beroende av en tolkning av praxis. Det kan inte uteslutas att komplex praxis tolkas olika av olika parter vilket kan resultera i olika uppfattningar om vad som utgör gällande rätt. Vilken uppfattning om gällande rätt är då ”den rätta”? Utan klar och tydlig praxis kan omöjligen ges ett säkert svar på denna fråga. Lagstiftningen och praxis uppfyller därmed inte det kvalitetsmått som förutsebarhetskravet ytterst ställer på mervärdesskattens område och nedan redogörs för den identifierade komplexitet som ligger bakom detta ställningstagande.

---

<sup>108</sup> Ramsdahl Jensen och Stensgaard (2016) s 94.

<sup>109</sup> Se fotnot 8.



### 6.1.1 Utveckling av funktionell bedömning till ekonomisk bedömning

En utlösande faktor i komplexiteten kring avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser är utvecklingen som skett på EU-nivå. I C-29/08 SKF tillämpade EU-domstolen en ekonomisk bedömning vid utrönandet av det direkta och omedelbara sambandet. Domstolen frångick därmed den funktionella bedömning som tillämpats i både C-4/94 BLP och C-465/03 Kretztechnik, men uttalade sig inte om hur dessa bedömningar förhåller sig till varandra. Den ekonomiska bedömningen tillämpades inte heller på omständigheterna eftersom en sådan prövning slutligen ankommer på den nationella domstolen. Den ekonomiska bedömningens ställning har senare stärkts i C-126/14 Sveda. Min analys av gällande rätt är därav att det är den ekonomiska bedömningen som bör utgöra utgångspunkt då den möjliggör ett resultat som stämmer överens med avdragsrättssystemets syfte. Genom att enbart se till kausalsambandet utesluts avdragsrätt för rådgivningstjänster som förvärfas i syfte att genomföra en aktieöverlåtelse, även om det av objektiva omständigheter kan fastställas att denna har ett indirekt samband med hela den mervärdesskattepliktiga verksamheten. Med hänvisning till att HFD tolkade förhandsbeskedet och dömde utifrån en funktionell bedömning i RÅ 2010 ref. 56 måste emellertid starkt ifrågasättas om ett bolag kan förlita sig på min analys av rättsläget vid sin planering av mervärdesskatterättsliga konsekvenser av att förvärva rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser. Min analys kan vara en mer korrekt tillämpning av EU-rätten, men detta har mindre betydelse om det inte står klart att den kan stå sig i en prövning hos myndighet eller domstol i Sverige.

En ytterligare bidragande faktor till rättsfrågans komplexitet är att det har hävdats att den ekonomiska bedömningen inte lämpar sig för prissättning vid enstaka aktieöverlåtelser. Denna uppfattning har lyfts av Bjuvberg<sup>110</sup>, Ramsdahl Jensen och Stensgaard<sup>111</sup> och jag håller med i denna del. Aktiens pris styrs av marknadsvärdet, dvs. utbud och efterfrågan och det är därför märkligt att EU-domstolen anser att avdragsrätten skall vara beroende av en prövning huruvida priset på aktien påverkats av säljarens försäljningskostnader. Även Skatteverket ger uttryck för detta i sitt ställningstagande.<sup>112</sup> Men oavsett åsikt om den ekonomiska bedömningens lämplighet vid enstaka avyttring av aktier så är det, som konstaterats i avsnitt 5.4, denna bedömning som fastslagits av EU-domstolen. Om den ekonomiska bedömningen uppfattas som olämplig vid prissättning vid enstaka aktieöverlåtelser är en hypotes att de nationella domstolarna kommer vara ovilliga att övergå till att tillämpa denna metod när de dömer i dessa mål, så som möjligen var fallet för HFD i RÅ 2010 ref. 56. Som nämnt är den ekonomiska bedömningen ett resultat av en ändamålsenlig tolkning av avdragsrättssystemet, men min uppfattning är att det tyvärr bidrar till rättsfrågans ökande komplexitet och sker på bekostnad av förutsebarheten. Domen i C-4/94 BLP tyder enligt min tolkning på att EU-domstolen också är medveten om detta. Det uttalades att det strider mot rättssäkerheten att utröna syftet med varje förvärv som inte har en objektiv koppling till mervärdesskattepliktig verksamhet. Rättssäkerhet, dvs. bland annat förutsebarhet, verkar alltså kopplas till den funktionella bedömningen som tillämpades i C-4/94 BLP.<sup>113</sup>

<sup>110</sup> Bjuvberg, Skattentytt 2012 s 616.

<sup>111</sup> Ramsdahl Jensen och Stensgaard, World Tax Journal February 2012 s 16.

<sup>112</sup> Skatteverkets ställningstagande dnr: 131 780946-10/11 avsnitt 4.2.2.

<sup>113</sup> Mål C-4/94 BLP p 24.

### 6.1.2 Parallell rättsutveckling

Eftersom förhandsbeskeden från EU-domstolen skall säkerställa tolkning av EU-rätten på nationell nivå bör man av dessa kunna få en god bild av hur en viss avgjord rättsfråga bör tolkas på nationell nivå. Vad gäller avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser kan först konstateras att EU-rätten på området är svårtolkad. Detta i sig bidrar till att det är svårt att bilda sig en uppfattning om hur en nationell domstol bör bedöma frågan. Situationen kompliceras av att HFD gör en, enligt min uppfattning, avvikande och ej EU-konform tolkning av EU-domstolens dom i C-29/08 SKF. HFD tillämpar en ordalydelsebunden tolkning vid fastställandet av det materiella innehållet och syftet med avdragsrätten. Tolkningen förbiser rättsregelns kontextuella ändamål vilket är det ändamål som framhävs av EU-domstolen. Detta har skapat en parallell rättsutveckling som inneburit att syftet och funktionen med art. 168, som är implementerad genom 8 kap. 3§ 1 st. ML, fått en annan funktion i svensk rätt än den funktion som var tänkt och som utvecklats på unionsnivå.

Direktiv och därmed mervärdesskattedirektivet är en unionsrättslig rättsakt som adresseras till medlemsstaterna för implementering. Detta innebär inte att enskilda inte kan uppnå kunskap om mervärdesskattedirektivet, dess bestämmelser och dess syfte.<sup>114</sup> Frågan är då hur det skall vara möjligt att kunna förutse mervärdesskatterättsliga konsekvenser av att förvärva rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser när praxis på olika nivåer ger olika svar på samma fråga och när det dessutom inte står klart hur detta påverkar prejudikatvärdet på HFD:s domar. En parallell rättsutveckling så som är för handen innebär att förutsebarheten tar skada. Vidare har utvecklingen i praxis fortsatt på EU-nivå, särskilt genom C-126/14 Sveda men eventuellt även så som påstås av Ramsdahl Jensen och Stensgaard genom C-108/14 Larentia + Minerva. HFD-praxis har inte hängit med i denna utveckling varför det med tiden blivit än mer befogat att ifrågasätta huruvida HFD:s restriktiva inställning kan upprätthållas över tid. Det kan därmed konstateras att den utveckling som skett i praxis är problematisk ur ett förutsebarhetsperspektiv.

### 6.1.3 Generalitet eller in casu

När en rättsfråga har varit föremål för omfattande utveckling i praxis påverkas förutsebarheten även av om rättsfallen kan anses innehålla generella ställningstaganden eller om de är in casu avgöranden. De domar från HFD som diskuterats inom ramen för denna uppsats är som tidigare konstaterats huvudsakligen in casu avgöranden. Under förutsättning att samma omständigheter är för handen i ett annat fall kan ett in casu avgörande tillmätas starkt prejudikatvärde. Det är å andra sidan svårare att dra generaliserbara slutsatser för fall där omständigheterna är annorlunda. Av detta följer att man, under förutsättning att rättsfrågan inte avgörs på nytt i HFD, i enlighet med RÅ 2010 ref. 56 bör kunna förlita sig på att avdragsrätt inte medges för advokattjänster i samband med avtalsskrivning och biträde vid förhandlingar med köparna av aktierna. För andra rådgivningstjänster är det emellertid oklart huruvida avdrag medges eller ej.

---

<sup>114</sup> Nilsson, Svensk skattetidning 2009:1 s 72 f.

Utrymmet att argumentera för att annan rådgivningstjänst är så pass lik advokattjänster i samband med avtalsskrivning eller biträde vid förhandlingar och att de därför bör bedömas på samma sätt bör vara litet. Ett praktiskt problem är att verkligheten kan uppfattas olika av olika människor. Människor kan rationalisera så att de väljer att anse att två fall är jämförbara eller inte jämförbara.<sup>115</sup> Min hypotes är att detta praktiska problem är en huvudsaklig anledning till domstolens knapphändiga motivering i särskilt RÅ 2010 ref. 56. Utrymmet för att jämföra med andra rådgivningstjänster eller andra avdragsrättsituationer skall vara så begränsat som möjligt för att, som nämnt i avsnitt 5.3, minimera risken att av misstag utvidga avdragsrätten till situationer som inte alls var för handen i det aktuella målet. En utvidgning i praxis som kan riskera att urholka avdragsrättens funktion i förhållande till förvärv med samband med undantagna transaktioner eller transaktioner utom tillämpningsområdet. In casu avgöranden är därför ett verktyg för domstolen att upprätthålla den ordalydelsebundna lagtolkning som gäller för mervärdesskatterättslig lagstiftning inom svensk rätt. Generella ställningstaganden möjliggör å ena sidan troligen enbart allmänna slutsatser, jämfört med de specifika slutsatser som kan dras av ett in casu avgörande. Slutsatserna spänner å andra sidan över ett större område och effekterna kan vara svårare att kontrollera. Av denna anledning tror jag att vi i framtiden kan vänta fler in casu avgöranden om HFD dömer i mål om avdragsrätt för rådgivningstjänster förvärvade i samband med aktieöverlåtelser. Utvecklingen mot en lagstiftning och praxis som uppfyller förutsebarhetskravet kommer med andra ord troligen gå långsamt fram.

## 6.2 Om funktionell bedömning vore utgångspunkt

Den ekonomiska bedömningen går hand i hand med den av EU-domstolen tillämpade ändamålsenliga tolkningen och tillämpning av denna bedömning har resulterat i en komplexitet som påverkat förutsebarheten på området i en negativ riktning.<sup>116</sup> Den funktionella bedömningen som tar sikte på det kausala sambandet går å andra sidan hand i hand med en ordalydelsebunden tolkningsmetod. För att möjliggöra en analys av hur den funktionella bedömningen förhåller sig till förutsebarhetskravet, är det värdefullt att i detta sammanhang göra en jämförelse med rättsläget i Norge där den funktionella bedömningen fortfarande utgör utgångspunkt vid bedömning av avdragsrätt för mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärvade i samband med aktieöverlåtelser.

Norge är inte medlem i EU och omfattas således inte av mervärdesskattedirektivet och praxis om tillämpning av samma direktiv.<sup>117</sup> I Norge är aktietransaktioner, likt vad gäller inom EU, undantagna från deras motsvarighet av mervärdesskatt<sup>118</sup> och utgångspunkten är att avdragsrätt inte medges för kostnader, däribland kostnader för rådgivningstjänster, som förvärfas i samband med en aktieöverlåtelse. Detta fastslogs senast i en dom från Norges Høyesterett den 8 juni 2015.<sup>119</sup> Telenor nekades avdrag för kostnader för bland annat juridisk rådgivning och PR-tjänster i samband med avyttring av aktierna i ett helägt dotterbolag. Telenor anförde bland annat att det kapital som frigjorts vid avyttringen av dotterbolaget använts i den

<sup>115</sup> Pahlsson, Skattenytt 2011 s 119 f.

<sup>116</sup> Ramsdahl Jensen och Stensgaard (2016) s 96.

<sup>117</sup> A a s 61.

<sup>118</sup> Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven), LOV-2009-06-19-58, § 3–6 e.

<sup>119</sup> Høyesteretts dom 8.6.2015, Telenor ASA mot Staten v/Skatt øst.

mervärdesskattepliktiga verksamheten. Men även om aktieöverlåtelsen är motiverad och försvarlig ur verksamhetssynpunkt, följer det av p 41–45 i domen att detta ekonomiska samband inte utgör en tillräcklig anknytning till den mervärdesskattepliktiga verksamheten för att avdrag skall medges.

Det har i norsk rätt även tagits ställning till huruvida avdragsrätt kan aktualiseras för ett moderbolags kostnader vid avyttring av dotterbolagsaktier när moderbolaget tidigare har deltagit i förvaltningen av dotterbolaget genom att tillhandahålla mervärdesskattepliktiga tjänster. Förvärven anses däremot förvärvade i syfte att maximera vinsten vid aktieöverlåtelsen och har därför inte ett sådant samband med den mervärdesskattepliktiga verksamheten att avdrag kan medges. Rättsläget i Norge idag påminner mycket om rättsläget i EU efter domen i C-4/94 BLP. Om en rådgivningskostnad har ett kausalt samband med en undantagen aktieöverlåtelse utesluts avdragsrätt. De argument som varit bärande för den utveckling som skett i EU-domstolens praxis har ingen bäring i norsk rätt, praxis har alltså stått fast vid en ordalydelsebunden tolkning av avdragsrätten.<sup>120</sup> En konsekvens av den konsekventa användningen av en strikt ordalydelsebunden tolkning och den funktionella bedömningen är att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på kostnader i samband med undantagna aktieöverlåtelser är en klar rättsfråga i norsk rätt. Det är därav möjligt att dra en slutsats om att förutsebarheten gynnats av detta.

Ramsdahl Jensen och Stensgaard anser att EU-domstolen bidrar till mervärdesskattesystemets fortsatt onödiga, ökande komplexitet och bör återgå till den enklare, funktionella bedömningen vid fastställandet av det direkta och omedelbara sambandet. Det kausala sambandet mellan ett förvärv och den beskattningsbara personens mervärdesskattepliktiga verksamhet bör vara styrande för avdragsrätten.<sup>121</sup> Med hänvisning till jämförelsen med norsk rätt är detta särskilt relevant ur ett förutsebarhetsperspektiv. Min uppfattning är att en återgång till den funktionella bedömningen som utgångspunkt skulle bidra till att öka förutsebarheten. Det är emellertid en överhängande risk för att det sker på bekostnad av syftet med avdragsrättssystemet, dvs. att en beskattningsbar person inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte skall belastas av mervärdesskattekostnader. I slutändan handlar det därför om en balansgång mellan avdragsrättssystemets syfte och förutsebarhet som kvalitetskrav på lagstiftning och praxis. Eftersom EU-domstolen medvetet utvecklat den funktionella bedömningen till förmån för den ekonomiska och syftet med avdragsrätten förefaller det osannolikt att en sådan återgång är aktuell. I en utopi hade det varit eftersträvänsvärt om man vid fastställandet av det direkta och omedelbara sambandet antingen kunde tillämpa den funktionella bedömningen på ett sätt som överensstämmer med syftet med avdragsrättssystemet. Alternativt att den ekonomiska bedömningen kan tillämpas på ett sätt som överensstämmer med förutsebarhetskravet. Det återstår att se om EU-domstolen i framtiden kan konstruera en lösning som inte sker på bekostnad av varken förutsebarhetskravet eller det grundläggande syftet med avdragsrätten som är ett av mervärdesskattens starkaste kännetecken.

---

<sup>120</sup> Ramsdahl Jensen och Stensgaard (2016) s 92 f.

<sup>121</sup> Ramsdahl Jensen och Stensgaard, World Tax Journal February 2012 s 32.

## 7. Avslutning

### 7.1 Slutsats

Uppsatsens primära syfte har varit att finna en konstruktion av gällande rätt genom att kritiskt granska implementering och tolkning i svensk rätt av den bakomliggande EU-rättsliga reglering avseende avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster som förvärfvas av bolag i samband med en aktieöverlåtelse. Den avgörande gränsdragning mellan huruvida avdragsrätt medges eller ej är om en rådgivningstjänst har ett direkt och omedelbart samband med aktieöverlåtelsen eller om den utgör en kostnadskomponent och således en allmän omkostnad med ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten. Praxis på området är komplex samt svårtolkad och det är därför inte en lätt uppgift att utröna det direkta och omedelbara sambandets karaktär. Nedan följer sammanfattning och slutsats av hur rättsläget enligt min tolkning ser ut idag.

EU-domstolens praxis tyder på att det direkta och omedelbara sambandet avgörs utifrån en ekonomisk bedömning. En ekonomisk bedömning innebär att rådgivningstjänsterna allokeras utifrån om bolaget borde ha tagit hänsyn till kostnaderna för dessa vid prissättningen av de mervärdesskattepliktiga varor eller tjänster som bolaget i övrigt tillhandahåller. Om bolaget borde ha tagit hänsyn till kostnaderna tar sin utgångspunkt i rådgivningstjänsternas objektiva innehåll och påverkas av om det utifrån objektiva omständigheter kan fastställas att syftet med aktieöverlåtelsen varit att indirekt gynna den mervärdesskattepliktiga verksamheten. Samma förutsättningar för avdragsrätt gäller oavsett om aktieöverlåtelsen sker utom tillämpningsområdet eller inom för att senare undantas från skatteplikt. Om aktieöverlåtelsen är undantagen från skatteplikt behöver emellertid beaktas om rådgivningstjänsten påverkat priset på aktierna. Om aktiepriset påverkats utgör rådgivningstjänsten en kostnadskomponent med ett direkt och omedelbart samband med aktieöverlåtelsen. Det är osannolikt att så skulle vara fallet varför avdragsrätt som huvudregel inte bör kunna nekas på den grunden. Den ekonomiska bedömningen har fått utstå kritik för att den inte lämpar sig vid prissättning vid enstaka aktieöverlåtelser eftersom aktiernas pris påverkas av marknaden och inte säljarens försäljningskostnader.

Utvecklingen av den ekonomiska bedömningen är ett resultat av att EU-domstolen använder en ändamålsenlig tolkningsmetod vid bedömning av avdragsrätten. Domstolen är mån om syftet med avdragsrättssystemet, dvs. att en beskattningsbar person inte skall belastas av mervärdesskatt som betalas inom ramen för dess mervärdesskattepliktiga verksamhet. Detta har medfört att den funktionella bedömning som tillämpats tidigare av EU-domstolen inte längre tillämpas vid bedömning av avdragsrätt i dessa fall. Den funktionella bedömningen har en kausal karaktär och tar sin utgångspunkt i den omedelbara anledningen till varför en rådgivningstjänst förvärfvas. Avdragsrätt kan därför inte medges för en rådgivningstjänst som förvärfvas i det direkta syftet att genomföra en undantagen aktieöverlåtelse. Om aktieöverlåtelsen indirekt gynnar den ekonomiska verksamheten och således kan hänföras till mervärdesskattepliktig verksamhet stämmer denna bedömning inte överens med syftet med avdragsrättssystemet. Den funktionella bedömningen utgör trots den utveckling som skett i EU-

domstolen fortfarande utgångspunkt vid bedömning av avdragsrätten i svensk rätt. Den huvudsakliga anledning till detta är den ordalydelsebundna tolkning som dominerar vid svensk lagtolkning av skattelagar och som innebär att ändamålet med avdragsrättssystemet inte beaktas så som är nödvändigt inom ramen för en EU-konform tolkning. Om aktieöverlåtelsen sker utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt pekar praxis på att viss hänsyn kan tas till syftet med aktieöverlåtelsen, men så är inte fallet om det rör sig om en undantagen aktieöverlåtelse. Advokattjänster vid avtalsskrivning och biträde vid förhandlingar är rådgivningstjänster som förvärfvas i det specifika syftet att genomföra aktieöverlåtelsen varför avdragsrätt inte kan aktualiseras. Avdragsrätt kan enbart medges för rådgivningstjänster som förvärfvas oberoende av om en aktieöverlåtelse genomförs eller ej. Det är emellertid oklart vilka typer av rådgivningstjänster som uppfyller det kriteriet.

Uppsatsens sekundära syfte har varit att analysera hur gällande rätt förhåller sig till förutsebarhetskravet. Slutsatsen är att lagstiftning och praxis vad gäller avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärfvade i samband med aktieöverlåtelser inte kan anses uppfylla det kvalitetsmått som förutsebarhetskravet ställer på mervärdesskatterättslig lagstiftning. Utveckling i EU-domstolens praxis där den funktionella bedömningen till stor del ersatts med den ekonomiska bedömningen har snarare inneburit att förutsebarheten försämrats med tiden. EU-domstolen har inte klargjort hur dessa bedömningar förhåller sig till varandra och har inte heller själv tillämpat den ekonomiska bedömningen då detta ankommer på en nationell domstol som ställs inför en sådan tvist. Det råder även tvivel om den ekonomiska bedömningens lämplighet vilket troligen resulterat i en ovilja att tillämpa bedömningen för förvärfv med samband med undantagen aktieöverlåtelse. Frågan är vidare om domen i C-108/14 Larentia + Minerva kan anses ha den betydelse för avdragsrätten så som diskuteras av Ramsdahl Jensen och Stensgaard. Avdragsrätt föreligger för rådgivningstjänster vid förvärfv av aktier när moderbolaget avser att tillhandahålla mervärdesskattepliktiga tjänster då kostnaderna anses som kostnadskomponenter i den samlade ekonomiska verksamheten. Det blir en märklig asymmetri om avdragsrätt inte medges för rådgivningstjänster vid en avyttring av samma aktier. Det bör därför vara möjligt att kunna argumentera för att avdragsrätt även bör medges vid avyttring av aktier, men det är inte möjligt att ge ett säkert svar på att så är fallet om inte frågan på nytt tas upp av EU-domstolen. Förutsebarheten kompliceras av att det skett en parallell rättsutveckling. HFD:s tolkning är inte i linje med EU-domstolens tolkning och bör enligt min uppfattning inte kunna upprätthållas över tid. En återgång en gång för alla till den funktionella bedömningen hade varit klart fördelaktig ur ett förutsebarhetsperspektiv men eftersom EU-domstolen är mån om att tillgodose syftet med avdragsrättssystemet är en sådan återgång troligen inte aktuell.

## 7.2 Framtidsutsikter

Gällande rätt är svårtolkad och det är svårt att förutse mervärdesskatterättsliga konsekvenser av att förvärva rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser. Det finns därför ett uppenbart behov av att hur rättsfrågan skall bedömas tydliggörs på både EU-nivå och HFD-nivå. Vad gäller sistnämnda skall erinras om att ett kammarrättsmål<sup>122</sup> fick prövningstillstånd i HFD

---

<sup>122</sup> Kammarrätten i Stockholm mål nr 10217--10218-14.

2016-04-29 vad gäller förutsättningar för avdrag för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster som uppkommit i anledning av avyttring av dotterbolagsaktier.<sup>123</sup> Målet har föredragits i HFD och domen förväntas komma under våren/sommaren 2017. Det återstår att se, men förhoppningsvis kan domen komma att klargöra rättsläget och, om HFD tillämpar en EU-konform tolkning, till viss del läka den komplexitet som den parallella rättsutvecklingen orsakat.

---

<sup>123</sup> Högsta Förvaltningsdomstolen mål nr 5311--5312-15.

## 8. Källförteckning

### Offentligt tryck

Prop. 1993/94:99 Om ny mervärdesskattelag

Prop. 2012/13:124 Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen

Skatteverkets ställningstagande dnr: 131 780946-10/11, Avdragsrätt för mervärdesskatt på förvärv i samband med försäljning av aktier i en ekonomisk verksamhet

### Litteratur

Bernitz, U, Europarättens genomslag, Norstedts Juridik AB, upplaga 1:1, Stockholm 2012

Bjuvberg, J, Allokering av kostnader – EU-domstolens modell för bedömning av om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid avyttring av dotter- och intressebolag, Skattenytt 2012 s 611–618

Fri, M, Kleerup, J, Aktuellt om mervärdesskatt, Skattenytt 2016 s 78–86

Fri, M, Kleerup, J, E Mervärdesskatt, Skattenytt 2015 s 390–398

Henkow, O, Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv vid försäljning av aktier i dotterbolag, Skattenytt 2010 s 48–59

Henkow, O, Mervärdesskatt i teori och tillämpning, Gleerups Utbildning AB, upplaga 3:1, Malmö 2015

Henkow, O, Sveda – The increasing obscurity of the direct link test in EU VAT, World Journal of VAT/GST Law, 5:1, s 48-54, 2016

Holmlund, M, Mattsson, F, Avdragsrätt för kostnader vid försäljning av dotterbolag, Skattenytt 2014 s 610–617

Jacobsson, M, Karlsson, T, Öberg, J, B4 Mervärdesskatt, Skattenytt 2016 s 451–500

Kleerup, J, Kristoffersson, E, Öberg, J, Mervärdesskatt i teori och praktik, Wolters Kluwer Sverige AB, upplaga 5:1, Stockholm 2016

Kristoffersson, E, Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt enligt rättsfallen Larentia + Minerva och Sveda, Skattenytt 2017 s 111–129

Lörenskog, S, Wiklund, A, Regeringsrättens dom i SKF-målet, Skattenytt 2010 s 661–663

Nilsson, U, Direktivkonform tolkning på mervärdesskattens område, Svensk skattetidning nr 1 2009, s 64–84

Nilsson, U, Moms för bank och finans, Norstedts Juridik AB, upplaga 1:1, Stockholm 2014

Påhlsson, R, Skattepraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys, Skattenytt 2011 s 113–125

Påhlsson, R, Konstitutionell skatterätt, Iustus Förlag AB, upplaga 3, Uppsala 2013

Ramsdahl Jensen, D, Stensgaard H, 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 2012, s 3–32

Ramsdahl Jensen, D, Stensgaard, H, Momsfradragsret i forbindelse med aktietransaktioner i et nordisk komparativt perspektiv, i Festskrift till Björn Westberg, Kristoffersson, E, Olsson, S, Rendahl, P (red.), s 59–96, Iustus Förlag AB, upplaga 1:1, Uppsala 2016



- Rendahl, P, Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller företagsskatt? En rättsvetenskaplig studie av Mervärdesskattelagens ändamålsenlighet, Svenskt Näringsliv, Stockholm 2015
- Rendahl, P, Ändamålsenlig tolkning i mervärdesskatterätten?, i Festskrift till Björn Westberg, Kristoffersson, E, Olsson, S, Rendahl, P (red.), s 153–175, Iustus Förlag AB, upplaga 1:1, Uppsala 2016
- Sandgren, C, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: Ämne, material, metod och argumentation, Norstedts Juridik AB, upplaga 3:1, Stockholm 2015
- Sonnerby, M, Öberg, J, Mervärdesskatt och omstruktureringar – del 2 Det svenska perspektivet, Skattenytt 2012 s 230–236

## Rättsfall

### Högsta Förvaltningsdomstolen

- RÅ 2003 ref. 36
- RÅ 2009 not. 76
- RÅ 2010 ref. 56
- HFD 2014 ref. 1

### EU-domstolen

- Mål 26/62 NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming van Gend & Loos mot Nederländska skatteförvaltningen, ECLI:EU:C:1963:1
- Mål 6/64 Flaminio Costa mot E.N.E.L., ECLI:EU:C:1964:66
- Mål 9/70 Franz Grad mot Finanzamt Traunstein, ECLI:EU:C:1970:78
- Mål C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:1995:107
- Mål C-16/00 Cibo Participations SA mot Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais, ECLI:EU:C:2001:495
- Mål C-465/03 Kretztechnik AG mot Finanzamt Linz, ECLI:EU:C:2005:320
- Mål C-29/08 Skatteverket mot AB SKF, ECLI:EU:C:2009:665
- Mål C-104/12 Finanzamt Köln-Nord mot Wolfram Becker, ECLI:EU:C:2013:99
- Förenade målen C-108/14 och C-109/14 Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG och Finanzamt Hamburg-Mitte mot Finanzamt Nordenham och Marenave Schiffahrts AG, ECLI:EU:C:2015:496
- Mål C-126/14 UAB "Sveda" mot Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, ECLI:EU:C:2015:712

### Norges Høyesterett

- Høyesteretts dom 8.6.2015, HR-2015-01202-A, (sak nr. 2014/2256), Telenor ASA mot Staten v/Skatt øst

### Övrigt

- EU-upplysningen vid Sveriges riksdag, [<http://www.eu-upplysningen.se/Om-EU/Om-EUs-lagar-och-beslutsfattande/Om-ett-land-inte-foljer-EUs-regler/>] Information hämtad 8/4 2017

Jag, Gina Hedin, registrerades på kursen första gången VT17. Jag har inte omregistrerats och har inte deltagit vid ett tidigare examinationstillfälle.