

GINA HEDIN

Sveaskog-domens betydelse för avdragsrätt avseende rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelse

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) meddelade i maj 2017 en dom där ett bolag medgavs avdrag för ingående mervärdesskatt avseende rådgivningstjänster som förvärvats i samband med att bolaget avyttrade aktierna i två dotterbolag. Domen medför ett förändrat rättsläge vilket i denna artikel diskuteras utifrån bakomliggande utveckling i praxis.

1 INLEDNING

Den 16 maj 2017 meddelade HFD dom i ett mål om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt avseende rådgivningstjänster som förvärvats av moderbolag i anslutning till att aktier avyttrats i dotterbolag (nedan Sveaskog-*domen*).¹ Eftersom rådgivningstjänsterna hade ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet beviljades avdragsrätt. Domslutet är motsatt till domslutet i RÅ 2010 ref. 56, den s.k. SKF-*domen*.

Denna artikel behandlar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärvade i samband med aktieöverlåtelse och hur det direkta och omedelbara sambandet tolkats i praxis från EU-domstolen (EUD) samt HFD.² Den utveckling i praxis³ som slutligen lett fram till Sveaskog-*domen* vilken medför ett förändrat rättsläge.

Artikeln har följande disposition. Avsnitt 2 introducerar läsaren i avdragsrätt för ingående mervärdesskatt med fokus på rådgivningstjänster.

1 Mål nr 5311-5312-15.

2 Artikeln baseras till viss del på min examensuppsats från juristprogrammet vid Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet. Jag vill rikta ett stort tack till min handledare Docent Pernilla Rendahl som även bistått med vägledning vid författandet av denna artikel.

3 Utvecklingen fram till Sveaskog-*domen* har enligt min tolkning skett på bekostnad av rättsfrågans förutsebarhet. För praxisgenomgång fram till Sveaskog-*domen* samt diskussion om hur praxis förhåller sig till förutsebarhetskravet, se min examensuppsats "Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärvade i samband med aktieöverlåtelse – En rättsfråga vars utveckling i praxis skett på bekostnad av förutsebarheten". Uppsatsen finns tillgänglig i GUPEA: <http://hdl.handle.net/2077/53073>.

Avsnitt 3 och 4 behandlar nyckelrättsfall i EUD respektive HFD. I avsnitt 5 behandlas Sveaskog-domen och artikeln avslutas med författarens avslutande kommentarer i avsnitt 6.

2 AVDRAGSRÄTT FÖR INGÅENDE MERVÄRDESSKATT

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 extern rådgivning, exv. skatterådgivning, värderings- eller advokattjänster, vilka i denna artikel benämns rådgivningstjänster, i samband med aktieöverlåtelser hänföras till mervärdesskattepliktig verksamhet? Av EUD:s praxis följer att rena förvärv, innehav eller överlåtelser av aktier inte utgör ekonomisk verksamhet i mervärdesskatterättslig mening.⁴ Aktieöverlåtelser omfattas därför som huvudregel inte av mervärdesskattens tillämpningsområde. Om en aktieöverlåtelse emellertid sker i syfte att omstrukturera en koncern eller om ägarbolaget deltagit i bolagets förvaltning genom att tillhandahålla mervärdesskattepliktiga tjänster utgör en senare aktieöverlåtelse en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av bolagets skattepliktiga verksamhet.⁵ Aktieöverlåtelser omfattas då av mervärdesskattens tillämpningsområde men undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Av praxis följer att avdragsrätt föreligger för en ingående transaktion med ett direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående mervärdesskattepliktiga transaktioner och om kostnaderna utgör kostnadskomponenter i dessa utgående transaktioner. Avdragsrätt föreligger därmed inte för förvärv, exv. rådgivningstjänster, med ett direkt och omedelbart samband med en aktieöverlåtelse eftersom denna sker utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt eller undantas från skatteplikt. I praxis har emellertid avdragsrätt aktualiserats genom att förvärven hänförs till bolagets allmänna omkostnader vilka utgör kostnadskomponenter i bolagets utgående transaktioner och anses ha ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet.⁶

Avdragsrätten är avhängig hur bedömningen av ett direkt och omedel-

4 Se exv. C-29/08 Skatteverket mot AB SKF, ECLI:EU:C:2009:665, p 28 och där angiven rättspraxis.

5 C-29/08 SKF p 30–31 och p 33.

6 C-29/08 SKF p 57–59.

bart samband ska göras. Ledning får tas ur den komplexa praxis⁷ som utvecklats på området.

3 DIREKT OCH OMEDELBART SAMBAND I EUD-PRAXIS

I denna artikel används en distinktion av det direkta och omedelbara sambandet som introducerats av Ramsdahl Jensen och Stensgaard. Av EUD:s praxis kan man urskilja 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 kostnaden kan allokeras. Frågan är då om kostnaden objektivt sett bör ingå som kostnadskomponent i en specifik, utgående transaktion eller bolagets samlade ekonomiska verksamhet.⁸

C-4/94 BLP⁹ är det första rättsfallet som behandlar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärvade i samband med en aktieöverlåtelse. BLP Group plc avyttrade 95 % av aktierna i ett dotterbolag för att kunna betala av skulder hänförliga till bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet.¹⁰ I målet tillämpades en funktionell bedömning av det direkta och omedelbara sambandet. De förvärvade rådgivningstjänsterna ansågs ha ett kausalt samband med aktieöverlåtelsen vilket var grunden till att bolaget nekades avdrag.¹¹ Avdrag kan inte medges för förvärv hänförliga till en undantagen transaktion, oavsett om det yttersta syftet med den undantagna transaktionen är att genomföra en mervärdesskattepliktig transaktion. Domstolen anförde även att det strider mot ett av mervärdesskattens syften att säkerställa rättssäkerhet om syftet skall utrönas vid varje förvärv som saknar ett direkt samband till bolagets skattepliktiga transaktioner.¹²

7 Ramsdahl Jensen, D, Stensgaard, H, Momsfradragret i forbindelse med aktietransaktioner i et nordisk komparativt perspektiv, i Festskrift till Björn Westberg, 2016, s 73.

8 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.

9 C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise, ECLI:EU:C:1995:107.

10 C-4/94 BLP p 3 och p 12.

11 Ramsdahl Jensen och Stensgaard, World Tax Journal February 2012 s 15.

12 C-4/94 BLP p 24 och p 28.

Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt utvecklas i EUD:s praxis varför domslutet blir ett annat när domstolen ställs inför ett likartat fall i C-29/08 SKF. AB SKF (nedan SKF) planerade att avyttra aktier i två dotterbolag i syfte att avveckla viss del av verksamheten och frigöra kapital för koncernens övriga verksamhet. EUD fastslog 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. Ett sådant samband påvisas om kostnaderna för rådgivningstjänsterna påverkat priset på aktierna. Domstolen slog även fast att avdrag medges om kostnaderna har ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten och istället ingår i de kostnadskomponenter som utgör priset på de mervärdesskattepliktiga varor eller tjänster som bolaget i övrigt tillhandahåller.¹³ Det ankommer på den nationella domstolen att tillämpa dessa kriterier utifrån samtliga omständigheter i det enskilda fallet.

I målet övergår EUD från en funktionell bedömning till en ekonomisk bedömning då avdragsrätten görs beroende av vilken verksamhet som ger kostnadstäckning för rådgivningstjänsterna. Bakgrunden till denna övergång är att EUD sedan domen i C-4/94 BLP tillämpat en mer ändamålsenlig tolkningsmetod som betonar avdragsrättssystemets syfte. En beskattningsbar person ska inte till någon del belastas av mervärdesskattekostnader inom ramen för den ekonomiska verksamheten.¹⁴ För att kunna uppnå detta syfte 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 mervärdesskattedirektivet¹⁵ begränsar avdragsrätt för förvärv med samband med verksamhet som är undantagen eller utom tillämpningsområdet. Det är, som Henkow anför, orimligt att omstruktureringar i fullt mervärdesskattepliktiga koncerner inte skall kunna göras utan mervärdesskattekostnader om aktieöverlåtelser fyller en funktion i den mervärdesskattepliktiga verksamheten.¹⁶

Utvecklingen i praxis är logisk för att EUD skall kunna säkra att bolag inte belastas av mervärdesskattekostnader inom ramen för den ekonomiska verksamheten. Den ekonomiska bedömningens ställning har stärkts i

13 C-29/08 SKF p 71 och p 73.

14 Se exv. C-29/08 SKF p 55–56 och där angiven rättspraxis.

15 Rådets direktiv 2006/112/EG.

16 Henkow, O, Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv vid försäljning av aktier i dotterbolag, Skattenytt 2010 s 48–59, s 58.

senare praxis, särskilt genom domen i C-126/14 Sveda¹⁷ som hänvisar till vad som fastslogs i C-29/08 SKF.¹⁸

I C-104/12 Becker¹⁹ yttrar sig EUD allmänt om att ett direkt och omedelbart samband skall bestämmas av det objektiva innehållet i ett förvärv. Att det objektiva innehållet är utgångspunkten utesluter emellertid inte att syftet beaktas som ett kriterium för att fastställa innehållet.²⁰ Rådgivningstjänstens objektiva innehåll och syftet med den aktieöverlåtelse som rådgivningstjänsten hänförs till ska alltså beaktas för att fastställa om kostnaderna *bör* ha beaktats vid prissättning av bolagets mervärdesskattepliktiga varor eller tjänster.

Syftet bör emellertid även kunna tillmätas självständig betydelse vilket följer av C-126/14 Sveda. I målet betraktades ingående förvärv som en allmän omkostnad i den samlade ekonomiska verksamheten på grund utav att det slutgiltiga syftet med förvärvet var att locka besökare till en planerad mervärdesskattepliktig verksamhet. Syftet med förvärvet och dess indirekta användning i verksamheten kunde styrkas med objektiva omständigheter vilket var avgörande för kostnadsallokeringen och därmed avdragsrätten.²¹ Domen ger enligt min bedömning stöd för det inte längre bör krävas att ett förvärv har en direkt användning i den ekonomiska verksamheten för att avdragsrätt skall kunna medges. Den direkta användningen av ett ingående förvärv bör inte bryta ett objektivt fastställbart indirekt samband med den ekonomiska verksamheten.²² Applicerat på rådgivningstjänster förvärvade i samband med aktieöverlåtelser bör tjänsternas direkta användning, som är att genomföra aktieöverlåtelser, inte bryta ett objektivt fastställbart indirekt samband med den ekonomiska verksamheten.

4 DIREKT OCH OMEDELBART SAMBAND I HFD-PRAXIS
RÅ 2003 ref. 36 behandlar avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärvade i samband med att ett bolag avyttrade aktierna i ett dotterbolag. HFD ansåg att rådgivningstjänsterna hade ett di-

17 C-126/14 UAB "Sveda" mot Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, ECLI:EU:C:2015:712.

18 C-126/14 Sveda p 27–28.

19 C-104/12 Finanzamt Köln-Nord mot Wolfram Becker, ECLI:EU:C:2013:99.

20 C-104/12 Becker p 22–23 och p 29.

21 C-126/14 Sveda p 37.

22 Jfr C-126/14 Sveda p 34.

rekt och omedelbart samband med aktieöverlåtelsen varför avdrag nekades. Det var enligt min tolkning rådgivningstjänsternas kausala samband med aktieöverlåtelsen som uteslöt avdragsrätt. RÅ 2003 ref. 36 är därmed i linje med domen i C-4/94 BLP.

Den utveckling som skett i EUD-praxis reflekteras inte när HFD ställs inför ett likartat fall i RÅ 2010 ref. 56, vilket är den tvist som föranledde att HFD begärde ett förhandsbesked som senare resulterade i domen i C-29/08 SKF. Återigen nekade HFD avdragsrätt för de rådgivningstjänster som prövades i sak.

Ramsdahl Jensen och Stensgaard anför att HFD:s tolkning av domen i C-29/08 SKF avviker från gängse tolkning.²³ Jag ansluter mig till denna uppfattning. HFD menar 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. I ett andra steg kan prövas om rådgivningstjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten. Så som jag, i enlighet med Ramsdahl Jensen och Stensgaard, tolkar HFD kan prövningen i steg två inte göras om det inte först har gjorts en prövning enligt steg ett.²⁴

Inget i C-29/08 SKF tyder på att prövningen av sambandet med den samlade ekonomiska verksamheten är beroende av och hindras av att en prövning inte gjorts huruvida kostnaderna påverkat priserna på aktierna.²⁵ Om det vid en prövning är möjligt att allokera kostnaderna till den samlade ekonomiska verksamheten bör det enligt min uppfattning inte spela någon roll om kostnadernas eventuella påverkan på aktiernas pris inte kunnat utredas.

En ytterligare avvikande tolkning är att HFD inte gör den prövning av det direkta och omedelbara sambandet som enligt EUD ankommer på den nationella domstolen. Som konstaterats skall prövningen 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 avtalsskrivning

²³ Ramsdahl Jensen och Stensgaard (2016) s 87.

²⁴ A a s 87 f.

²⁵ Se särskilt C-29/08 SKF p 71 som HFD hänvisar till i RÅ 2010 ref. 56.

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. Det föreligger orsakssamband mellan aktieöverlåtelsen och tjänsterna och enbart detta verkar ligga till grund för avgörandet.²⁶ Som stöd hänvisar HFD dessutom till två domar, C-4/94 BLP och RÅ 2003 ref. 36, som vid tidpunkten för domen inte längre låg i linje med den utveckling som skett i EUD-praxis.

HFD:s tolkning är enligt min uppfattning ett resultat av den bundenhet till ordalydelsen som dominerar tolkning av skattelag i svensk rätt. HFD:s ordalydelsebundna tolkning tillmäter inte rättsregelns ändamål den betydelse som görs inom ramen för EUD:s ändamålsenliga tolkningsmetod. 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. Därför är en utvidgning i praxis 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 denna verksamhet. I sammanhanget bör erinras att föreskriftskravet måste beaktas vid tolkning av avdragsrätten i 8 kap. 3 § 1 st. ML och att bestämmelsen även är ett införlivande av art. 168 i mervärdesskattedirektivet vilket begränsar vad som kan göras på nationell nivå. Att HFD tar avdragsrättsregeln ur sin kontext så som i SKF-domen har emellertid medfört att det skett en parallell rättsutveckling i rättsfrågan och avdragsrättens funktion har förfelats i svensk rätt avseende rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser.²⁷ Något som har bidragit till rättsfrågans ökande komplexitet.

5 SVEASKOG-DOMEN

5.1 Bakgrund

Sveaskogkoncernen bestod tidigare av flera verksamhetsområden utöver den skogsförvaltning som numera bedrivs i Sveaskog Förvaltnings AB (nedan Sveaskog). En omstruktureringsprocess inleddes genom att flera verksamhetsområden avvecklades under 1999–2001 och avslutades genom avyttring av aktierna i två dotterbolag 2005 och 2006. I samband med de två avslutande aktieöverlåtelseerna förvärvades rådgivningstjäns-

²⁶ Ramsdahl Jensen och Stensgaard (2016) s 91.

²⁷ Rendahl, P, Är mervärdesskatten en konsumtionsskatt eller företagsskatt? En rättsvetenskaplig studie av Mervärdesskattelagens ändamålsenlighet, Svenskt Näringsliv, 2015, s 82.

ter. Bolaget yrkade avdrag för ingående mervärdesskatt avseende dessa tjänster men nekades avdrag av Skatteverket, förvaltningsrätten samt kammarrätten. HFD medgav Sveaskog avdrag då tjänsterna ansågs ha ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten. Enligt min tolkning medför domen ett förändrat rättsläge avseende avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärvade i samband med aktieöverlåtelser vilket redogörs för nedan.

5.2 Objektivt lika aktieöverlåtelser

Inledningsvis medför domen att det står klart att det inte ska föreligga någon skillnad vid avdragsrättsbedömningen om aktieöverlåtelser faller utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt eller om den faller inom men undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Av det överklagande avgörandet framgår att förvaltningsrätten fann att Sveaskogs aktieöverlåtelser föll utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Kammarrätten har å andra sidan funnit att aktieöverlåtelserna var undantagna från skatteplikt.²⁸ HFD anför med hänvisning till domen i C-29/08 SKF att dessa aktietransaktioner är objektivt sett lika och har därefter inte närmre utrett detta avseende Sveaskogs aktieavyttringar. I avdragsrättshänseende och vid tolkning av det direkta och omedelbara sambandet har det därför ingen betydelse huruvida aktieöverlåtelserna faller inom eller utom tillämpningsområdet och det är därmed betydelselöst att göra en sådan distinktion. Avdragsrätt ska kunna aktualiseras för rådgivningstjänster som allmänna omkostnader oavsett vilken typ av aktieöverlåtelser det rör sig om.

5.3 Tvåstegsbedömning

Domen bekräftar även att den tvåstegsbedömning som tillämpades i RÅ 2010 ref. 56 och som även anammats av Skatteverket får anses vara överspeld.²⁹ I Sveaskog-domen prövar HFD nämligen först om rådgivningstjänsterna kan ha ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten. Först när domstolen slagit fast att så är fallet anfördes att *”det får förutsättas att, som bolaget anför, kostnaderna för konsulttjänsterna inte kunnat övervältras på köparna av dotterbolagen utan kommit att ingå i priset på bolagets produkter i den skogsförvaltande verk-*

²⁸ Mål nr 10217–10218-14.

²⁹ Se Skatteverkets ställningstagande dnr: 131 780946-10/11, Avdragsrätt för mervärdesskatt på förvärv i samband med försäljning av aktier i en ekonomisk verksamhet.

samheten.” Det görs alltså inte en prövning av om rådgivningstjänsterna påverkat priset på aktierna utan det förutsätts att så inte är fallet. Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster kan därför inte längre anses vara beroende av att man i ett första steg måste kunna pröva huruvida priset på aktierna påverkats.

HFD verkade ändra inställning avseende tvåstegsbedömningen redan i HFD 2014 ref. 1. I denna dom yttrar sig HFD om avdragsrätt för rådgivningstjänster i samband med en aktieöverlåtelse och anför att avdragsrätt kan medges såsom allmänna omkostnader vilket det ankom på Skatteverket att pröva. HFD intar en annan utgångspunkt än i RÅ 2010 ref. 56 och verkar åsyfta att en sådan prövning faktiskt måste göras.³⁰ Skatteverket har emellertid stått fast vid sitt ställningstagande³¹ även efter denna dom varför detta bör ha fått praktiskt, begränsad tillämplighet.

5.4 Från funktionell bedömning till ekonomisk bedömning

I Sveaskog-domen konstaterar HFD att EUD:s praxis utvecklats sedan RÅ 2010 ref. 56. HFD:s bedömning av det direkta och omedelbara sambandet fokuseras därefter på kostnadsallokering av rådgivningstjänsterna och vad som talar för att de aktuella rådgivningstjänsterna ingår i priset på bolagets kvarvarande skogsförvaltande verksamhet. Vidare förutsätter domstolen som nämnt att rådgivningstjänsterna inte kunnat övervältrats på aktieförvärvarna innan den till sist fastslår att kostnaderna för dessa är allmänna omkostnader. Mot bakgrund av domstolens bedömning och att domslutet är beroende av den återopade utveckling som skett i EUD-praxis som tillskriver den ekonomiska bedömningen en stark ställning, står det klart att domstolen tillämpar en ekonomisk bedömning i Sveaskog-domen.

Domen kommer därmed troligen innebära att den funktionella bedömningen fastslagen i RÅ 2010 ref. 56 framöver får vika för den ekonomiska bedömningen. I domskälen anför dock HFD att EUD har utvecklat praxis i riktning mot ett ”*mer ändamålsinriktat och funktionellt synsätt för att bedöma om en ingående transaktion objektivt kan kopplas till den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet*”. HFD:s ordval är något missvisande i denna del i förhållande till den distinktion som kan göras mellan den funktionella bedömningen och den ekonomiska

30 Holmlund, M, Mattsson, F, Avdragsrätt för kostnader vid försäljning av dotterbolag, Skattenytt 2014 s 610–617, s 616.

31 Se not 29.

bedömningen och där den förra i och med domen kan komma att anses överspelad.

Som nämnt utgår den funktionella bedömningen från om det kan påvisas ett kausalt samband mellan rådgivningstjänsten och aktieöverlåtelsen eller den mervärdesskattepliktiga verksamheten som bolaget i övrigt bedriver. Det ”funktionella synsätt” som HFD åsyftar, och som åberopad utveckling i EUD-praxis³² stödjer, är snarare ett kausalsamband i nästa led. Dvs. vilket samband har den aktieöverlåtelse som föranlett rådgivningskostnaden med bolagets samlade ekonomiska verksamhet?

I RÅ 2010 ref. 56 syftade SKF:s aktieöverlåtelser till att omstrukturera koncernverksamheten genom att avveckla de verksamhetsområden som de sålda bolagen bedrev samt att frigöra kapital för koncernens övriga verksamhet. Sveaskog hade för avsikt att koncernverksamheten skulle inriktas på färre verksamhetsområden samt att effektivisera bolagets ekonomiska verksamhet och tillföra kapital till denna. De syften som framhålls av bolagen uppvisar stora likheter. Skillnaden målen emellan är att syftet med aktieöverlåtelserna inte var tillräckligt för att SKF kunde medges avdrags i RÅ 2010 ref. 56, medan det i Sveaskog-domen snarare var anledningen till varför bolaget medgavs avdrag.

Av EUD-praxis följer att rådgivningstjänsternas objektiva innehåll och ett objektivt fastställbart syfte styr kostnadsallokeringen. Till följd av domen i C-126/14 Sveda kan ett objektivt fastställbart syfte med aktieöverlåtelsen även ha avgörande betydelse för bedömningen av det direkta och omedelbara sambandet. Domskälen i Sveaskog-domen ger intryck av att det är tillräckligt att bolaget framhåller syftet med aktuell överlåtelse för att domstolen ska bedöma att syftet är objektivt fastställbart. Det finns i vart fall utrymme för att argumentera att så är fallet och att avdragsrätt därför bör föreligga för det fall att bolag kan framhålla att syftet med en aktieöverlåtelse är att effektivisera koncernverksamheten och att frigöra kapital för den kvarvarande mervärdesskattepliktiga verksamheten.

Om syftet med en aktieöverlåtelse ensamt styr kostnadsallokeringen föreligger emellertid risk för att annat än objektiva omständigheter styr bedömningen av det direkta och omedelbara sambandet. Vad bolaget framhåller anser jag per definition till stor del utgöra bolagets subjektiva åsikt. Domstolen uttalade redan i C-4/94 BLP att det strider mot mervärdesskattesystemets syfte att säkerställa rättssäkerhet om syftet skall utrönas för

³² Se särskilt C-29/08 SKF, C-104/12 Becker och C-126/14 Sveda.

varje förvärv som saknar en objektiv koppling till mervärdesskattepliktig verksamhet.³³ Även om praxis utvecklats sedan domen i C-4/94 BLP hänvisas fortfarande till denna del.³⁴ Det bör därför ställas något ytterligare än ett subjektivt framhåvt syfte för att medge avdrag. Det är dock oklart vad för typ av bevisning som skulle kunna vara tillräckligt för att syftet ska anses vara objektivt fastställbart. I C-126/14 Sveda prövades inte denna fråga, EUD utgick från den nationella domstolens konstaterande om att syftet var styrkt av objektiva omständigheter. Av Sveaskog-domen kan inte heller utläsas vad som styrker bolagets syften.

5.5 Presumtion för avdragsrätt?

C-126/14 Sveda är ett exempel på hur mån EUD är om att praxis utvecklas i syfte att näringsidkare inte ska belastas av mervärdesskatt inom ramen för deras ekonomiska verksamhet oavsett förvärvets direkta användningsområde i bolaget.³⁵ I en situation där det går att påvisa ett direkt och omedelbart samband med både aktieöverlåtelsen och den samlade ekonomiska verksamheten kan det senare sambandet alltjämt brytas och avdragsrätt nekas, även om det är oklart under vilka omständigheter så är fallet.³⁶ 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.³⁷ Detta är särskilt intressant i förhållande till Sveaskog-domen.

Domen väcker frågan om HFD kan anses ge uttryck för en presumtion för avdragsrätt för rådgivningstjänster under de omständigheter som är aktuella i målet. HFD anför att ”*det får förutsättas att, som bolaget anfört, kostnaderna för konsulttjänsterna inte kunnat övervältras på köparna av dotterbolagen utan komma att ingå i priset på bolagets produkter i den skogsförvaltande verksamheten*”. Det är rimligt att förutsätta att så är fallet då priset på en aktie normalt avgörs på basis av utbud och efterfrågan och vad en köpare på aktiemarknaden är beredd att betala. Att det pris som en köpare är beredd att betala för aktien påverkas av säljarens försäljningskostnader framstår därmed enligt min mening som osannolikt. Den

33 C-4/94 BLP p 24.

34 C-104/12 Becker p 16.

35 C-126/14 Sveda p 17.

36 C-126/14 Sveda p 32.

37 Fri, M, Kleerup, J, Aktuellt om mervärdesskatt, Skattenytt 2016 s 78–86, s 85 f.

ekonomiska bedömningen har även av denna anledning utsatts för kritik så som olämplig vid prissättning av aktier.³⁸

HFD:s uttalande kan anses öppna upp för möjligheten att argumentera för en presumtion för att kostnader för rådgivningstjänster inte kan övervältrats på köparna. Avdragsrätten behöver inte i sin helhet vara generell, men det finns utrymme att argumentera att så är fallet under de omständigheter som är aktuella i Sveaskog-domen och att detta är ett resultat utav att den ekonomiska bedömningen inte lämpar sig vid prissättning av aktier. En presumtion riskerar å andra sidan vara en för långtgående tolkning av EUD-praxis eftersom det kan urholka att avdragsrätt inte ska föreligga för förvärv med samband med verksamhet som är undantagen eller faller utanför mervärdesskattens område.

5.6 ”Ändamålsinriktat synsätt”

HFD anför att EUD har utvecklat praxis i riktning mot ett ”mer ändamålsinriktat och funktionellt synsätt för att bedöma om en ingående transaktion objektivt kan kopplas till den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet”. Jag vill påstå att synsättet för att bedöma, dvs. den ekonomiska bedömningen, inte är ändamålsinriktat. Den ekonomiska bedömningen är, som framgår av avsnitt 3, snarare ett resultat av att EUD tillämpar och styrs av en ändamålsenlig tolkningsmetod som betonar avdragsrättens syfte att en beskattningsbar person inte till någon del skall belastas av mervärdesskattekostnader inom ramen för den ekonomiska verksamheten.³⁹

HFD betonar inte avdragsrättens syfte i Sveaskog-domen. Det framgår inte heller vilket ändamål som eftersträvas med ett ändamålsinriktat synsätt vid avdragsrättsbedömningen. Det är troligt att HFD med ändamålsinriktat synsätt tar sikte på det materiellt avsedda syftet och inte att placera avdragsrättsregeln och utveckling i praxis avseende avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster i sitt kontextuella sammanhang. Fokus är *hur* domstolen underbygger bolagets avdragsrätt för dessa kostnader, inte till någon del *varför* bolaget mot bakgrund av EUD:s praxis bör ha avdragsrätt. En tolkning av det materiellt avsedda syftet kan

38 Se exv. Ramsdahl Jensen och Stensgaard (2016) s 80 och 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, och Skatteverkets ställningstagande dnr: 131 780946-10/11 avsnitt 4.2.2.

39 Se not 14.

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.⁴⁰

Ändamålet med avdragsrätten i mervärdesskattesystemet beaktas inte av HFD inom ramen för Sveaskog-domen. Så var även fallet i SKF-domen. Det materiella resultatet skiljer sig dock mellan dessa domar och att Sveaskog medgavs avdrag får i denna jämförelse anses vara mer materiellt korrekt samt mer i linje med ändamålet med avdragsrätten. Det bör dock erinras om att avdragsrättens betydelse för mervärdesskattens systematik historiskt sett har förfelats genom en parallell rättsutveckling av anledningen att HFD inte gett ändamålet med bestämmelsen större genomslagskraft vid avdragsrättsbedömningen. Det bör därför alltid finnas en medvetenhet om risken att avdragsrättens funktion över tid kan förfelas i svensk rätt avseende rådgivningstjänster i samband med aktieöverlåtelser om avdragsrättsregeln tas ur sin kontext.⁴¹

6 AVSLUTNING

Sveaskog-domen medför ett förändrat rättsläge avseende avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärvade i samband med aktieöverlåtelser och bidrar till att läka den komplexitet som uppstått genom den parallella rättsutveckling som är resultatet av HFD:s avvikande tolkning i RÅ 2010 ref. 56. Jag tror dock inte att vi har sett det sista av denna rättsfråga på prejudikatnivå. EUD:s praxis har utvecklats sedan domen i C-29/08 SKF varför det är troligt att EUD kan komma att ta upp denna fråga på nytt för att klargöra rättsläget. Det blir då särskilt intressant att se hur Sveaskog-domen kan förhålla sig till en sådan dom.

Gina Hedin är nyutexaminerad från juristprogrammet vid Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.

40 Rendahl, P, Ändamålsenlig tolkning i mervärdesskatterätten?, i Festskrift till Björn Westberg, 2016, s 174 f.

41 Rendahl (2015) s 82.