Eleonor Alhager

Going concern-kravet vid överlåtelse av verksamhet i momssammanhang

I slutet av förra året kom EG-domstolens dom i målet C-497/01 Zita Modes. Rättsfallet handlar om tolkningen av artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet, vilken innebär att vissa företagsöverlåtelser inte skall beläggas med mervärdesskatt. I rättsfallet uppställs ett krav på going concern för att bestämmelsen skall vara tillämplig. Denna artikel handlar om den närmare innebörden av detta krav och hur denna innebörd förhåller sig till tidigare nationell praxis från Regeringsrätten. Särskilt diskuteras om det krävs en faktisk going concern eller om det räcker med en möjlighet till vidaredrift av överlåtarens verksamhet samt om EG-domstolens dom innebär att artikel 5.8 och dess implementering i 3 kap. 25 ML inte längre kan tillämpas på momentana företagsöverlåtelser med ett mellanled.

1 Inledning[1]

Denna artikel behandlar *going concern*-kravet vid överlåtelse av verksamhet i momssammanhang. Upprinnelsen till artikeln är EG-domstolens dom i C-497/01 Zita Modes, som kom i slutet av förra året. Domen handlar om vad som krävs för att en företagsöverlåtelse skall vara momsfri enligt artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet, vilken är implementerad i 3 kap. 25 § ML. Det särskilt intressanta med domen är att den uppställer och i viss mån konkretiserar ett krav på *going concern* för att artikel 5.8 skall vara tillämplig. I denna artikel diskuteras och analyseras *going concern*-kravet i 3 kap. 25 § ML utifrån EG-domstolens och Regeringsrättens praxis. Konkreta tillämpningsproblem beträffande faktisk eller potentiell *going concern* och momentana överlåtelser, särskilt i obeståndssituationer, diskuteras.

Artikeln är disponerad på följande sätt. Först beskrivs innehållet i artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet och 3 kap. 25 ML alldeles kort (avsnitt 2). Därefter diskuteras rättspraxis från EG-domstolen och Regeringsrätten (avsnitt 3 och 4). Efter det behandlas domstolarnas *going concern*-krav utifrån ett tillämparperspektiv (avsnitt 5). Slutligen följer några avslutande kommentarer (avsnitt 6).

[1] Jag vill tacka professor emeritus Leif Mutén, professor Nils Mattsson, jur dr Leif Gäverth, Madelaine Tunudd och Lennart Hamberg från Finansdepartementet samt Emil Persson från Ernst & Young för en intressant och värdefull diskussion kring tolkningen av C-497/01 Zita Modes under ett högre seminarium vid Juridiska institutionen, Uppsala universitet den 26 februari 2004. Ett varmt tack även till amanuensen i finansrätt Marcus Carlsson som arrangerade det praktiska kring seminariet på ett ypperligt sätt. Slutligen vill jag tacka jur dr Magnus Alhager för skarpsinniga synpunkter på och diskussioner om mitt manus.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:20

2 Tillämpliga bestämmelser i mervärdesskattelagen och i sjätte mervärdesskattedirektivet

Vid överlåtelser av tillgångar, oavsett om de är materiella eller immateriella,[2] skall enligt huvudregeln mervärdesskatt debiteras. I artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet ges emellertid en möjlighet för medlemsstaterna att anse att någon omsättning inte har ägt rum vid en överlåtelse av samtliga tillgångar eller del därav. Medlemsstaterna får vid behov vidta nödvändiga åtgärder för att hindra konkurrenssnedvridning i de fall förvärvaren inte är skattskyldig fullt ut. Det senare är nödvändigt för att förhindra att en person som är skattskyldig för mervärdesskatt köper in tillgångar i syfte att, när ingående moms har dragits av, överföra dem momsfritt med stöd av artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet till en person som inte har rätt till avdrag för ingående skatt. I och för sig skulle en sådan åtgärd kunna avhjälpas genom uttagsbeskattning, men genom inskränkningen i artikel 5.8 sker ingripandet redan på ett tidigare stadium. Den exakta formuleringen av artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet är den följande:

> "Vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot vederlag eller ej eller som tillskott till ett bolag, kan medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe. Vid behov får medlemsstaterna vidta de åtgärder som är nödvändiga för att hindra konkurrenssnedvridning i de fall mottagaren inte är skattskyldig fullt ut."

Den möjlighet som artikel 5.8 i sjätte mervärdeskattedirektivet ger medlemsstaterna var inte någon nyhet i svensk rätt vid anpassningen till EU:s momsregler. Tvärtom fanns en motsvarande möjlighet redan när mervärdesskatten infördes i Sverige i slutet av 1960-talet. Bestämmelsen i gamla mervärdesskattelagen (GML)[3] var emellertid till skillnad från den EG-rättsliga bestämmelsen formulerad som ett undantag från mervärdesskatt. Detta innebar att transaktionen i princip var momspliktig men att den undantogs från mervärdesskatt, medan den EG-rättsliga bestämmelsen innebär att någon principiellt beskattningsbar transaktion över huvud taget inte äger rum. När det sjätte mervärdeskattedirektivet implementerades i 3 kap. 25 § ML år 1994 behölls av enkelhetsskäl den rättstekniska konstruktionen av bestämmelsen som ett undantag från mervärdesskatt.[4] Den nationella bestämmelsen skiljer sig också från sin EG-rättsliga förebild genom att den närmare preciserar rekvisiten för att moms inte skall utgå på en företagsöverlåtelse. Implementeringen av artikel 5.8 i 3 kap. 25 § ML är formulerad enligt följande:

> "Från skatteplikt undantas omsättning av tillgångar i en verksamhet, när en sådan tillgång överlåts i samband med att verksamheten överlåts eller när en sådan tillgång överlåts i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av skatten enligt 10 kap. 9–13 §§ ML."

Av 1 kap. 7 § ML framgår att vad som föreskrivs i fråga om *verksamhet* normalt avser såväl hela verksamheten som en del av verksamheten.

---

[2] Beträffande immateriella tillgångar, se artikel 6.5 i sjätte mervärdeskattedirektivet, enligt vilken även tjänster omfattas. Immateriella tillgångar definieras som tjänster i momssammanhang.

[3] SFS 1968:430.

[4] Prop. 1993/94:99 s. 161.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:20

3 Rättspraxis från EG-domstolen

Den första domen, i vilken EG-domstolen har tagit ställning till definitionen av en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav i artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet, var C-497/01 Zita Modes. Domen är ett förhandsavgörande och kom den 27 november 2003. Förhandsavgörandet initierades av en domstol i Luxemburg. Tvisten vid den nationella domstolen avsåg en försäljning av en klädbutik för ett belopp uppgående till 1.700.000 LUF. Överlåtaren drev en klädbutik och förvärvaren drev en parfymaffär. Överlåtaren gjorde gällande att det enligt implementeringen av artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet inte krävdes att förvärvaren fortsatte att bedriva verksamheten i samma bransch. De nationella myndigheterna ansåg att det krävdes dels att förvärvaren var en skattskyldig person som fortsatte att bedriva verksamheten i samma bransch som överlåtaren, dels att förvärvaren hade laglig rätt att bedriva verksamheten i samma bransch, vilket inte var fallet.[5]

Den första frågan (den första och andra frågan från den nationella domstolen) som EG-domstolen tog ställning till i C-497/01 Zita Modes var om artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet är tillämplig på alla överföringar av samtliga tillgångar eller endast i de situationer förvärvaren bedriver samma slags verksamhet som överlåtaren.[6] EG-domstolen konstaterade att artikel 5.8 är tillämplig på alla överföringar av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inklusive materiella tillgångar och, i förekommande fall, immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller en del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet.[7] Domstolen uttalade också att det krävs att mottagaren har för avsikt att driva affärsrörelsen eller den del av företaget som har överförts och inte endast avveckla den ifrågavarande verksamheten och, i förekommande fall sälja lagret.[8] Däremot uppställdes inte något krav på att mottagaren *före överföringen* skall ha bedrivit samma slags verksamhet som överlåtaren.[9]

Det kan noteras att EG-domstolen uttalar att de överförda tillgångarna tillsammans skall utgöra ett företag eller en del av ett företag som *kan* bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. Detta torde innebära att de överförda tillgångarna potentiellt skall kunna fungera som ett självständigt företag. Liksom i inkomstskattesammanhang lägger EG-domstolen således tyngdpunkten på tillgångarnas *funktion*.[10] Domstolen motiverar detta ställningstagande med syftet för artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet, vilket enligt domstolen är att göra det möjligt för medlemsstaterna att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta mottagarens likviditet med en oproportionellt stor skattebörda som mottagaren under alla omständigheter skulle ha fått tillbaka senare genom avdrag för den ingående mervärdesskatten.[11] En särskild behandling motiveras med att den mervärdesskatt som skall betalas kan vara särskilt stor i förhållande till företagets tillgångar.[12]

---

[5] C-497/01 Zita Modes Sàrl mot Administration de l'enregitrement et des domaines, dom den 27 november 2003 pp. 1 och 9–13.
[6] C-497/01 Zita Modes p. 20.
[7] C-497/01 Zita Modes p. 46.
[8] C-497/01 Zita Modes p. 46.
[9] C-497/01 Zita Modes p. 45.
[10] Se C-43/00 Andersen og Jensen ApS mot Skatteministeriet, REG 2002 s. 379.
[11] C-497/01 Zita Modes pp. 39–40.
[12] C-497/01 Zita Modes p. 41.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:20

Det kan också noteras att EG-domstolen anser att mottagaren skall ha *för avsikt* att driva affärsrörelsen eller den del av företaget som har överförts och inte endast avveckla den ifrågavarande verksamheten och, i förekommande fall, sälja lagret. EG-domstolen uppställer således ett krav på *going concern* eller vidare drift av företaget. Detta *going concern*-krav förefaller emellertid avse förvärvarens intentioner snarare än de faktiska förhållandena. Ett sådant synsätt ligger helt i linje med domstolens tidigare rättspraxis exempelvis i 268/83 Rompelman[13] och C-400/98 Breitsohl,[14] i vilka EG-domstolen har betonat avsikten att börja driva mervärdesskattepliktig verksamhet när det gäller rätten till avdrag för ingående skatt.

Den andra frågan (den tredje frågan från den nationella domstolen) i målet som EG-domstolen tog ställning till var om tillämpningen av implementeringen av artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet kunde göras beroende av att mottagaren hade tillstånd att bedriva den ekonomiska verksamhet som de förvärvade tillgångarna gjorde det möjligt att bedriva.[15] EG-domstolen besvarade denna fråga nekande, med hänvisning till principen om skatteneutralitet i dess betydelse att skatt som normalt skall erläggas enligt de gemenskapsrättsliga bestämmelserna tas ut för transaktioner som, även om de är olagliga, inte avser varor som det är förbjudet att saluföra på grund av deras art eller särskilda karaktäristiska egenskaper och som kan konkurrera med lagliga transaktioner.[16] Det kan således konstateras att artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet, om den implementeras i nationell rätt, inte får inskränkas på annat sätt än vad som uttryckligen tillåts i bestämmelsen. De tillåtna inskränkningarna är sådana åtgärder som är nödvändiga för att hindra konkurrenssnedvridning i fall då mottagaren inte är skattskyldig fullt ut.[17]

4 Rättspraxis från Regeringsrätten

Regeringsrätten har tagit ställning till implementeringen av artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet i ett rättsfall, nämligen RÅ 2001 not. 99. Samma dag avgjordes två ytterligare mål på samma område, RÅ 2001 not. 97 och 98, men de avsåg GML. Det var också i RÅ 2001 not. 99 som Regeringsrätten gjorde mer generella uttalanden om tolkningen av implementeringen av artikel 5.8 i 3 kap. 25 § ML. Regeringsrätten konstaterar:

> ”En företagsöverlåtelse anses normalt föreligga om det som överlåtelsen omfattar behåller sin identitet i den meningen att de aktiviteter som bedrevs av överlåtaren med hjälp av det överlåtna fortsätts eller återupptas av förvärvaren. Detta kan också uttryckas så att fråga skall vara om överföring av en pågående verksamhet eller ett i drift varande företag (”a going concern”). Som del av verksamhet anses en tillgång eller ett kollektiv (”aggregate” eller ”amalgam”) av tillgångar som i princip kan fortsätta att fungera som en enhet och bidra till att realisera ett specifikt verksamhetsmål.”[18]

Regeringsrätten föreskriver således ett *going concern*-krav. Det är emellertid tillräckligt att verksamheten *återupptas* av förvärvaren, vilket implicerar att verksam-

[13] 268/83 D.A. Rompelman and E.A. Rompelman-Van Deelen v Minister van Financiën, ECR 1985 p. 655.
[14] C-400/98 Finanzamt Goslar mot Birgitte Breitsohl, REG 2000 s. 4321.
[15] C-497/01 Zita Modes p. 55.
[16] C-497/01 Zita Modes p. 51.
[17] Artikel 5.8 andra meningen i sjätte mervärdesskattedirektivet.
[18] RÅ 2001 not. 99.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:20

heten kan avbrytas för att senare återupptas. Vad beträffar överlåtelse av en del av en verksamhet uttalas att tillgångarna *i princip kan* fortsätta att fungera som en enhet. Regeringsrätten uttalar således inte något klart krav på att tillgångarna faktiskt också fortsätter att fungera som en enhet. Mot bakgrund av det *going concern*-krav som Regeringsrätten uttalat beträffande överlåtelse av hel verksamhet skall detta faktum nog emellertid inte övertolkas, utan det torde vara mycket möjligt att kravet att verksamheten fortsätts eller återupptas av förvärvaren även gäller vid överlåtelse av del av verksamhet.

RÅ 2001 not. 97 är inte intressant i detta sammanhang och diskuteras därför inte närmare. Regeringsrätten gjorde nämligen inte några särskilda principiella uttalanden och med hänsyn till omständigheterna i målet sedda i ljuset av Regeringsrättens generella uttalanden i RÅ 2001 not. 99 var det tämligen uppenbart att föregångaren till 3 kap. 25 § ML skulle tillämpas.

RÅ 2001 not. 98 är intressant utifrån *going concern*-perspektivet, eftersom det i målet var fråga om en överlåtelse från A till B och vidare till C, där B inte bedrev någon verksamhet med de överlåtna tillgångarna. Det var i målet fråga om en momentan överlåtelse. Det kan vidare noteras att A befann sig i en obeståndssituation, varför det faktum att föregångaren till 3 kap. 25 § ML i GML *inte* var tillämplig skulle leda till att B skulle få avdrag för ingående skatt som A aldrig skulle betala in till staten. Regeringsrätten uttalade att förvärvaren, C, kunde överta och återuppta driften av verksamheten genom att de för verksamhet nödvändiga delarna kunde återsamlas på en hand. Därför skulle, enligt Regeringsrätten, föregångaren till 3 kap. 25 § ML i GML tillämpas på överlåtelsen mellan A och B. Trots att någon verksamhet inte hade överlåtits till B skulle således inte någon utgående moms debiteras mellan A och B. B skulle inte heller ha rätt till avdrag för ingående moms.

5 Domstolarnas going concern-krav utifrån ett tillämparperspektiv

5.1 Allmänt

EG-domstolen har, som ovan nämnts, inte tidigare uttalat sig om den närmare tillämpningen av artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Däremot har generaladvokaten i C-408/98 Abbey National uttalat:

> "En överföring av samtliga tillgångar, betraktad såsom en leverans från en skattskyldig person – någon som bedriver en ekonomisk verksamhet – hänför sig uppenbarligen till en överföring av ett företag i sin helhet som sker genom att företagets tillgångar överförs snarare än att dess aktier överförs. Uttrycket någon del därav är dock inte lika tydligt."[19]

Jag har tidigare tolkat detta uttalande på så sätt att generaladvokaten har velat framhålla att en överföring av ett företag genom en andelsöverlåtelse inte omfattas av artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet.[20] Om så hade varit fallet skulle man kunna argumentera för att ett företag skulle få avdragsrätt för konsulttjänster och liknande stödtjänster som hade köpts in med anledning av avyttringen av

[19] Förslag till avgörande av generaladvokat Francis G. Jacobs föredraget den 13 april 2000 i mål C-408/98 Abbey National mot Commissioners of Customs & Excise pp. 26–27.

[20] Alhager, Eleonor, Mervärdesskatt vid omstruktureringar, Uppsala 2001 s. 358 (Cit. Alhager 2001).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:20

dotterbolaget, eftersom artikel 5.8, till skillnad från artikel 13.B.d.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet, i vilken andelsöverlåtelser undantas från mervärdesskatt, inte utesluter avdragsrätt för ingående moms.[21] I ett senare rättsfall, C-77/01 EDM, konstaterar emellertid EG-domstolen att det krävs handel med värdepapper eller liknande för att artikel 13.B.d.5 skall bli tillämplig, varför enstaka aktieförsäljningar faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde. Jag har också uppfattat generaladvokaten som om han anser att en överlåtelse av samtliga tillgångar alltid omfattas av artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet, eftersom han redan i C-408/98 Abbey National, men även i C-497/01 Zita Modes,[22] uttrycker att tolkningsproblemet avser när en del av samtliga tillgångar har överförts och inte när samtliga tillgångar har överförts.[23] Av domen i C-497/01 Zita Modes framgår emellertid numera tydligt att EG-domstolen inte accepterar att artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet tilllämpas om förvärvarens avsikt är att lägga ned verksamheten. Frågan är emellertid hur långt EG-domstolens krav på *going concern* sträcker sig och hur detta krav förhåller sig med svensk rättspraxis. I det följande behandlas faktisk eller potentiell *going concern* (5.2) och momentana överlåtelser med mellanled (5.3).

5.2 Faktisk eller potentiell *going concern*

Rättsfallet C-497/01 Zita Modes aktualiserar frågan om det finns ett krav på faktisk *going concern*, dvs. att förvärvaren faktiskt bedriver verksamheten vidare, eller om kravet endast avser potentiell *going concern*, på så sätt att förvärvaren *kan* driva verksamheten vidare med de förvärvade tillgångarna. I 2001 not. 99 uttalar Regeringsrätten att den överlåtna verksamheten skall fortsättas eller återupptas av förvärvaren. Beträffande del av verksamhet konstaterar Regeringsrätten, som ovan nämnts, att tillgångarna i princip skall kunna fortsätt att fungera som en enhet. Jag uppfattar Regeringsrätten på så sätt att ett krav på faktisk vidaredrift av den överlåtna verksamheten uppställs. Som ovan nämnts inriktar sig EG-domstolen i C-497/01 Zita Modes på att mottagaren har för avsikt att driva affärsrörelsen eller den del av företaget som har överlåtits vidare. För att denna avsikt skall kunna anses föreligga är det förmodligen inte tillräckligt att förvärvaren uppger att avsikten var att verksamheten skulle drivas vidare, utan att det finns några yttre tecken på att så var fallet. Exempelvis kan förvärvaren ha fört diskussioner med banken eller vidtagit förberedande marknadsföringsåtgärder. Andra yttre tecken kan vara att det inte finns något som tyder på att förvärvaren inte har för avsikt att driva verksamheten vidare, men så inträffar något som gör att en vidaredrift inte framstår som rationell eller möjlig. Ett uppenbart fall är om förvärvaren är en fysisk person och denne avlider.

En närliggande fråga är om förvärvaren måste ha för avsikt att driva vidare samma verksamhet som överlåtaren eller om det är tillräckligt att förvärvaren använder tillgångarna för att driva någon som helst verksamhet. Ett konkret exempel är om bilar, hyreskontrakt till garage och andra lokaler etc. överlåts och det tidigare har bedrivits taxiverksamhet med tillgångarna, men förvärvaren väljer att ägna sig åt biluthyrning. Av första ledet i svaret på den första och den andra frågan i C-497/01 Zita Modes kan man lätt få intrycket att det är tillräckligt att de

[21] Se C-408/98 Abbey National mot Commissioners of Customs & Excise REG 2001 s. 1361.
[22] Förslag till avgörande av generaladvokat Francis G. Jacobs föredraget den 26 september 2002 i mål C-497/01 Zita Modes SARL mot Administration de l'Enregistrement et des Domaines p. 28.
[23] Se Alhager 2001 s. 358.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:20

överlåtna tillgångarna tillsammans utgör ett företag eller en del av ett företag som *kan* bedriva *en självständig ekonomisk verksamhet*, vilken som helst.[24] Även generaladvokaten ger uttryck för detta när han konstaterar att det *inte* är nödvändigt att förvärvaren fortsätter att bedriva exakt samma verksamhet som överlåtaren.[25] Samtidigt drar emellertid generaladvokaten slutsatsen att det mot bakgrund av syftet med artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet förutsätts att en verksamhet *överförs* och *fortsätter att bedrivas* efter överföringen.[26] Det är också denna slutsats som dras i domen när EG-domstolen konstaterar att det krävs att mottagaren har för avsikt att driva affärsrörelsen eller den del av företaget som har överförts och inte endast avveckla den ifrågavarande verksamheten och i förekommande fall sälja lagret.[27] Enligt min uppfattning kan det därför konstateras att kravet på vidaredrift avser den verksamhet som har bedrivits av överlåtaren. I exemplet med tillgångar i en taxirörelse som överlåts till en förvärvare som bedriver uthyrningsverksamhet är det enligt min bedömning därför inte med ledning av C-497/01 Zita Modes självklart att 3 kap. 25 § ML skall tillämpas.

Om man skall avgöra om det krav på vidaredrift som EG-domstolen uppställer är faktiskt eller potentiellt, kan konstateras att kravet är potentiellt på så sätt att någon faktisk vidaredrift inte krävs om det finns en på något sätt konkretiserad avsikt hos förvärvaren att driva verksamheten vidare. Kravet på vidaredrift är emellertid inte potentiellt på så sätt att det är tillräckligt att verksamhet kan bedrivas med tillgångarna, utan kravet avser den verksamhet som överlåtaren har bedrivit. Däremot finns inte något krav att förvärvaren *före* överlåtelsen har bedrivit samma slags ekonomiska verksamhet som överlåtaren.

5.3 Momentana överlåtelser med mellanled

Vid omstruktureringar av företag och företagsgrupper är det vanligt att överlåtelser har mellanled mellan ursprunglig överlåtare och slutlig förvärvare. I stället för att ett inkråm överlåts från A till D överlåts det kanske från A till B till C till D. Sådana mellanled kan vara betingade av affärsmässiga eller inkomstskatterättsliga överväganden. Exempelvis kan man vilja samla flera verksamheter i ett bolag innan samtliga verksamheter säljs vidare till en extern part, så att man bara har en säljare. Mellanled har också utnyttjats i obeståndssituationer för att slippa en tillämpning av 3 kap. 25 § ML och på så sätt erhålla avdragsrätt för ingående skatt som aldrig betalas in till staten på grund av att överlåtaren är på obestånd.[28] I C-497/01 Zita Modes uppställer EG-domstolen ett klart krav på att *mottagaren* har för avsikt att driva affärsrörelsen eller den del av företaget som överförts vidare och inte endast avveckla den ifrågavarande verksamheten och i förekommande fall sälja lagret.[29] Innebär detta att 3 kap. 25 § ML inte längre kan tillämpas vid momentana överföringar med mellanled?

En strikt bokstavstolkning av C-497/01 Zita Modes leder onekligen till slutsatsen att 3 kap. 25 § ML inte kan tillämpas på momentana överföringar med mel-

[24] C-497/01 Zita Modes p. 46.
[25] Förslag till avgörande av generaladvokat Francis G. Jacobs föredraget den 26 september 2002 i mål C-497/01 Zita Modes SARL mot Administration de l'Enregistrement et des Domaines p.50.
[26] Förslag till avgörande av generaladvokat Francis G. Jacobs föredraget den 26 september 2002 i mål C-497/01 Zita Modes SARL mot Administration de l'Enregistrement et des Domaines p.54.
[27] C-497/01 Zita Modes p. 46.
[28] RÅ 2001 not. 98.
[29] C-497/01 Zita Modes p. 46.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:20

lanled. *Going concern*-kravet avser mottagaren och om mottagaren aldrig har för avsikt att driva någon verksamhet med tillgångarna uppfylls inte detta krav. Den praxis som kommer till uttryck i RÅ 2001 not. 98 måste i så fall anses som inaktuell i och med C-497/01 Zita Modes, varför det skulle vara fritt fram för obeståndsupplägg med användning av ett mellanled. Vid rättsfallstolkning är det emellertid enligt min uppfattning nödvändigt att innan man drar för stora växlar på domstolens formulering beakta det sammanhang i vilket domstolen uttalar sig samt den tolkade bestämmelsens syfte.

Generaladvokaten utvecklar syftet med artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet utförligt i sitt förslag till avgörande av C-497/01 Zita Modes. Han konstaterar att om A säljer sin affärsrörelse till B och B fortsätter att driva affärsrörelsen är den skatt som skulle ha betalats på transaktionen om artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet inte skulle ha funnit avdragsgill, i den mån B bedriver skattepliktig verksamhet.[30] I en sådan situation är det enligt generaladvokaten sannolikt att den mervärdesskatt som tas ut på försäljningen av en affärsrörelse uppgår till ett högt belopp, vilket fråntas affärsrörelsen eller dess nya ägare vid en situation som kan vara finansiellt ansträngd, trots att skattemyndigheten inte slutligen kommer att behålla beloppet.[31] I dessa fall är det fördelaktigt att tillämpa artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet, vilket vid dess införande syftade till att förenkla och inte belasta företagets ekonomi.[32] Förenklingen medför även att värderingsproblem undviks när olika mervärdesskattesatser gäller för olika tillgångar.[33]

Generaladvokaten diskuterar också obeståndssituationer i sitt förslag till avgörande. Därvid konstaterar han:

> "Såsom United Kingdom Customs and Excise (den myndighet i Förenade Kungariket som är behörig att uppbära mervärdesskatt) har påpekat [...] skyddar förfarandet även skattemyndigheterna från risken att en överlåtare som har uttagit mervärdesskatt på överföringen inte erlägger mervärdesskatten. I sådana fall, vilka benämns fågel fenix-verksamheter, där verksamheten avsiktligen går i konkurs och efterlämnar stora skatteskulder och inga tillgångar, skulle skattemyndigheten annars ändå vara tvungen att medge förvärvaren avdrag för ingående skatt, vilket skulle innebära en nettoförlust i skatteinkomsterna."[34]

Det huvudsakliga syftet med artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet får utifrån generaladvokatens förslag till avgörande anses vara att *förenkla företagsöverlåtelser, både i finansiellt hänseende och vad gäller rättsliga spörsmål.* Bisyftet med artikel 5.8 får anses vara att *skydda beskattningsunderlaget vid missbruk i obeståndssituationer.*

De underliggande sakomständigheterna i C-497/01 Zita Modes var att Zita Modes Sàrl hade överlåtit tillgångar till bolaget Milady. I målet var det således fråga om en rak överföring från A till B utan mellanled. Det var inte fråga om någon obeståndssituation. Domstolen saknade därför anledning att uttala sig om

[30] Förslag till avgörande av generaladvokat Francis G. Jacobs föredraget den 26 september 2002 i mål C-497/01 Zita Modes SARL mot Administration de l'Enregistrement et des Domaines p. 25.
[31] Förslag till avgörande av generaladvokat Francis G. Jacobs föredraget den 26 september 2002 i mål C-497/01 Zita Modes SARL mot Administration de l'Enregistrement et des Domaines p. 26.
[32] Förslag till avgörande av generaladvokat Francis G. Jacobs föredraget den 26 september 2002 i mål C-497/01 Zita Modes SARL mot Administration de l'Enregistrement et des Domaines p. 27.
[33] Förslag till avgörande av generaladvokat Francis G. Jacobs föredraget den 26 september 2002 i mål C-497/01 Zita Modes SARL mot Administration de l'Enregistrement et des Domaines p. 27.
[34] Förslag till avgörande av generaladvokat Francis G. Jacobs föredraget den 26 september 2002 i mål C-497/01 Zita Modes SARL mot Administration de l'Enregistrement et des Domaines p. 28.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:20

hur en situation med mellanled skulle behandlas i ljuset av artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

En viktig fråga att ställa är om det finns skäl att behandla momentana företagsöverlåtelser i flera led på ett annat sätt än företagsöverlåtelser i ett led. Skiljer sig de momentana företagsöverlåtelserna i flera led från dem i ett led på ett sådant sätt att det finns skäl att förenkla de senare och inte de förra? Enligt min uppfattning föreligger inte några sådana skäl. Det skulle visserligen kunna framhållas att ett skyddsvärde saknas när de momentana överlåtelserna i flera led görs enbart på grund av inkomstskattemässiga skäl, men EG-domstolen har i andra sammanhang uttalat sig för att de skattskyldiga har rätt att vidta åtgärder i enlighet med skattelagstiftningen, dvs. skatteplanera. I exempelvis domen 169/80 Gondrand uttalar EG-domstolen:

> *"The principle of legal certainty requires that rules imposing charges on the taxpayer must be clear and precise so that he may know without ambiguity what are his rights and obligations and may take steps accordingly."*[35]

EG-domstolen har gjort ett liknande uttalande i C-388/95 Wiener.[36]

En viktig utgångspunkt för mervärdesskatten är att den skall vara neutral på så sätt att den inte styr de skattskyldiga personernas affärsmässiga val mellan olika handlingsalternativ. Att underlåta att tillämpa artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet och dess implementering i 3 kap. 25 § ML på momentana företagsöverlåtelser i flera led skulle, enligt min bedömning, kunna leda till att företagen enbart av momsskäl väljer att genomföra en omstrukturering i ett led. Mervärdesskatten får då en sådan styrande effekt på de skattskyldigas handlande som den inte är avsedd att ha.

En tillämpning som innebär att inskjutande av ett mellanled utesluter en tillämpning av 3 kap. 25 § ML öppnar för de s.k. fågel fenix-upplägg vid obestånd som behandlas i RÅ 2001 not. 98. Eftersom ett av generaladvokaten klart uttalat syfte med artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet är att skydda beskattningsunderlaget vid missbruk i obeståndssituationer framstår det för mig som märkligt om C-497/01 Zita Modes skulle framtvinga en sådan öppning.

Jag uppfattar skyddssfären för artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet och dess implementering i 3 kap. 25 § ML omfatta en *igångvarande verksamhet*. Däremot skyddas inte verksamheter som läggs ned. Utifrån detta synsätt finns det inte någon anledning att behandla momentana företagsöverlåtelser med mellanled på ett annorlunda sätt än överlåtelser i ett led.

Om man av politiska skäl skulle vilja ge C-497/01 Zita Modes den innebörden att 3 kap. 25 § ML inte skall omfatta affärsmässigt eller inkomstskatterättsliga momentana företagsöverlåtelser i flera led, men däremot av fiskala skäl skulle vilja tillämpa 3 kap. 25 § ML på sådana obeståndssituationer som den i RÅ 2001 not. 98 finns skäl att undersöka om en sådan tillämpning skulle vara möjlig. Enligt min uppfattning är en sådan tillämpning av 3 kap. 25 § ML mycket tveksam utifrån dess huvudsyfte att underlätta och förenkla för företagen vid företagsöverlåtelser. Möjligtvis hade det funnits utrymme för en sådan tillämpning om 3 kap. 25 § ML hade varit en skatteflyktsbestämmelse. Det skall dock noteras att man i tysk intern rätt har ansett att skatteflyktsbestämmelsen i 42 § *Abgabenordning* (AO)

[35] 169/80 Administration des douanes v Société anomyme Gondrand Frères and Société anonyme Garancini, ECR 1981 p. 1931 p. 17.

[36] C-388/95 Wiener S.I. GmbH mot Hauptzollamt Emmerich, REG 1997 s. I-6495 p. 19.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:20

inte har kunnat tillämpas när mervärdesskattesystemet har utnyttjats i obeståndssituationer, på grund av att denna bestämmelse inte skyddar uppbörden av skatten.[37]

En sista fråga som kvarstår att besvara är om domstolens formulering i C-497/01 Zita Modes öppnar för en ändamålsstyrd tolkning som innebär att artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet kan tillämpas på momentana företagsöverlåtelser i flera led. I så fall får man resonera på så sätt att mellanledet hade bedrivit verksamheten om det hade hunnit, men att det inte hinner, eftersom transaktionen är momentan. Om överlåtelsen i flera led sker med tidsutdräkt emellan de olika transaktionerna är det, enligt min uppfattning, mer tveksamt om artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet och dess implementering i 3 kap. 25 § ML kan tillämpas. Det kan också noteras att det EG-rättsliga momssystemet inte är främmande för att bortse från ett mellanled. I gemenskapsintern trepartshandel finns en direktiv- och lagreglerad möjlighet att under vissa omständigheter underlåta att beskatta mellanledet för ett gemenskapsinternt förvärv, när varan skickas direkt från den ursprungliga säljaren till den slutliga förvärvaren.[38]

6 Avslutande kommentarer

Domen C-497/01 Zita Modes ger anledning till eftertanke beträffande tolkningen av 3 kap. 25 § ML. Både domen och generaladvokatens förslag till avgörande är också mycket belysande både beträffande syftet med artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet och den närmare innebörden av begreppet *överföring av samtliga tillgångar eller en del därav.* För den konkreta tillämpningen uttalar generaladvokaten exempelvis att en överlåtelse av ett varumärke inte omfattas av artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet.[39]

Vid en första genomläsning är det lätt att få intrycket av att domen i C-497/01 Zita Modes fullkomligt kullkastar det rättsläge som Regeringsrätten har konkretiserat i domarna RÅ 2001 not. 97–99. Vid en närmare analys av domen framkommer emellertid att så inte alls behöver vara fallet. Det kan konstateras att ett *going concern*-krav gäller och att detta gäller den verksamhet som tidigare har bedrivits med de överlåtna tillgångarna. Domen i C-497/01 Zita Modes ger inte uttryck för att vilken verksamhet som helst kan bedrivas med de överlåtna tillgångarna. En nyhet i förhållande till formuleringen i RÅ 2001 not. 99 är att avsikten att bedriva den överlåtna verksamheten vidare är tillräcklig för att 3 kap. 25 § ML. Avsikten torde emellertid på något sätt behöva konkretiseras för att den skall kunna anses föreligga.

En intressant fråga som C-497/01 Zita Modes aktualiserar är om inskjutna mellanled i en transaktionskedja som aldrig börjar bedriva någon verksamhet innebär att 3 kap. 25 § ML inte skall tillämpas. Även om en strikt bokstavstolkning av domen ger uttryck för det måste det enligt min uppfattning ifrågasättas om en sådan tolkning kan ha varit avsedd från domstolens sida. Den leder dels till att skyddsvärda affärsmässigt motiverade överlåtelser skulle belastas med moms, dels till att det skulle vara fritt fram för s.k. fågel fenix-upplägg i obeståndssituationer. Utifrån syftet med artikel 5.8 i sjätte mervärdesskattedirektivet, såsom det beskrivs

[37] Se Alhager, Eleonor, Kringgående av moms, Skattenytt 2002 s. 106107 med hänvisningar (exempelvis BFH BStBl. 1991 s. 866).

[38] Artikel 28c.E.3 i sjätte mervärdesskattedirektivet samt 2 a kap. 6 § och 3 kap. 30 b § ML.

[39] Förslag till avgörande av generaladvokat Francis G. Jacobs föredraget den 26 september 2002 i mål C-497/01 Zita Modes SARL mot Administration de l'Enregistrement et des Domaines p. 39.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:20

av generaladvokaten i förslaget till avgörande i C-497/01 Zita Modes, torde domen inte ändra rättsläget på så sätt att inskjutandet av ett mellanled i en momentan överlåtelse utesluter en tillämpning av 3 kap. 25 § ML. Enligt min uppfattning torde således en sådan tolkning av 3 kap. 25 § ML som kommer till uttryck i RÅ 2001 not. 98 vara möjlig även fortsättningsvis.

Eleonor Alhager är docent i finansrätt och verksam som lärare och forskare vid Juridiska institutionen, Uppsala universitet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-16 17:22:20