

Målnummer:	3869-10	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2011-04-27		
Rubrik:	En fastighet ska med anlitande av mäklare säljas i bolagsform. Mäklarens förmedling av aktierna i bolaget har undantagits från skatteplikt. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200)• Artikel 135.1 f i rådets direktiv (2006/112/EG) av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• EU-domstolens dom i mål C-2/95, Sparekassernes Datacenter• EU-domstolens dom i mål C-235/00, CSC Financial Services Ltd• EU-domstolens dom i mål C-453/05, Volker Ludwig• RÅ 2006 not. 188		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB bl.a. följande. X AB är ett fastighetsmäklarföretag som förmedlar olika typer av fastigheter. Efter det att nya inkomstskatteregler infördes år 2003 har allt fler kommersiella fastigheter bolagiserats, vilket innebär att det är aktierna i bolaget som säljs i stället för fastigheterna. Fastighetsmäklaren får uppdraget i form av en mängd fakta om den aktuella fastigheten som t.ex. taxeringsvärden, kod, ytor, byggår, hyresgästavtal etc. Vidare får mäklaren del av en årsredovisning eller, om bolaget som ska säljas är nystartat, en resultat- och balansräkning. De erhållna uppgifterna struktureras enligt ett bestämt mönster (formulär) för att sedan läggas ut på Internet. Efter att ha kontaktat säljaren gör köparen i regel en besiktning av fastigheten. X AB:s uppgift är att sammanföra köpare och säljare. Normalt är det sedan köpare och säljare som efter besiktningen av fastigheten diskuterar priset. Såsom marknaden har utvecklats tillhandahåller X AB i princip inte några konsulttjänster i form av förhandlingar. X AB ställde följande fråga till nämnden. Är ett förmedlingsuppdrag av aktier som utförs i enlighet med ovan nämnda beskrivning en tjänst som omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen?

Skatterättsnämnden (2010-06-02, Svanberg, ordförande, Eriksson, Harmsen Hogendoorn, Odéen, Peterson, Rabe, Wingren) yttrade: Förhandsbesked - Den med ansökan avsedda tjänsten utgör inte en sådan tjänst avseende förmedling av aktier som omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Motivering - Enligt 3 kap. 9 § första stycket ML undantas från skatteplikt omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Med värdepappershandel förstås enligt tredje stycket 1 samma paragraf omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte. - Ovannämnda bestämmelser ska tolkas mot bakgrund av motsvarande reglering i artikel 135.1 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet). Där anges att från skatteplikt ska undantas transaktioner, inbegripet förmedling men med undantag av förvaltning och förvar, rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper (135.1.f). Före den 1 januari 2007 fanns motsvarande bestämmelse i artikel 13 B d punkt 5 i det numera upphävda direktivet 77/388/EEG (sjätte direktivet). - Undantagen från skatteplikt ska, vilket EU-domstolen erinrat om, tolkas restriktivt (se t.ex. domen i mål C-2/95, Sparekassernes Datacenter, p. 20). EU-domstolen har

vidare framhållit att de verksamheter som rör värdepapper och som undantas i punkt 5 i artikel 13 B d i sjätte direktivet avser sådana verksamheter som utförs på värdepappersmarknaden (se ovan nämnda dom p. 72). Vidare avses med uttrycket "förhandlingar" rörande värdepapper en sådan verksamhet som utförs av en mellanman som inte är part i ett avtal avseende en finansiell produkt och vars verksamhet skiljer sig från de typiska avtalsenliga prestationer som parterna i sådana avtal utför (se mål C-235/00, CSC Financial Services Ltd, p. 39). - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Inledningsvis kan slås fast att vad X AB tillhandahåller enligt ansökan i mervärdesskattehänseende ska anses utgöra en enda tjänst (jfr t.ex. EU-domstolens dom i målet C-349/96, Card Protection Plan Ltd). - Frågan i ärendet blir härefter om det beskrivna tillhandahållandet ska anses innebära att X AB tillhandahåller säljaren av fastighetsbolaget en sådan tjänst avseende förmedling av aktier vars omsättning är undantagen från skatteplikt. - Enligt den angivna regeln i ML och EU-domstolens tolkning av motsvarande direktivbestämmelse ska de tjänster som omfattas av undantaget från skatteplikt ha karaktär av finansiella tjänster (jfr även RÅ 2006 not. 188). Den tjänst som X AB tillhandahåller i samband med att ett fastighetsbolag ska avyttras skulle i allt väsentligt ha samma innehåll om avyttringen i stället skulle avse en icke bolagiserad fastighet. Den tillhandahållna tjänsten har därför enligt nämndens mening en annan karaktär än en sådan finansiell tjänst i form av förmedling av aktier som omfattas av undantaget från skatteplikt. - Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt från detta synsätt.

Skatteverket överklagade och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

X AB bestred bifall till Skatteverkets yrkande. Enligt bolaget skulle tjänsten anses vara omfattad av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Högsta förvaltningsdomstolen (2011-04-27, Sandström, Almgren, Hamberg, Lundin, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för avgörandet.

Mervärdesskattelagen och EU-rätten

Enligt 3 kap. 1 § första stycket ML är omsättning av varor och tjänster samt import skattepliktiga, om inte annat anges i kapitlet. Omsättning av fastigheter är enligt 2 § undantagen från skatteplikt. Tjänster avseende förmedling av fastigheter är inte undantagna.

Undantag från skatteplikt gäller enligt 3 kap. 9 § första stycket ML för omsättning som utgör värdepappershandel. Med värdepappershandel förstås enligt tredje stycket 1 omsättning och förmedling av bl.a. aktier, andra andelar och fordringar.

Bestämmelserna om undantag från skatteplikt vid omsättning av finansiella tjänster avseende bl.a. förmedling av aktier ska tolkas mot bakgrund av motsvarande reglering i artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Där anges att undantaget avser transaktioner, inbegripet förmedling, rörande bl.a. aktier.

De uttryck som används i bestämmelserna om undantag från skatteplikt ska enligt EU-domstolens praxis tolkas restriktivt. Med förmedling (i det tidigare direktivet 77/388/EEG benämnt förhandlingar) avses sådan verksamhet som utförs av en mellanman som inte är part i ett avtal avseende en finansiell produkt och vars verksamhet skiljer sig från de typiska avtalsenliga prestationer som parterna i sådana avtal utför (mål C-235/00, CSC, p. 39). Verksamheten kan begränsas till att för en avtalspart ange tillfällen att sluta avtal (C-453/05, Volker Ludwig, p. 39).

Bedömning i målet

X AB är ett fastighetsmäklarföretag som förmedlar fastigheter. Målet avser

emellertid uppdrag som består i att förmedla aktier i ett bolag som innehar en fastighet.

Frågan är om det förhållandet att mäklartjänsten avser ett fastighetsförvaltande bolag och inte en av uppdragsgivaren direktägd fastighet innebär att omsättningen ska anses avse en finansiell tjänst och därmed undantas från skatteplikt.

Enligt förutsättningarna är det redan vid ingående av avtalet mellan X AB och uppdragsgivaren avgjort att det som ska förmedlas är aktier och inte en fastighet. Avtalet innehåller såvitt kan bedömas inga åtaganden från X AB:s sida utöver vad som kan ingå i ett förmedlingsuppdrag. Som Skatterättsnämnden funnit får X AB:s tillhandahållande anses utgöra en enda tjänst.

Det saknas anledning att anse att tillhandahållandet avser annat än förmedling av aktier. Att X AB i övrigt ägnar sig åt fastighetsförmedling påverkar inte den bedömningen eftersom frågan om skatteplikt eller undantag är oberoende av vem som tillhandahåller eller tar emot tjänsten (EU-domstolens domar i målen C-2/95, SDC, p. 32, och Volker Ludwig, p. 25).

Det aktuella tillhandahållandet omfattas således av undantaget från skatteplikt för förmedling av aktier. Förhandsbeskedet ska ändras i enlighet härmed.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked förklarar Högsta förvaltningsdomstolen att omsättning av den tillhandahållna tjänsten är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Föredraget 2011-02-23, föredragande Wahren, målnummer 3869-10

Sökord: Förhandsbesked, skatter, mervärdesskatt; Mervärdesskatt; EG-rätt/EU-rätt, mervärdesskatt

Litteratur:
