

Målnummer:	743-07	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2010-06-24		
Rubrik:	Ett moderbolag, som är skattskyldigt för omsättning av tjänster till dotterbolag, förvärvar konsulttjänster inför bolagets avyttring av aktier i ett dotterbolag och ett intressebolag som tidigare varit dotterbolag. Bolaget har inte medgetts avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till sådana tjänster som har direkt och omedelbart samband med avyttringen. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
Lagrum:	8 kap. 3 § och 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2003 ref. 36• EU-domstolens dom i mål C-4/94 BPL Group• EU-domstolens dom i mål C-408/98 Abbey National• EU-domstolens dom i mål C-465/03 Kretztechnik• EU-domstolens dom i mål C-29/08 SKF.		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde AB SKF, fortsättningsvis benämnt SKF, bl.a. följande. Såsom moderbolag överväger SKF att omstrukturera koncernens verksamhet. I samband härmed ska eventuellt aktierna i ett helägt dotterbolag säljas (fråga 1) liksom resterande aktier i ett tidigare helägt dotterbolag, vilket numera ägs till 26,5 procent (fråga 2). SKF ställde följande frågor till nämnden.

1. Föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv för försäljning av aktier i ett helägt dotterbolag som ingår i koncernen och avyttras i samband med en omstrukturering?

2. Föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv för försäljning av aktier i det intressebolag som skall avyttras i samband med omstruktureringen?

Skatterättsnämnden (2007-01-12, Wingren, ordförande, Edlund, Eriksson, Peterson, Rabe, Svanberg) yttrade: Förhandsbesked - Båda frågorna - SKF har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till förvärven. - Motivering - Enligt 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Omsättningar som utgör värdepappershandel är enligt 3 kap. 9 § första stycket ML undantagna från skatteplikt och medför i enlighet med 1 kap. 1 § första stycket 1 jämfört med 2 § första stycket 1 ML inte skattskyldighet. Med värdepappershandel förstås enligt 3 kap. 9 § tredje stycket såvitt nu kan aktualiseras bl.a. omsättning och förmedling av aktier. Ingående skatt hänförlig till förvärv för sådana omsättningar är således inte avdragsgill. - Bestämmelserna om rätt till avdrag för ingående skatt finns numera i artikel 168 i rådets direktiv 2006/112/EG. Motsvarande bestämmelser fanns före 2007-01-01 i artikel 17 i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Av den artikeln framgår bl.a. att en skattskyldig person har rätt till avdrag för den ingående skatt som avser varor och tjänster som tillhandahållits honom, i den mån varorna och tjänsterna används för skattepliktiga transaktioner. - Undantaget från skatteplikt för omsättningar som utgör värdepappershandel grundas på tidigare gällande artikel 13 B d 5 i sjätte direktivet. Enligt denna artikel skall medlemsstaterna bl.a. undanta transaktioner och förhandlingar med undantag

av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper. I det numera gällande mervärdesskattedirektivet finns bestämmelsen i artikel 135.1 f. - I sin praxis har EG-domstolen närmare utvecklat vad som skall förstås med värdepapperstransaktioner enligt undantaget. Därvid framgår att detta omfattar bl.a. sådana transaktioner som består i att fortlöpande vinna inkomster som består i mer än bara förvärv och försäljningar av värdepapper, såsom transaktioner i en affärsverksamhet avseende handel med värdepapper (jfr mål C-77/01 ang. Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA /EDM/ p. 59 och mål C-465/03 ang. Kretztechnik AG p. 20). Ingående skatt hänförlig till förvärv för sådana skattefria transaktioner är inte avdragsgill (jfr mål C-4/94 ang. BLP Group plc). - Samtidigt kan konstateras att enbart förvärv eller avyttringar av aktier i en verksamhet som kan betecknas som en ren kapitalförvaltning över huvud taget inte omfattas av mervärdesskattesystemet. Verksamheten har inte ansetts utgöra någon sådan form av ekonomisk verksamhet som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet, artikel 9.1 andra stycket i det numera gällande mervärdesskattedirektivet, varför avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till aktietransaktionerna i verksamheten är utesluten. (jfr nämnda mål C-77/01 ang. EDM p. 54 och 80). - Om emellertid ett förvärv och innehav av aktier i ett bolag har utgjort del i en verksamhet som gått ut på att tillhandahålla skattepliktiga förvaltningstjänster till bolaget, som då torde ha ansetts som en tillgång innehavd och utnyttjad i syfte att vinna intäkter, har detta ansetts vara en ekonomisk verksamhet i sjätte direktivets mening och ingående skatt på förvärv för köp av sådant bolag avdragsgill såsom för allmänna kostnader genom sambandet mellan tillhandahållandena och företagets samlade ekonomiska verksamhet (jfr t.ex. mål C-16/00 ang. Cibo Participations SA, Cibo, p. 19-22 samt mål C-465/03 ang. Kretztechnik AG p. 34 ff.). Här kan också nämnas att bedömningen av avdragsrätten skall vara densamma för utgifter som uppkommer för ett företag innan dess verksamhet faktiskt inleds och för utgifter som uppkommer för att avsluta verksamheten (se mål C-408/98 ang. Abbey National plc p. 35). - Regeringsrätten har i RÅ 2003 ref. 36 ansett att ingående skatt hänförlig till utgifter vid ett moderbolags försäljning av aktier i dotterbolag till vilket moderbolaget tillhandahållit koncerngemensamma tjänster inte varit avdragsgill eftersom försäljningen av aktierna utgjort en skattefri värdepapperstransaktion och utgifterna hänförliga till denna. Med anledning av den skattskyldiges bl.a. hävdade uppfattning att kostnaderna vid försäljningen hade ett samband med bolagets hela ekonomiska verksamhet anfördes i domen - bl.a. med hänvisning till ovannämnda mål C-16/00 ang. Cibo - att i de mål där EG-domstolen funnit att avdragsrätt föreligger på grund av att de förvärvade tjänsterna utgör del av den skattskyldiges allmänna omkostnader för den ekonomiska verksamheten, har ett sådant direkt eller omedelbart samband inte förelegat mellan de förvärvade tjänsterna och en eller flera utgående transaktioner såsom var i fråga i det aktuella avgörandet. - Mot bakgrund av den utveckling av praxis inom EG-rätten som skett särskilt genom senare avgöranden - efter Regeringsrättens dom - i de ovan nämnda målen C-77/01 ang. EDM och C-465/03 ang. Kretztechnik AG får rättsläget anses förändrat. Dessa domar innebär en nyansering och ett förtydligande dels av vad som tidigare uppfattats som hänförligt till skattefria värdepapperstransaktioner, dels vad som skall hänföras till sådana transaktioner avseende värdepapper som ligger utanför sjätte direktivets tillämpningsområde. Till de senare hänförs transaktioner som i sig enligt det ovan anförda inte utgör en ekonomisk verksamhet. Hit får hänföras transaktioner avseende köp och försäljning av aktier i bl.a. dotterbolag enligt EG-domstolens nuvarande praxis. - Av handlingarna framgår inte annat såvitt avser det aktuella dotterbolaget och intresseföretaget än att SKF:s tillhandahållanden till dessa av olika förvaltningstjänster (den koncerngemensamma verksamheten) uteslutande varit skattepliktiga omsättningar. Verksamheten har utgjort en ekonomisk verksamhet och ingående skatt hänförlig till utgifter för förvärv av bolagen, dvs. när verksamheten således inletts, har därmed enligt EG-rätten varit avdragsgill. På samma sätt bör den ingående skatten på förvärv när verksamheten avslutas vara avdragsgill enligt mervärdesskattedirektiven. Med hänsyn till att

bestämmelserna om avdragsrätt har direkt effekt och att de nationella reglerna i görligaste mån skall tolkas i ljuset av direktivens bestämmelser finner nämnden att SKF har rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv vid en försäljning av aktierna i de aktuella bolagen. Den omständigheten att verksamheten i det ena bolaget avslutats successivt medför inte annan bedömning.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att avdrag inte skulle medges för ingående skatt på förvärven av konsulttjänster.

SKF bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2010-06-24, Sandström, Dexe, Brickman) yttrade:

Bakgrund och bestämmelser.

SKF är moderbolag i en större industrikoncern. Bolaget tar aktiv del i dotterbolagens verksamhet och utför koncerngemensamma tjänster i form av företagsledning, administration, marknadsföring m.m. Tjänsterna faktureras dotterbolagen och bolaget är skattskyldigt till mervärdesskatt på grund av dessa omsättningar. Bolaget avser att avyttra samtliga sina aktier i dels ett helägt dotterbolag, dels ett intressebolag som ägs till 26,5 procent. Intressebolaget var tidigare helägt dotterbolag till SKF och SKF omsatte då skattepliktiga tjänster till detta bolag. Avyttringarna motiveras av att koncernen ska avveckla den verksamhet som dotterbolaget och intressebolaget bedriver. Ett annat syfte med avyttringarna är att frigöra kapital för koncernens övriga verksamhet. För att genomföra avyttringarna förvärfvar SKF externa tjänster. Skatterättsnämnden har funnit att SKF har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till förvärven.

Enligt 1 kap. 1 § ML ska mervärdesskatt betalas för sådan omsättning av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet får enligt 8 kap. 3 § göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Enligt 3 kap. 9 § undantas från skatteplikt omsättning som utgör värdepappershandel, varmed avses bl.a. omsättning av aktier. Vidare gäller enligt 3 kap. 25 § ett undantag från skatteplikt vid s.k. verksamhetsöverlåtelse.

Bestämmelserna i ML ska tolkas med beaktande av motsvarande bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) respektive mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Målet avser dels redovisningsperioder för vilka bestämmelserna i sjätte direktivet är tillämpliga, dels redovisningsperioder för vilka bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet är tillämpliga.

Frågor till EU-domstolen och domstolens svar.

Regeringsrätten beslutade den 18 januari 2008 att inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Regeringsrätten ställde följande frågor.

- 1) Ska artiklarna 2 och 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet och artiklarna 2 och 9 i rådets direktiv om ett gemensamt mervärdesskattesystem tolkas så att det föreligger en transaktion som ska vara föremål för mervärdesskatt när en beskattningsbar person som är skattskyldig på grund av omsättning av tjänster till ett dotterföretag avyttrar andelarna i dotterföretaget?
- 2) Om svaret på den första frågan innebär att avyttringen utgör en beskattningsbar transaktion, omfattas den då av det undantag från skatteplikt för transaktioner rörande andelar i företag som anges i artikel 13 B d punkten 5 i sjätte mervärdesskattedirektivet och artikel 135.1 f i rådets direktiv om ett gemensamt mervärdesskattesystem?

3) Kan, oavsett svaret på ovanstående frågor, avdragsrätt föreligga såsom för en allmän omkostnad för utgifter direkt hänförliga till avyttringen?

4) Har det vid besvarandet av ovan nämnda frågor någon betydelse om avyttringen av andelarna i ett dotterföretag sker successivt?

EU-domstolen meddelade dom i målet den 29 oktober 2009 (mål C-29/08) och besvarade frågorna enligt följande.

1) Artiklarna 2.1, 4.1 och 4.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, liksom artiklarna 2.1 och 9.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas så, att ett moderbolags avyttring av samtliga aktier i ett helägt dotterbolag och av resterande aktieinnehav i ett intressebolag som tidigare varit helägt, till vilka bolag moderbolaget tillhandahållit tjänster som ska vara föremål för mervärdesskatt, utgör en ekonomisk verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för nämnda direktiv. I den mån avyttringen av aktierna kan likställas med en överföring av ett bolags samtliga tillgångar eller någon del därav, i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, eller i artikel 19 första stycket i direktiv 2006/112, utgör inte denna transaktion en ekonomisk verksamhet som ska vara föremål för mervärdesskatt, under förutsättning att medlemsstaten har valt att utnyttja den möjlighet som föreskrivs i dessa bestämmelser.

2) En sådan avyttring av aktier som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ska undantas från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, och artikel 135.1 f i direktiv 2006/112.

3) Det föreligger rätt till avdrag enligt artikel 17.1 och 17.2 i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 95/7, 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.

4) Svaren på de föregående frågorna påverkas inte av att aktieavyttringen sker genom flera på varandra följande transaktioner.

I skälen till svaret på den tredje frågan anförde EU-domstolen bl.a. följande. Avdragsrätt har ansetts föreligga för mervärdesskatt som betalats för tjänster avseende rådgivning i samband med olika ekonomiska transaktioner (punkt 64). De utgående aktietransaktioner som behandlats i tidigare mål omfattades visserligen inte av tillämpningsområdet för mervärdesskatt (punkt 65). Det skulle dock strida mot principen om skatteneutralitet om rätten till avdrag för kostnader för rådgivning skulle bedömas olika beroende på om en aktieavyttring sker utom tillämpningsområdet för mervärdesskatt eller om avyttringen är undantagen från skatteplikt (punkterna 66 och 68). Avdrag ska vägras bara om det kan påvisas 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 bolagets produkter borde avdrag medges (punkt 71). Avdragsrätt föreligger för

ingående mervärdesskatt på tjänster som förvärvats inom ramen för ekonomiska transaktioner om det kapital som förvärvats genom transaktionerna är hänförligt till den berörda personens ekonomiska verksamhet (punkt 72).

Yttranden från parterna efter EU-domstolens dom.

Skatteverket anförde bl.a. följande. De aktuella konsultkostnaderna är direkt och omedelbart hänförliga till den undantagna avyttringen av aktier i dotter- och intressebolag och något avdrag kommer därmed inte i fråga. Avdragsrätt förutsätter att de aktuella kostnaderna inte till någon del påverkar priset på aktierna. De angivna förutsättningarna kan inte läggas till grund för bedömningen att så är fallet och EU-domstolens svar i denna del innebär inget hinder för att vägra avdrag för den ingående skatten enligt 8 kap. ML. Bolaget bedriver blandad verksamhet eftersom avyttringen av aktier är undantagen från skatteplikt. Om Regeringsrätten skulle finna att det är fråga om allmänna omkostnader ska avdrag därför medges endast delvis.

SKF anförde bl.a. följande. Det är fråga om allmänna omkostnader som inte till någon del påverkar priset på aktierna. Priset på aktier bestäms av marknadsvärdet och påverkas inte av säljarens anskaffningsvärde eller dennes kostnader för att genomföra affären. Kapital som frigörs genom avyttringarna ska användas i den mervärdesskattepliktiga verksamheten. Skatteverket för in en ny fråga i processen som inte ska besvaras. Ansökan om förhandsbesked avsåg endast frågan om avdragsrätt föreligger. Bolaget har därför ingen anledning att ta ställning till om någon avdragsbegränsning ska ske.

Skälen för Regeringsrättens avgörande.

Av EU-domstolens dom framgår att avyttringen av aktierna i dotterbolaget och intressebolaget utgör en ekonomisk verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, utom i den mån avyttringen enligt nationella bestämmelser kan likställas med en överföring av ett bolags samtliga tillgångar eller någon del därav (jfr regleringen i 3 kap. 25 § ML om verksamhetsöverlåtelse).

Vidare framgår av domen att sådana aktieavyttringar som är aktuella i målet omfattas av direktivens bestämmelser om undantag från skatteplikt. Undantaget i 3 kap. 9 § ML är därmed tillämpligt.

Av punkt 71 i skälen till EU-domstolens dom följer att det i ett första steg ska prövas om det kan påvisas ett direkt och omedelbart samband mellan de tjänster som förvärvats och aktieavyttringarna. Om så är fallet kan, som domen får förstås, avdrag inte komma i fråga.

Den ansökan som SKF gav in till Skatterättsnämnden den 18 juli 2006 avsåg tjänster i form av främst värderingar, biträde vid förhandlingar med förvärvarna samt advokattjänster i samband med avtalsskrivning. I en kompletterande skrivelse angavs bl.a. "inhämtande av en finansiell Due Diligence" och "ersättningar till marknadsaktörer som varit oss behjälpliga att få affären till stånd, t.ex. genom anvisande av potentiella kunder." Ansökningen och den kompletterande skrivelsen har bilagts Skatterättsnämndens förhandsbesked.

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).

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

undandröjas i den delen.

Skatterättsnämnden hade inte anledning att ta ställning till om avyttringen av aktierna kunde behandlas som en överföring av de aktuella bolagens tillgångar (jfr 3 kap. 25 § ML) och eventuella konsekvenser av ett sådant synsätt i fråga om rätten till avdrag. Det finns inte underlag för att nu pröva den frågan.

Av det anförda följer att förhandsbeskedet ska ändras såvitt avser tjänster i form av biträde vid förhandlingar med förvärvarna av aktierna och vissa advokattjänster medan det ska undandröjas i övriga delar.

Regeringsrättens avgörande.

Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att rätt till avdrag inte föreligger för ingående mervärdesskatt som hänför sig till tjänster i form av biträde vid förhandlingar med förvärvarna av aktierna samt, i samband med avtalsskrivning, advokattjänster. Regeringsrätten prövar inte om avyttringen av aktierna kan behandlas som en sådan överlåtelse av tillgångar som avses i 3 kap. 25 § ML.

Regeringsrätten undandröjer förhandsbeskedet till den del det avser andra tjänster.

Regeringsråden Ståhl och Saldén Enérus var av skiljaktig mening och anförde följande. SKF har uppgett att syftet med aktieavyttringarna är att avveckla viss verksamhet inom koncernen och att frigöra kapital för koncernens övriga verksamhet. Tjänster som förvärvas i samband med transaktioner som görs i dessa syften bör typiskt sett anses hänförliga till bolagets samlade ekonomiska verksamhet och kostnader för sådana tjänster bör därmed anses avdragsgilla som allmänna omkostnader (jfr målen C-408/98 Abbey National, punkterna 35-36 och C-465/03 Kretztechnik, punkt 36). Det har i målet inte påvisats att det föreligger ett sådant direkt och omedelbart samband mellan aktieavyttringarna och de aktuella tjänsterna som enligt domen i mål C-29/08 SKF krävs för att avdrag ska vägras. Den ingående mervärdesskatt som belöper på tjänsterna är därmed avdragsgill enligt 8 kap. 3 § ML. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska således fastställas.

Föredraget 2010-02-24, föredragande Wahren, målnummer 743-07

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

Litteratur: Ad van Doesum m.fl., Share disposals and the right of deduction of input VAT, EC Tax Review 2010 s. 62 ff.; Thomas Svane Jensen och Clifff Kristoffersen, Kommentar til EFD af 29/10 2009 i sag C-29/08, AB SKF (SU 2009, 421), Skat Udland, januari 2010; Oscar Henkow, Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv vid försäljning av aktier i dotterbolag, Skattenytt 2010 s. 48 ff.
