

Målnummer:	556-03	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2006-05-16		
Rubrik:	Aktiebolag, som omsätter mervärdesskattepliktiga varor och tjänster, har rätt till avdrag för mervärdesskatten på avgifter som erlagts för noteringen av bolagets aktier (I) och på förvärv av konsulttjänster avseende värdering av bolaget i samband med ett offentligt uppköpserbudande (II).		
Lagrum:	8 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2001 not. 69• RÅ 2001 not. 70• RÅ 2004 ref. 60• EG-domstolens dom i mål C-4/94, BLP Group plc• EG-domstolens dom i mål C-98/98, Midland Bank plc• EG-domstolens dom i mål C-408/98, Abbey National plc• EG-domstolens dom i mål C-16/00, Cibo Participations SA• EG-domstolens dom i mål C-77/01, EDM• EG-domstolens dom i mål C-465/03, Kretztechnik AG		

REFERAT

I.

Skattemyndigheten beslutade sänka Swedish Match AB:s (bolaget) redovisade ingående mervärdesskatt med sammanlagt 5 485 334 kr.

Bolaget överklagade beslutet och yrkade att ytterligare avdrag för ingående mervärdesskatt skulle medges med sammanlagt 4 644 271 kr, varav 173 451 kr avsåg avgifter till Stockholms Fondbörs. Bolaget anförde i denna del bl.a. följande. Som stöd för att vägra avdrag för ingående skatt avseende avgift till Stockholms fondbörs och till Värdepapperscentralen har skattemyndigheten hänvisat till ett av Skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked. Förhandsbeskedet har överklagats till Regeringsrätten. Frågan om avdragsrätt är således inte slutgiltigt prövad. Vidare har Riksskatteverket i en promemoria (dnr 962396/900) behandlat frågan om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i samband med nyemission samt i ett meddelande från den 21 april 1997 avseende mervärdesskatt på kostnader för börsintroduktion i samband med en nyemission. Riksskatteverket fann att avdragsrätt för ingående skatt föreligger för dessa kostnader. Enligt bolagets uppfattning är såväl fondbörsavgiften som avgiften till VPC en följd av att bolaget noteras på börsen. Om således mervärdesskatten på kostnader i samband med börsintroduktionen är avdragsgill måste enligt bolagets uppfattning också den mervärdesskatt som belöper på de kostnader som uppkommer som en följd av börsintroduktionen omfattas av rätten till avdrag för ingående skatt. Det finns ett stort antal kammarrättsavgöranden avseende fondbörsavgifter, t.ex. Kammarrättens i Stockholms domar den 10 februari 1999 i mål nr 7390--7392-1997. I dessa fall medgavs avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till genomförd nyemission och till fondbörsavgift. Under dessa omständigheter anser bolaget inte att det av skattemyndigheten åberopade förhandsbeskedet kan ligga till grund för att vägra bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt avseende de nu aktuella kostnaderna. I vart fall måste ett sådant ställningstagande avvaktas till dess frågan om avdragsrätt har avgjorts av Regeringsrätten.

Länsrätten i Stockholms län (2001-04-27, ordförande Clémentz) yttrade: 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. - Av 1 kap. 7 § andra stycket ML framgår att med verksamhet som medför skattskyldighet förstås en sådan verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet enligt 2 § första stycket punkt 1. - Den som omsätter varan eller tjänsten är enligt 1 kap. 2 § första stycket punkt 1 ML, jämförd med 1 § första stycket punkt 1 samma kapitel, skyldig att betala mervärdesskatt vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i yrkesmässig verksamhet. - Av 3 kap. 9 § första stycket ML framgår bl.a. att från skatteplikt undantas sådan omsättning som utgör värdepappershandel. Med värdepappershandel förstås omsättning och förmedling av aktier m.m. - - - I rättsfallet RÅ 1947 ref. 49 har Regeringsrätten vägrat ett bolag avdrag för kostnad för avgift till Stockholms fondbörs. Vid inkomstbeskattningen har vidare i senare praxis inte ansetts följa av enbart allmänna skatterättsliga principer att kostnader som uppkommer för att tillföra ett bolag aktiekapital eller för att notera ett bolags aktier på börs kan hänföras till den av bolaget bedrivna verksamheten (jfr RÅ 1992 ref. 55 II). I mervärdesskattelhänseende kan inte heller förvärv för sådan anskaffning av kapital eller notering på börs anses ha ett sådant direkt och omedelbart samband med ett bolags verksamhet sådan denna kommer till uttryck i skattepliktiga omsättningar att ingående skatt som belöper på förvärven är avdragsgill. I stället får sådana förvärv anses gjorda utom ramen för den av bolaget bedrivna verksamhet som omfattas av mervärdesskattesystemet. Skatterättsnämnden har också i ett förhandsbesked den 16 november 1999 (se RSV:s rättsfallsprotokoll den 23 november 1999, nr 39/99) funnit att det aktuella bolaget inte hade rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till i anknytning till en nyemission betalad registreringsavgift och årlig avgift till Stockholms fondbörs eller den ingående skatt som hänför sig till avgifter till Värdepapperscentralen. Skatterättsnämnden hänvisade i sitt avgörande bl.a. till EG-domstolens dom i mål C-4/94. - Mot bakgrund härav finner länsrätten att bolaget inte har rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den årliga avgiften till Stockholms fondbörs samt till VPC-avgifter. Överklagandet skall därför avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade och yrkade att kammarrätten skulle undanröja länsrättens dom och medge avdrag för ingående mervärdesskatt avseende, så vitt nu är i fråga, avgifter till VPC och Stockholms Fondbörs. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. - Behov av kapital är något en näringsidkare alltid har anledning att räkna med i sin planering av verksamhetens drift. Antingen sker detta genom extern eller intern finansiering, t.ex. nyemission. Att vara registrerad på fondbörsen innebär att bolagets internfinansiering av den bedrivna mervärdesskattepliktiga verksamheten har större förutsättningar att lyckas än om bolaget inte finns representerat på börsen. Möjligheten att nå ett stort antal köpare vid en nyemission måste anses vara betydligt större om ett bolag är registrerat. I sin egenskap av börsbolag tillerkänns ett bolag även högre grad av seriositet. Detta underlättar bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet, dvs. dess affärsmässiga kontakter med svenska och utländska avtalsparter, offentliga organ osv. Reklamvärdet av en daglig publicering i flertalet svenska tidningar och ekonomiska tidsskrifter skall heller inte underskattas. - Kostnader för nu aktuella förvärv bör enligt bolagets mening anses vara en allmän kostnad för den mervärdesskattepliktiga verksamheten. Som stöd för detta kan bl.a. anföras att förvärv av tjänster avseende upplåning av främmande kapital och reklam medför rätt till avdrag enligt 8 kap. ML. Mot bakgrund av det anförda saknas skäl att göra annan bedömning avseende nu aktuella förvärv. Då ett direkt samband mellan aktuella kostnader och skattepliktiga tillhandahållanden således kan konstateras föreligger avdragsrätt enligt de grunder som slagits fast av EG-domstolen och Skatterättsnämnden.

Skattemyndigheten avstyrkte bifall till bolagets överklagande i nu aktuell del. Till grund för sin inställning anförde myndigheten bl.a. följande. - Regeringsrätten har i förhandsbesked den 16 maj 2001 (RÅ 2001 not. 70) avgjort frågan om rätt till avdrag finns för ingående skatt bl.a. för förvärv som

hänför sig till notering på fondbörs av ett bolags egna aktier och för avgift till VPC. Av förhandsbeskedet framgår att sådana förvärv skall anses gjorda utom ramen för den av det aktuella bolaget bedrivna verksamhet som omfattas av mervärdesskattesystemet. Det aktuella bolaget hade, liksom Swedish Match AB i förevarande mål, anfört att notering av aktierna på börs positivt påverkar internfinansieringen av verksamheten och att det finns ett reklamvärde i noteringen. Med åberopande av det av Regeringsrätten fastställda förhandsbeskedet anser skattemyndigheten att bolagets överklagande också i denna del skall avslås.

Kammarrätten i Stockholm (2002-12-05, Jansson, Eke, Olsson, referent) yttrade, såvitt nu är i fråga: - - - Kostnader för inlösen av aktier samt avgifter till VPC och Stockholms fondbörs. - EG-domstolens dom i mål C-16/00, Cibo Participations SA, behandlar frågan om under vilka förutsättningar avdrag skall medges för ett bolags kostnader i samband med förvärv av dotterbolagsaktier. Av domen kan enligt kammarrättens mening inte anses framgå att även kostnader för ägandefunktionen i bolaget självt, såsom kostnader för inlösen av egna aktier, avgifter till VPC eller kostnader för notering på börs av bolagets egna aktier skall anses ha ett sådant direkt och omedelbart samband med ett bolags verksamhet sådan denna kommer till uttryck i skattepliktiga omsättningar att ingående skatt som belöper på förvärven är avdragsgill (jfr RÅ 2001 not. 69 och not. 70). Bolagets överklagande i denna del skall således avslås.

Bolaget överklagade och yrkade, såvitt nu var ifråga, att Regeringsrätten skulle medge bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt med 173 451 kr avseende avgifter som erlagts till Stockholms fondbörs. Bolaget yrkade vidare att Regeringsrätten inhämtade förhandsavgörande från EG-domstolen. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. EG-rätten har efter Sveriges anslutning till Europeiska gemenskapen den 1 januari 1995 inordnats som en del i den svenska rättsordningen. Reglerna om avdragsrätt för ingående skatt i 8 kap. 3 § ML skall därför tolkas mot bakgrund av det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) och EG-rättslig praxis. Avdragsrättens omfattning och räckvidd har fastställts av EG-domstolen bl.a. i målen C-98/98 Midland Bank plc, C-408/98 Abbey National plc, C-16/00 Cibo Participations SA och C-465/03 Kretztechnik AG. - Förvärv av tjänster som sker i samband med ett aktiebolags upplåning av kapital har ansetts medföra rätt till avdrag för den ingående skatt som belöper på förvärven. Det har då ansetts röra sig om förvärv som typiskt sett har ett samband med driften av verksamheten och som uppkommer som ett naturligt led i denna. Förvärven bedöms utgöra s.k. allmänna omkostnader. Behov av kapital är något som en näringsidkare alltid har anledning att räkna med i sin planering av verksamhetens drift. Motsvarande bedömning är även möjlig vid en ökning av aktiekapitalet genom en nyemission. Kostnader i anslutning härtill, inkluderande också kostnader för börs och värdepapperscentral, har således ett så naturligt samband med driften av en verksamhet att de utgör allmänna omkostnader. - Att göra åtskillnad mellan förvärv i samband med upplåning av främmande kapital och de nu aktuella förvärven ter sig inadekvat. En sådan tillämpning skulle dessutom innebära att det svenska mervärdesskattesystemet inte är fullständigt neutralt beträffande skattebördan för ett företags hela ekonomiska verksamhet. Att vara registrerad på en fondbörs innebär att ett bolags internfinansiering av den bedrivna mervärdesskattepliktiga verksamheten har större förutsättningar att lyckas än om bolaget inte finns representerat på börsen. Möjligheten att nå ett stort antal köpare vid en nyemission måste anses vara betydligt större om ett bolag är registrerat. I sin egenskap av börsbolag tillerkänns ett bolag även en högre grad av seriositet. Detta underlättar bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet, dvs. dess affärsmässiga kontakter med svenska och utländska avtalsparter, offentliga organ osv. Reklamvärdet av en daglig publicering i flertalet svenska tidningar och ekonomiska tidskrifter skall heller inte underskattas. - I EG-domstolens avgörande avseende Kretztechnik AG prövades frågan om avdragsrätt för mervärdesskatt som belöper på kostnader i samband med nyemission. Domstolen fann att samtliga kostnader i samband

med nyemissionen, dvs. också kostnaderna för börsintroduktionen, utgjorde allmänna omkostnader och att den på kostnaderna belöpande mervärdesskatten var avdragsgill. EG-domstolen prövade inte uttryckligen frågan om avdragsrätt för mervärdesskatt som belöper på löpande avgifter till fondbörs. Emellertid torde de skäl som domstolen anför i fråga om syftet med en börsintroduktion, nämligen att förstärka bolagets kapital till förmån för dess ekonomiska verksamhet i allmänhet, också gälla för de löpande avgifter som ett bolag har att erlagga för att dess aktier skall fortsätta att vara noterade på börsen. Det kan således inte vara någon skillnad om kostnaden avser börsintroduktionen som sådan eller om den är en nödvändig kostnad för att vidmakthålla noteringen.

Skatteverket hemställde att Regeringsrätten skulle avslå bolagets yrkande. Till stöd härför anfördes i huvudsak följande. EG-domstolen har i ett stort antal avgöranden uttalat sig om avdragsrätten för ingående skatt. Av särskilt intresse i förevarande mål är domstolens avgöranden i målen C-4/94 BLP Group plc, C-98/98 Midland Bank plc, C-408/98 Abbey National plc och C-16/00 Cibo Participations SA. Av dessa avgöranden framgår bl.a. följande. Det krävs i princip ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skall tillerkännas den skattskyldige (se BLP p. 19, Midland Bank p. 20, Abbey National p. 26 och Cibo p. 29). När en skattskyldig person förvärvar tjänster för att genomföra en skattefri transaktion har han inte rätt att göra avdrag för den erlagda ingående mervärdesskatten. Detta gäller även om det yttersta syftet med den skattefria transaktionen är att finansiera genomförandet av en skattepliktig transaktion (se BLP p. 28). Kostnader som saknar direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående transaktioner kan ändå vara en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader. Sådana utgifter har då ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiga personens hela ekonomiska verksamhet (se BLP p. 25, Midland Bank p. 31, Abbey National p. 35-36 och Cibo p. 32-33). Rätten till avdrag avgörs då utifrån förhållandena i hela verksamheten eller i en klart avgränsad del av den. - Det står klart att de avgifter som bolaget har betalat till Stockholms fondbörs saknar direkt och omedelbart samband med en eller flera specifika utgående transaktioner som bolaget genomför. För att bestämma bolagets rätt till avdrag för ingående skatt måste man därför avgöra om avgifterna utgör allmänna omkostnader i bolagets verksamhet. Det direkta resultat som uppnås genom en nyemission av aktier är att det emitterande bolaget tillförs kapital för att finansiera sin verksamhet, på samma sätt som vid upptagande av ett lån. Kostnader för nyemission får därigenom anses ha ett direkt och omedelbart samband med hela bolagets verksamhet. Med avgifter till fondbörs förhåller det sig emellertid annorlunda. En fondbörs är en marknadsplats för aktier och andra värdepapper. Det direkta resultatet som uppnås när en aktie noteras på fondbörs är att en ökad handel i aktien på andrahandsmarknaden möjliggörs och främjas. Handeln i ett bolags aktier genomförs av dess ägare. De transaktioner avseende aktier som genomförs på andrahandsmarknaden är inte heller föremål för mervärdesbeskattning. Antingen är transaktionerna undantagna från skatteplikt (se EG-domstolens avgörande i mål C-77/01 EDM p. 59) eller sådana att de faller utanför ML:s och direktivets tillämpningsområde (se EDM p. 62). - De avgifter som bolaget betalar till Stockholms fondbörs saknar ett sådant direkt och omedelbart samband med bolagets ekonomiska verksamhet som krävs för att de i avdragshänseende skall anses utgöra allmänna omkostnader. Den direkta nyttan av förvärven konsumeras nämligen utanför bolagets verksamhet, vid transaktioner som genomförs av bolagets ägare och som bolaget inte tar någon del i. Rätt till avdrag för ingående skatt hänförlig till sådana förvärv föreligger alltså inte. Det spelar då ingen roll att ett av de möjliga syftena med börsnoteringen av bolagets aktie kan vara att underlätta bolagets kapitalförsörjning.

Regeringsrätten (2006-05-16, Nordborg, Almgren, Hamberg, Fernlund, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 8 kap. 3 §

första stycket ML får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.

Nämnda bestämmelse skall tolkas mot bakgrund av artikel 17.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Av artikeln framgår bl.a. att en skattskyldig person har rätt att från den mervärdesskatt han är skyldig att betala dra av mervärdesskatt som avser varor och tjänster som tillhandahållits honom, i den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner.

Frågan i målet är om bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till de tjänster som tillhandahållits bolaget av Stockholms fondbörs avseende noteringen av bolagets aktier på börsen. Avdragsrätt föreligger om dessa tjänster kan anses använda för bolagets skattepliktiga transaktioner. Med hänsyn till de principer EG-domstolen redan utvecklat för denna bedömning är det inte nödvändigt att innan målet avgörs inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

EG-domstolen har uttalat att syftet med mervärdesskattens avdragssystem är att säkerställa att den mervärdesskatt som en näringsidkare skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del skall belasta honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet oavsett vilka syften och resultat som eftersträvas med verksamheten, på villkor att denna, i princip, är underkastad mervärdesskatt (se bl.a. Kretztechnik p. 34).

Ingående mervärdesskatt är avdragsgill om de ingående transaktionerna har ett direkt och omedelbart samband med sådana utgående transaktioner som medför avdragsrätt. Avdragsrätten förutsätter således att kostnaderna för förvärven utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för utgående skattepliktiga transaktioner (Kretztechnik p. 35). Även om det inte finns något sådant direkt och omedelbart samband mellan ingående och utgående transaktioner, kan kostnaderna för förvärv emellertid utgöra sådana allmänna omkostnader i verksamheten som har ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges hela verksamhet. Även sådana allmänna omkostnader anses utgöra en del av kostnadskomponenterna för ett företags produktion, och kan därför medföra avdragsrätt (jfr bl.a. Cibo p. 32-33).

Av EG-domstolens praxis följer att kostnader för transaktioner som syftar till att förstärka ett företags kapital till förmån för dess ekonomiska verksamhet kan hänföras till företagets allmänna omkostnader (Kretztechnik p. 36). Sålunda har i Kretztechnikmålet avdragsrätt ansetts föreligga för ingående mervärdesskatt som ett medicinteknikföretag erlagt vid förvärv av tjänster i samband med en företagen nyemission och börsintroduktion. På motsvarande sätt har Regeringsrätten i RÅ 2004 ref. 60 funnit att en skattskyldig har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende tjänster som förvärvats i samband med utgivande av konvertibla skuldebrev och vid nyemission av egna aktier.

I förevarande fall är ett av syftena med bolagets notering på Stockholms fondbörs att underlätta kapitalanskaffningen i bolagets yrkesmässiga verksamhet, vilken i sin helhet avser omsättning av skattepliktiga varor och tjänster. Även i övrigt får börsnoteringen, på sätt bolaget anfört, anses vara av väsentlig betydelse för bolagets verksamhet. De avgifter bolaget betalar till börsen måste därför anses utgöra sådana allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset på de skattepliktiga varor och tjänster som bolaget tillhandahåller. Bolaget har således rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som belöper på avgifterna till Stockholms fondbörs.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår yrkandet om inhämtade av förhandsavgörande från EG-domstolen.

Regeringsrätten förklarar, med ändring av underinstansernas avgöranden, att bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till kostnader för avgifter till Stockholms fondbörs med 173 451 kr för redovisningsperioden december 1998.

II.

Skattemyndigheten beslutade att sänka den ingående mervärdesskatten för Platzer Fastigheter AB (bolaget) med 1 539 909 kr. Beloppet hänförde sig till förvärv av konsulttjänster avseende värdering av bolaget i samband med ett s.k. offentligt uppköpserbudande.

Bolaget överklagade och yrkade att avdrag skulle medges för den ingående mervärdesskatten.

Länsrätten i Göteborg (2002-12-03, ordförande Schiller) yttrade: Av 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, följer 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. - Regeringsrätten har i två domar den 16 maj 2001 (RÅ 2001 not. 69 och not. 70) tagit ställning till tolkningen av 8 kap. 3 § ML. Härvid har Regeringsrätten fastställt Skatterättsnämndens förhandsbesked. - Skatterättsnämnden anförde följande.

Innebörden av huvudregeln för avdragsrätt i 8 kap. 3 § ML skall tolkas mot bakgrund av i första hand artikel 17 punkt 2 i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) enligt vilken avdragsrätten i princip begränsas till mervärdesskatt på varor och tjänster i och för skattepliktiga transaktioner. För att rätt till avdrag skall anses föreligga enligt direktivet förutsätts att varorna och tjänsterna skall ha en direkt och omedelbar anknytning till skattepliktiga transaktioner och att endast den ingående skatt som bärs direkt av de olika kostnadskomponenterna i en skattepliktig transaktion får dras av (jfr bl.a. punkterna 19, 21 och 25 i EG-domstolens dom i mål C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs and Excise). Av den lämnade redogörelsen av ML:s och det sjätte direktivets grundläggande bestämmelser om avdragsrätt framgår att en förutsättning för att avdrag skall medges är att skatten kan anses hänförlig till en av den skattskyldige bedrivna verksamhet bestående av mervärdesskattepliktiga transaktioner.

I den av bolaget åberopade domen i mål C-408/98 Abbey National plc bekräftar EG-domstolen kravet på ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade tjänsterna och skattepliktiga transaktioner. Av domen i mål C-16/00, Cibo Participations SA (nedan Cibo) följer att de kostnader som uppstår för ett holdingbolag för olika tjänster som det erhållit i samband med förvärv av andelar i ett dotterbolag utgör allmänna omkostnader och att det således i princip finns ett direkt och omedelbart samband mellan dessa kostnader och holdingbolagets ekonomiska verksamhet som utgörs av administrativa, finansiella och kommersiella samt tekniska tjänster som Cibo tillhandahåller sitt dotterbolag. - Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Den av bolaget redovisade ingående mervärdesskatten avser två fakturor från L, B, W och Partners. Fakturorna avser rådgivning till bolagets styrelse i samband med offentliga uppköpserbudanden från Tornet och Ernströmsgruppen. Den ena fakturan, per den 29 juni 2001, avser incitamentskostnader om 4 234 574 kr och mervärdesskatt om 1 058 644 kr. Den andra fakturan, per den 19 juni 2001, avser kostnader för ett värderingsutlåtande om 1 800 000 kr och havda kostnader om 125 061 kr samt mervärdesskatt om 481 265 kr. - Länsrätten gör följande bedömning. - Tolkningen av ML skall göras utifrån EG-rätten. Av EG-domstolens resonemang kan utläsas att det för avdragsrätt skall finnas en direkt och omedelbar koppling mellan kostnaderna och de skattepliktiga transaktionerna. - Bolaget gör gällande att EG-domstolens dom i Cibo innebär att bolaget skall medges det yrkade avdraget för ingående moms. Bolaget är emellertid inte något holdingbolag och det framgår inte heller att bolagets

verksamhet på annat sätt omfattar dylika transaktioner. Det är den skattskyldige som skall visa att kostnader är avdragsgilla. I målet är inte visat att kostnaderna har direkt anknytning till en momspliktig transaktion. Bolaget har inte heller visat att kostnaderna för rådgivning, värdering och information till dess aktieägare utgör sådana allmänna kostnader som har en direkt och omedelbar koppling till dess ekonomiska verksamhet. Den omständigheten att bolaget varit skyldig att tillhandahålla sina aktieägare den aktuella informationen föranleder ingen annan bedömning. Överklagandet skall därför avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade länsrättens dom.

Kammarrätten i Göteborg (2004-01-08, Dahlin, Grankvist, referent) yttrade: Kammarrätten gör samma bedömning som länsrätten och ändrar därför inte den överklagade domen.

Kammarrättslagmannen Edlund var av skiljaktig mening och yttrade: Innebörden av huvudregeln för avdragsrätt i 8 kap. 3 § ML skall tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Bestämmelserna om avdragsrättens räckvidd återfinns i artikel 17. - Avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som en näringsidkare skall betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet skall följaktligen garantera en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet under förutsättning att nämnda verksamhet, i princip, är underkastad mervärdesskatt. - Av handlingarna i målet framgår att bolaget är skattskyldigt till mervärdesskatt avseende hela sin verksamhet. - Frågan i målet är om avdragsrätt föreligger för ingående mervärdesskatt hänförlig till kostnader för rådgivning till bolagets styrelse i samband med offentliga uppköpserbudanden. Av Näringslivets Börskommittés Rekommendationer rörande offentliga erbjudanden om aktieförvärv framgår att det ålegat bolagets styrelse att offentliggöra sin uppfattning om uppköpserbudandet och skälen till denna uppfattning. Brister i fullgörandet av denna skyldighet har enligt vad som inhämtats kunnat medföra att bolaget riskerat att avregistreras från börser. De kostnader som bolaget åsamkats för att kunna fullgöra nyssnämnda skyldighet är enligt min uppfattning att se som allmänna kostnader med sådan koppling till bolagets verksamhet att avdragsrätt föreligger för ifrågavarande ingående mervärdesskatt. Bolagets talan skall därför bifallas.

Bolaget fullföljde sin talan hos Regeringsrätten och yrkade därjämte ersättning för sina kostnader i målet med 46 000 kr. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Bolaget var vid den aktuella tiden börsnoterat. Bolagets primära syfte med att vara närvarande på börser var att få tillgång till kapital. Noteringen i sig utgör en del av de ekonomiska aktiviteterna i bolaget. Genom det offentliga uppköpserbudandet fick ägarna ett anbud att sälja samtliga aktier i bolaget enligt vissa generella villkor. För att bolagets styrelse skulle kunna yttra sig över erbjudandet anlätades extern expertis. Som medlem av Stockholms fondbörs var bolaget bundet av Stockholmsbörsens noteringsavtal. Av bilaga 2 till detta avtal i sin nuvarande lydelse framgår att en del av noteringsavtalet utgörs av Näringslivets Börskommittés utfärdade "Regler rörande offentliga erbjudanden om aktieförvärv (gällande från 2003-09-01)". Av dessa regler (punkterna II.14 och II.15 med kommentar) framgår att styrelsen i det bolag som är föremål för ett offentligt uppköpserbudande (målbolaget) skall offentliggöra sin uppfattning om erbjudandet och skälen till denna uppfattning. Framställer den som avgivit budet önskemål om att genomföra en s.k. due diligence-undersökning av målbolaget skall målbolagets styrelse medverka till en sådan undersökning. Det är inte något krav att oberoende expertis anlitas men det är normalt lämpligt att så sker. Motsvarade regler gällde enligt avtal som var tillämpligt under den period som är föremål för prövning i detta mål (1999 års version). - Det finns inte något omedelbart och direkt samband mellan de aktuella förvärven och de skattepliktiga

transaktioner bolaget genomför i sin verksamhet på sådant sätt att det går att hävda att förvärven utgör direkta omkostnader för bolagets skattepliktiga transaktioner. Det finns inte heller något direkt och omedelbart samband med en från mervärdesskatt undantagen transaktion. Det är inte bolaget som säljer aktierna utan bolagets ägare. Att förvärvet indirekt går att härleda till en från mervärdesskatt undantagen transaktion företagen av bolagets ägare måste vara betydelselöst. Det finns således inte något samband över huvud taget med vare sig skattepliktiga eller från mervärdesskatt undantagna transaktioner. Avgörande blir då om det finns ett samband med bolagets hela verksamhet och om förvärven utgör kostnadskomponenter som ingår i priset för bolagets produkter, dvs. om förvärven klassificeras som allmänna omkostnader i verksamheten. Förvärven var en konsekvens av bolagets närvaro på börsen. De är gjorda för att erhålla ett underlag för borgenärer vid anskaffande av nytt kapital och kan därmed inte anses utgöra en åtgärd som är skild från bolagets ordinarie verksamhet. Eftersom förvärv för anskaffning av kapital och börsintroduktion i sig medför avdragsrätt, måste även förvärv för bibehållande av kapital och förvärv för en fortsatt möjlighet att erhålla kapital medföra avdragsrätt.

Skatteverket hemställde att Regeringsrätten skulle avslå bolagets yrkande om rätt till avdrag för den aktuella ingående mervärdesskatten. Vad gällde bolagets ersättningsyrkande tillstyrkte Skatteverket att ersättning medgavs med skäligt belopp. Skatteverket anförde till stöd för sin inställning bl.a. följande. EG-domstolen har i ett antal avgöranden uttalat sig om avdragsrätten för ingående skatt. Av särskilt intresse i förvarande mål är domstolens avgöranden i målen C-4/94 BLP Group plc, C-98/98 Midland Bank plc, C-408/98 Abbey National plc och C-16/00 Cibo Participations SA. Av dessa avgöranden framgår bl.a. följande. Det krävs i princip ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skall tillerkännas den skattskyldige (se BLP p. 19, Midland Bank p. 20, Abbey National p. 26 och Cibo p. 29). När en skattskyldig person förvärvar tjänster för att genomföra en skattefri transaktion har han inte rätt att göra avdrag för den erlagda ingående mervärdesskatten. Detta gäller även om det yttersta syftet med den skattefria transaktionen är att finansiera genomförandet av en skattepliktig transaktion (se BLP p. 28). Kostnader som saknar direkt och omedelbart samband med en eller flera utgående transaktioner kan ändå vara en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader. Sådana utgifter har då ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiga personens hela ekonomiska verksamhet (se BLP p. 25, Midland Bank p. 31, Abbey National p. 35-36 och Cibo p. 32-33). Rätten till avdrag avgörs då utifrån förhållandena i hela verksamheten eller i en klart avgränsad del av den. - Det står klart att de kostnader som bolaget har haft med anledning av uppköpserbjudandet saknar direkt och omedelbart samband med en eller flera specifika utgående transaktioner som är skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt som bolaget genomför. För att bestämma bolagets rätt till avdrag för ingående skatt måste man därför avgöra om kostnaderna utgör allmänna omkostnader av sådant slag att de har ett samband med bolagets hela ekonomiska verksamhet. EG-domstolen har genom de fyra ovan nämnda avgörandena givit exempel på vad som kan vara allmänna omkostnader i en ekonomisk verksamhet. Bolaget var vid den i målet ifrågakvarande tiden börsnoterat. En fondbörs är en marknadsplats för aktier och andra värdepapper. Det direkta resultat som uppnås när en aktie noteras på fondbörs är att en ökad handel i aktien på andrahandsmarknaden möjliggörs och främjas. Härigenom kan i viss mån kapitalanskaffning vid framtida emissioner underlättas. Typiskt för en fondbörs är dock att andrahandshandel i bolagets aktie utförs av andra än bolaget, nämligen av dess ägare. De transaktioner avseende bolagets aktie som genomförs på andrahandsmarknaden är inte heller föremål för mervärdesbeskattnings. Antingen är transaktionerna undantagna från skatteplikt (se EG-domstolens avgörande i mål C-77/01, EDM p. 59) eller sådana att de faller utanför ML:s och direktivets tillämpningsområde (se EDM p. 62). De kostnader som bolaget haft med anledning av det offentliga

uppköpserbudandet riktat till bolagets aktieägare har inte något sådant direkt och omedelbart samband med bolagets ekonomiska verksamhet som krävs för att de i avdragshänseende skall anses utgöra allmänna omkostnader. Den direkta nyttan av förvärven konsumeras nämligen utanför bolagets verksamhet och är hänförlig till aktieägarnas innehav av aktier i bolaget och till transaktioner med aktierna, som genomförs av aktieägarna och som bolaget inte tar någon del i. Rätt till avdrag för ingående skatt hänförlig till sådana förvärv föreligger alltså inte. Det spelar då ingen roll att ett av de möjliga syftena med börsnoteringen av bolagets aktie kan ha varit att underlätta bolagets kapitalförsörjning.

Regeringsrätten (2006-05-16, Nordborg, Eliason, Almgren, Fernlund, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 8 kap. 3 § första stycket ML får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänförs till förvärv eller import i verksamheten. Bestämmelsen skall tolkas mot bakgrund av artikel 17.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Av artikeln framgår bl.a. att en skattskyldig person har rätt att från den mervärdesskatt han är skyldig att betala dra av mervärdesskatt som avser varor och tjänster som tillhandahållits honom, i den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner.

Frågan i målet är om de konsulttjänster avseende värdering av bolaget som bolaget förvärvade i samband med det offentliga uppköpserbudandet kan anses använda för bolagets skattepliktiga verksamhet. Om så är fallet är den på dessa förvärv ingående mervärdesskatten avdragsgill.

EG-domstolen har uttalat att syftet med mervärdesskattens avdragssystem är att säkerställa att den mervärdesskatt som en näringsidkare skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del skall belasta honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet oavsett vilka syften och resultat som eftersträvas med verksamheten, på villkor att denna, i princip, är underkastad mervärdesskatt (se bl.a. mål C-465/03 Kretztechnik AG p. 34).

Ingående mervärdesskatt är avdragsgill om de ingående transaktionerna har ett direkt och omedelbart samband med sådana utgående transaktioner som medför avdragsrätt. Avdragsrätten förutsätter således att kostnaderna för förvärven utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för utgående skattepliktiga transaktioner (Kretztechnik p. 35). Även om det inte finns något sådant direkt och omedelbart samband mellan ingående och utgående transaktioner, kan kostnaderna för förvärv emellertid utgöra sådana allmänna omkostnader i verksamheten som har ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges hela verksamhet. Också sådana allmänna omkostnader anses utgöra en del av kostnadskomponenterna för ett företags produktion, och kan därför medföra avdragsrätt (jfr bl.a. Cibo p. 32-33).

Av EG-domstolens praxis följer att kostnader för transaktioner som syftar till att förstärka ett företags kapital till förmån för dess ekonomiska verksamhet kan hänföras till företagets allmänna omkostnader (Kretztechnik p. 36). Sålunda har i Kretztechnikmålet avdragsrätt ansetts föreligga för ingående mervärdesskatt som ett medicinteknikföretag erlagt vid förvärv av tjänster i samband med en företagens nyemission och börsintroduktion. På motsvarande sätt har Regeringsrätten i RÅ 2004 ref. 60 funnit att en skattskyldig har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende tjänster som förvärvats i samband med utgivande av konvertibla skuldebrev och vid nyemission av egna aktier. Vidare har Regeringsrätten i dom denna dag i mål nr 556-03 funnit att ett bolag hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till tjänster som tillhandahållits bolaget av Stockholms fondbörs avseende notering av bolagets aktier på börsen.

Av handlingarna i nu förevarande mål framgår att ett av syftena med bolagets

notering på Stockholms fondbörs var att underlätta kapitalanskaffningen i bolagets yrkesmässiga verksamhet. Som medlem av Stockholmsbörsen var bolaget bundet av börsens noteringsavtal. Styrelsen i bolaget var därmed skyldig att yttra sig över det offentliga uppköpserbudet. De kostnader som var förenade med detta yttrande har ett sådant samband med börsnoteringen att de enligt Regeringsrättens mening måste anses utgöra sådana allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset på de skattepliktiga varor och tjänster som bolaget tillhandahåller. Bolaget har således rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som belöper på de ifrågavarande konsultarvodena.

En skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader som skäligen behövs för att ta tillvara hans rätt skall enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. beviljas ersättning för kostnaderna bl.a. om han helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden. Bolaget, som inte i kammarrätten yrkat någon kostnadsersättning, har i Regeringsrätten yrkat ersättning med 46 000 kr exklusive mervärdesskatt. Av detta belopp hänför sig emellertid 12 000 kr till processen i kammarrätten. En framställning om ersättning för kostnader skall göras hos den myndighet eller den domstol där kostnaderna har uppkommit. Frågan om ersättning för kostnader som uppkommit i kammarrätten kan således inte prövas av Regeringsrätten. Yrkandet om ersättning skall därför avvisas till den del det avser kostnader i kammarrätten. Regeringsrätten beviljar bolaget ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 34 000 kr.

Regeringsrättens avgörande.

Regeringsrätten avvisar den del av ersättningsyrkandet som hänför sig till kostnader som uppkommit i kammarrätten.

Regeringsrätten förklarar, med ändring av underinstansernas avgöranden, att bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt med 1 539 909 kr för redovisningsperioden juli 2001.

Regeringsrätten beviljar bolaget ersättning av allmänna medel för bolagets kostnader i Regeringsrätten med 34 000 kr.

Föredragna 2006-05-02, föredragande Norling, målnummer 556-03 och 705-04

Sökord: Mervärdesskatt; EG-rätt

Litteratur: Fri, Norberg i Skattenytt 2005 s. 532-536; Holmlund, Nilsson och Sundberg i Skattenytt 2005 s. 752-756
