

<b>Målnummer:</b>	7817-03	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2004-05-19		
<b>Rubrik:</b>	Skattskyldig har medgivits avdrag för ingående skatt på förvärv av tjänster i samband med utgivning av konvertibla skuldebrev och nyemission av aktier. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.		
<b>Lagrum:</b>	8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200)		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 2001 not. 69</li><li>• RÅ 2001 not. 70</li><li>• RÅ 2003 ref. 36</li><li>• EG-domstolens dom i mål C-4/94, BLP Group plc, REG 1995, s. I-983</li><li>• EG-domstolens dom i mål C-98/98, Midland Bank plc, REG 2000, s. I-4177</li><li>• EG-domstolens dom i mål C-408/98, Abbey National plc, REG 2001, s. I-1361</li><li>• EG-domstolens dom i mål C-16/00, Cibo Participations SA, REG 2001, s. I-6663</li></ul>		

---

**REFERAT**

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Atlas Copco AB (bolaget) bl.a. följande. Vid anskaffandet av både främmande och eget kapital genom olika former av lån eller emittering av värdepapper uppkommer kostnader för anlåtande av olika konsulter, t.ex. jurister och revisorer, vilkas tjänster är skattepliktiga till mervärdesskatt. - Bolaget önskade med anledning härav besked huruvida ingående mervärdesskatt som är förknippad med vissa kostnader är avdragsgill, under förutsättningen att bolaget är fullt ut skattskyldigt. - Fråga 1 - Kostnader i samband med utgivande av konvertibla skuldebrev. Förfrågan begränsas till att inte avse kostnader för s.k. personalkonvertibler. Förfrågan avser heller inte kostnader i samband med att omvandla skuldebrev till aktier. - Fråga 4 - Kostnader i samband med nyemission av egna aktier. - Frågorna 2 och 3 återkallades innan Skatterättsnämnden hade meddelat något förhandsbesked.

Skatterättsnämnden (2003-10-22, Wingren, ordförande, Edlund, Odéen, Ohlson, Peterson, Rabe, Sjöberg) yttrade: Förhandsbesked - Bolaget har under den angivna förutsättningen att bolaget är skattskyldigt till mervärdesskatt rätt till avdrag för ingående skatt som är hänförlig till förvärv av de med ansöknings avsedda tjänsterna i samband med utgivning av konvertibla skuldebrev och nyemission av egna aktier. - Motivering - Frågorna 1 och 4 - Enligt huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, får den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Med "verksamhet som medför skattskyldighet" förstås enligt 1 kap. 7 § andra stycket ML sådan verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 ML. Enligt sistnämnda bestämmelse, jämfört med samma kapitel 1 § första stycket 1, avser, med vissa här ej aktuella undantag, skattskyldigheten sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. - Av huvudregeln framgår således att avdragsrätten begränsas till ingående skatt på förvärv i en verksamhet som medför skattskyldighet, dvs. i enlighet med det ovan sagda för skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster inom ramen för en yrkesmässig verksamhet. - I förarbetena till ML uttalas beträffande den aktuella bestämmelsen i 8 kap. 3 § första stycket bl.a.

följande. Den föreslagna 3 § ger avdragsrätt endast för sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel av varor eller tjänster i den verksamhet som medför skattskyldighet. En vara eller tjänst är att anse som förvärvad eller införd i en sådan verksamhet endast i den mån varan eller tjänsten skall användas eller förbrukas i verksamheten (prop. 1993/94:99 s. 209). - Regeringsrätten har i RÅ 2001 not. 69 funnit att rätt till avdrag inte kan anses föreligga för ingående skatt hänförlig till ett bolags förvärv av konsulttjänster för inregistrering av bolagets aktier på utländsk börs. I avgörandet RÅ 2001 not. 70 har domstolen vidare ansett att rätt till avdrag inte kan anses föreligga för ingående skatt på avgift för inregistrering av aktier på Stockholms fondbörs, årsavgift till denna eller avgift till Värdepapperscentralen VPC AB. - Innebörden av huvudregeln för avdragsrätt i 8 kap. 3 § ML skall tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Bestämmelserna om avdragsrättens räckvidd återfinns i artikel 17. Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt gäller för varor eller tjänster som tillhandahålls av annan skattskyldig person förutsatt att varorna eller tjänsterna används för skattepliktiga transaktioner (artikel 17.2, undantag från principen följer av artikel 17.3). Är varor och tjänster avsedda såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner där mervärdesskatten inte är avdragsgill är endast den del av mervärdesskatten avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna (artikel 17.5 och 19.1). - EG-domstolen har under senare år vid flera tillfällen bedömt innebörden och omfattningen av direktivets bestämmelser om avdragsrätt. Av särskilt intresse för bedömningen i detta ärende är domarna i målen C-4/94 angående BLP Group plc, C-98/98 angående Midland Bank, C-408/98 angående Abbey National och C-16/00 angående Cibo Participations SA. - Nämnden uppfattar innebörden av domstolens praxis såsom den kommer till uttryck i de nämnda domarna i sammanfattning på följande sätt. - Avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all 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 på villkor att nämnda verksamhet, i princip, är underkastad mervärdesskatt. - En förutsättning för avdragsrätt enligt artikel 17.2 är i princip att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de varor och tjänster som har förvärvats och de utgående transaktioner som ger rätt till avdrag. Grundläggande är att mervärdesskatt skall utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och att avdrag skall medges för mervärdesskatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna. Rätten att dra av mervärdesskatt som är hänförlig till anskaffade varor eller tjänster förutsätter att utgifterna för att förvärva dessa utgör en del av kostnadskomponenterna för de skattepliktiga transaktionerna. Utgifterna måste således vara en del av kostnaderna för de utgående transaktionerna, i vilka de förvärvade varorna och tjänsterna används. - Även om det inte föreligger något direkt och omedelbart samband mellan förvärvade varor eller tjänster och utgående transaktioner kan dessa kostnader ändå, som en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader och i den egenskapen, utgöra en del av kostnadskomponenterna för varor eller tjänster som ett företag tillhandahåller. Sådana förvärvade varor eller tjänster har således ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges hela verksamhet. - Nämnden gör följande bedömning. - Enligt ansökningen kan nämnden vid bedömningen utgå från att bolaget är "fullt ut" skattskyldigt. I ärendet är fråga om kostnader i samband med dels utgivande av konvertibla skuldebrev, dels nyemission av egna aktier. Kostnaderna utgörs bl.a. av tryck- och annonseringskostnader vid utgivande av prospekt och kostnader för diverse rådgivnings- och konsulttjänster. - Det kan inledningsvis framhållas att bolagets nu avsedda åtgärder att ge ut konvertibla skuldebrev och genomföra en nyemission är av ett annat slag än dem som var föremål för Regeringsrättens bedömning i de tidigare nämnda avgörandena RÅ 2001 not. 69 och not. 70. - Det kan konstateras att det inte föreligger något direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade tjänsterna och de av bolaget i dess skattepliktiga verksamhet tillhandahållna tjänsterna. Den

mervärdesskatt som bolaget har betalat för utgifter för förstnämnda tjänster kan således inte direkt hänföras till de olika kostnadskomponenterna för bolagets utgående avdragsgilla transaktioner. Dessa utgifter ingår nämligen inte i kostnaderna för de utgående transaktioner i vilka de förvärvade tjänsterna används. Fråga uppkommer då om kostnaderna för dessa tjänster i stället kan anses utgöra en del i bolagets allmänna omkostnader och i denna egenskap utgöra en del av kostnadskomponenterna för de av bolaget tillhandahållna tjänsterna. - Vad först gäller kostnader för tjänster som hänför sig till bolagets utgivande av konvertibla skuldebrev framgår t.ex. av p. 25 i EG-domstolen dom i mål nr C-4/94 angående BLP Group plc att avdragsrätt föreligger för mervärdesskatt som hänför sig till nödvändiga tjänster som tillhandahålls för att en skattskyldig skall kunna ta upp ett lån för den mervärdesskattepliktiga verksamheten. Utgivande av konvertibla skuldebrev är ett upptagande av lån. Av handlingarna framgår inte annat än att de i ärendet aktuella tjänsterna såvitt nu är i fråga hänför sig till utgivandet. Kostnaderna för tjänsterna utgör därför en del i bolagets allmänna omkostnader för de skattepliktiga omsättningarna (fråga 1). - Vad beträffar det fall som avses med fråga 4, nämligen att bolaget beslutar om en nyemission, sker även ett sådant beslut i syfte att anskaffa kapital till bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet. I motsats till vad som var fallet i målet angående BLP Group plc är förfarandet inte att hänföra till en avyttring av aktier utan i detta sammanhang jämförbart med att anskaffa medel för verksamheten genom upplåning. På samma sätt som kostnaderna enligt fråga 1 utgör de aktuella kostnaderna för en nyemission därför en del i bolagets allmänna kostnader i bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet. - Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i det ovan angivna synsättet.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet.

Även bolaget ansåg att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Regeringsrätten (2004-05-19, Lavin, Hulgaard, Nord, Stävberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2004-04-28, föredragande Haggren, målnummer 7817-03

---

**Sökord:** Förhandsbesked mervärdesskatt; Mervärdesskatt; EG-rätt

**Litteratur:**

---