

Ref 18

Ingående mervärdesskatt på kostnader som uppkommit vid förvärvet av ett dotterbolag är avdragsgilla trots att moderbolaget deltar endast i förvaltningen av det förvärvade bolagets dotterbolag och inte i förvaltningen av det förvärvade bolaget.

8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 12 mars 2024 följande dom (mål nr 3204-23).

Bakgrund

1. Den som bedriver en mervärdesskattepliktig verksamhet ska redovisa utgående mervärdesskatt på skattepliktig leverans av varor och tillhandahållande av tjänster mot ersättning och har rätt att dra av ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som används i verksamheten.

2. För rätt till avdrag krävs att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan ett förvärv och en eller flera utgående mervärdesskattepliktiga transaktioner. Avdragsrätt föreligger även när det saknas ett sådant samband men kostnaderna har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet, dvs. utgör allmänna omkostnader i verksamheten.

3. Ett moderbolags förvärv och innehav av dotterbolag utgör i sig inte ekonomisk verksamhet i mervärdesskatterättslig mening och omfattas därför som utgångspunkt inte av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Ingående skatt som hänför sig till kostnader som uppkommer i samband med förvärv av dotterbolag är därför som huvudregel inte avdragsgill.

4. Ett moderbolags aktiva deltagande i förvaltningen av dotterbolag kan dock utgöra ekonomisk verksamhet. Transaktionskostnader i samband med förvärv av dotterbolag utgör då allmänna omkostnader i verksamheten och moderbolaget medges avdrag för ingående skatt på sådana kostnader.

5. Lamiflex Holding AB förvärvade samtliga aktier i Lamiflex Group AB som vid tidpunkten för förvärvet inte bedrev någon annan verksamhet än att äga aktier i ett rörelsedrivande dotterbolag, Lamiflex AB. Lamiflex Group var alltså ett renodlat holdingbolag.

6. Lamiflex Holding hade inte någon avsikt att tillhandahålla och har inte heller tillhandahållit några mervärdesskattepliktiga tjänster till Lamiflex Group. Lamiflex Holding har däremot aktivt deltagit i

förvaltningen av och tillhandahållit skattepliktiga tjänster till Lamiflex AB.

7. Lamiflex Holding yrkade avdrag för ingående skatt på kostnader som uppkommit i samband med förvärvet av Lamiflex Group. Skatteverket vägrade avdraget med motiveringen att Lamiflex Holding inte hade deltagit aktivt i förvaltningen av Lamiflex Group genom att tillhandahålla skattepliktiga tjänster och inte heller visat att det haft för avsikt att göra det.

8. Förvaltningsrätten i Linköping biföll Lamiflex Holdings överklagande med följande motivering. Syftet med förvärvet av dotterbolaget är att aktivt förvalta Lamiflexkoncernen genom att mot ersättning tillhandahålla tjänster till dotterdotterbolaget. Så har också skett. Med hänsyn härtill föreligger ett sådant samband mellan förvärvet av dotterbolaget och bolagets ekonomiska verksamhet att det föreligger rätt till avdrag för ingående skatt på de kostnader som uppkommit vid förvärvet.

9. Kammarrätten i Jönköping avslog Skatteverkets överklagande. Domstolen konstaterade att Lamiflex Holding hade tagit en aktiv del i förvaltningen av och därmed utövat en ekonomisk verksamhet i förhållande till dotterdotterbolaget. Det hade, enligt kammarrätten, inte någon avgörande betydelse att någon sådan verksamhet inte förekommit i förhållande till det förvärvade dotterbolaget. Domstolen såg vidare ingen anledning att ifrågasätta bolagets uppgift om att kostnaderna i princip uteslutande var hänförliga till dotterdotterbolaget.

Yrkanden m.m.

10. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen med ändring av kammarrättens och förvaltningsrättens avgöranden ska besluta att Lamiflex Holding inte har rätt till avdrag för ingående skatt.

11. *Lamiflex Holding AB* anser att överklagandet ska avslås. Vidare yrkar bolaget ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 65 000 kr.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

12. Frågan i målet är om ingående skatt på kostnader som uppkommit vid förvärvet av ett dotterbolag är avdragsgilla när moderbolaget inte deltar i förvaltningen av det förvärvade bolaget utan deltar i förvaltningen av det förvärvade bolagets dotterbolag.

Rättslig reglering m.m.

13. Den 1 juli 2023 trädde mervärdesskattelagen (2023:200) i kraft. Av övergångsbestämmelserna till den lagen följer dock att det är den tidigare mervärdesskattelagen (1994:200) som är tillämplig på förhållandena i målet. I det följande redogörs för bestämmelserna i 1994 års lag. Motsvarande bestämmelser finns i den nya lagen.

14. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får enligt 8 kap. 3 § första stycket göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Denna bestämmelse har sin motsvarighet i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

15. En beskattningsbar person har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt om de ingående transaktionerna har ett direkt och omedelbart samband med sådana utgående transaktioner som medför avdragsrätt. Även om det inte finns något sådant samband, har en beskattningsbar person rätt till avdrag när kostnaderna för förvärven utgör en del av personens allmänna omkostnader och på så sätt utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som tillhandahålls. Sådana kostnader har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkterna 28 och 29 och där angivna rättsfall).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

16. Av EU-domstolens rättspraxis framgår att ett bolags deltagande i förvaltningen av dotterbolag utgör en ekonomisk verksamhet, i den utsträckning som detta innebär verksamhet som är mervärdesskattepliktig. Även ett bolag som utför förberedande åtgärder som en del av ett tilltänkt förvärv av andelar i ett annat bolag i avsikt att bedriva en ekonomisk verksamhet av det nämnda slaget ska betraktas som en beskattningsbar person. Kostnader i samband med förvärvet eller det planerade förvärvet anses då ha ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet och den mervärdesskatt som betalats på kostnaderna ger rätt till avdrag (Finanzamt R mot W, C-98/21, EU:C:2022:645, punkt 42 och där angivna rättsfall samt Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, punkterna 34, 36 och 41–43).

17. I de situationer som har behandlats i EU-domstolens praxis har moderbolag tillhandahållit eller haft för avsikt att tillhandahålla tjänster till dotterbolag i vilka andelar har förvärvats eller skulle ha förvärvats. Det kan dock därav inte dras slutsatsen att avdragsrätt för ingående skatt på kostnader vid förvärv av dotterbolag inte kan komma i fråga i andra situationer, t.ex. i en situation där moder-

bolaget inte tillhandahåller tjänster till det förvärvade bolaget utan till ett dotterbolag till detta.

18. EU-domstolens uttalanden ger snarare stöd för att avdragsrätt kan föreligga även i andra situationer. Enligt domstolen ska frågan om det föreligger ett samband mellan transaktionerna bedömas mot bakgrund av dessas objektiva innehåll. Närmare bestämt ska samtliga omständigheter kring de berörda transaktionerna beaktas och därvid ska hänsyn tas endast till de transaktioner som har ett objektivet samband med den beskattningsbara personens skattepliktiga verksamhet. I detta avseende ska den faktiska användningen av de varor och tjänster som den beskattningsbara personen har förvärvat och syftet med den aktuella transaktionen beaktas. Syftet måste nämligen anses utgöra ett kriterium för bestämningen av det objektiva innehållet (Finanzamt R mot W, C-98/21, punkt 49 och där angivna rättsfall, jfr även HFD 2017 ref. 20).

19. Av det sagda följer, enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening, att kostnader i samband med förvärv av andelar i ett dotterbolag helt eller delvis kan anses utgöra allmänna omkostnader i en ekonomisk verksamhet, som enbart består av deltagande i förvaltningen av det förvärvade bolagets dotterbolag. Avgörande är om det finns ett objektivet samband mellan transaktionerna.

20. Av utredningen i målet framgår att Lamiflex Holdings avsikt med förvärvet av Lamiflex Group har varit att tillhandahålla Lamiflex AB skattepliktiga tjänster mot ersättning. Det är vidare ostridigt att verksamheten har bedrivits på så sätt. Det finns därför ett objektivet samband mellan förvärvet av Lamiflex Group och de tjänster som Lamiflex Holding tillhandahåller Lamiflex AB.

21. Lamiflex Holding har obesträtt uppgett att nu aktuella transaktionskostnader i princip uteslutande har varit hänförliga till Lamiflex AB eftersom Lamiflex Group har varit ett renodlat holdingbolag. Högsta förvaltningsdomstolen finner inte anledning att ifrågasätta dessa uppgifter.

22. Mot bakgrund av det anförda anser Högsta förvaltningsdomstolen att kostnaderna i samband med förvärvet av Lamiflex Group har ett direkt och omedelbart samband med Lamiflex Holdings samlade ekonomiska verksamhet och utgör på så sätt kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor och tjänster som det tillhandahåller Lamiflex AB.

23. Bolaget har således rätt att dra av den ingående skatten på kostnaderna i fråga. Skatteverkets överklagande ska därför avslås.

24. Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget har därför rätt till skälig ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Yrkat belopp är skäligt.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Lamiflex Holding AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 65 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Baran, Asp, Jönsson* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreteraren Jonas Ljungberg.

Förvaltningsrätten i Linköping (2021-07-02, ordförande Danielsson):

Avdrag för ingående mervärdesskatt

Frågan är om bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende kostnader som uppkom i samband med förvärvet av dotterbolaget. Avgörande för denna bedömning är om bolaget har bedrivit ekonomisk verksamhet i mervärdesskattehänseende och om förvärvskostnaderna anses ha ett samband med denna verksamhet.

Förvaltningsrätten finner att det genom utredningen i målet med tillräcklig styrka är visat genom objektiva omständigheter att det vid förvärvet fanns en avsikt från bolaget att bedriva ekonomisk verksamhet gentemot dotterdotterbolaget och att sådan också har bedrivits (jfr EU-domstolens avgöranden C-108/14 och C-109/14, Larentia och Minerva, C-97/90, Lennartz, och C-268/83, Rompelman).

Frågan är därmed om detta medför att bolaget har rätt till begärt avdrag för ingående mervärdesskatt. Skatteverket har gjort gällande att det krävs att bolaget deltar i förvaltningen av just det bolaget som förvärvas, dotterbolaget, och att enbart delta i förvaltningen av dotterdotterbolaget och enbart fakturera detta för tjänster innebär inte att andelarna i dotterbolaget ingår i en ekonomisk verksamhet.

Förvaltningsrätten anser inte att EU-domstolens rättspraxis innebär att ett moderbolag endast ska anses bedriva ekonomisk verksamhet i förhållande till de koncernbolag som det fakturerar och tillhandahåller tjänster till (jfr Kammarrätten i Stockholms dom den 17 maj 2019 i mål nr 10056--10057-18). Inte heller framgår något sådant krav av övrig praxis på området.

Bolaget har obesträtt uppgett att syftet med förvärvet av dotterbolaget är att bolaget aktivt ska förvalta Lamiflexkoncernen genom att mot ersättning tillhandahålla ledningsfunktionstjänster till dotterdotterbolaget. Annat är inte visat än att så också har skett. Med hänsyn härtill bedömer förvaltningsrätten att det föreligger ett sådant samband mellan förvärvet av dotterbolaget och bolagets ekonomiska verksamhet att det föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på de kostnader som uppkommit vid förvärvet (jfr HFD 2017 ref. 20 och Kammarrätten i Stockholms dom den 17 maj 2019 i mål nr 10056--10057-18). Det har inte framkommit skäl att i sig ifrågasätta de belopp som bolaget begärt avdrag med. Bolagets överklagande ska därför i denna del bifallas i sin helhet.

Skattetillägg

[text här utelämnad]

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och beslutar att Lamiflex Holding AB ska medges ytterligare avdrag för ingående mervärdesskatt med 1 263 831 kr för redovisningsperioderna juni–september 2018 samt upphäver beslutet att påföra Lamiflex Holding AB skattetillägg med 189 573 kr.

Förvaltningsrätten beviljar Lamiflex Holding AB ersättning för kostnader med 25 000 kr.

Kammarrätten i Jönköping (2023-03-28, Rosell, Hallböck och Säfwenberg):

Frågan i målet är om Lamiflex Holding AB har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende kostnader för bland annat rådgivning och due diligence som uppkom i samband med ett förvärv av ett holdingbolag (dotterbolaget). Bolaget har genom sitt förvärv av holdingbolaget även förvärvat holdingbolagets dotterbolag (dotterdotterbolaget) som innehar all rörelsedrivande verksamhet.

Kammarrätten konstaterar att det av utredningen i målet framgår att bolaget tagit en aktiv del i förvaltningen av och därmed utövat en ekonomisk verksamhet i förhållande till dotterdotterbolaget. Någon sådan verksamhet har inte förekommit i förhållande till det förvärvade passiva dotterbolaget. Enligt kammarrättens uppfattning har detta inte någon avgörande betydelse när det gäller att bedöma avdragsrätten för den ingående mervärdesskatten.

Fråga blir i stället att avgöra om de aktuella kostnaderna är att hänföra till den aktiva förvaltningen av dotterdotterbolaget eller inte. Kammarrätten ser ingen anledning att ifrågasätta bolagets uppgift om att de i målet aktuella kostnaderna endast i ytterst begränsad omfattning har avsett det passiva dotterbolaget utan i princip uteslutande har varit att hänföra till dotterdotterbolaget. Kammarrätten anser därför att det föreligger full avdragsrätt för den aktuella mervärdesskatten. Av detta följer även att det saknas förutsättningar att ta ut skattetillägg. Överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Kammarrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten avvisar Lamiflex Holding AB:s yrkande om ytterligare ersättning för kostnader i förvaltningsrätten.

Kammarrätten beviljar Lamiflex Holding AB ersättning för kostnader i kammarrätten med 30 000 kr.