

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
743-07

meddelad i Stockholm den 24 juni 2010

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AB SKF, 556007-3495

Ombud: Roger Treutiger
Ernst & Young AB
401 82 Göteborg

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 12 januari 2007 i ärende dnr 29-06/I, se bilaga

SAKEN

Förhandsbesked angående mervärdesskatt

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 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Regeringsrätten undanröjer förhandsbeskedet till den del det avser andra tjänster.

Dok.Id 85879

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post: regeringsratten@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

BAKGRUND OCH BESTÄMMELSER

Av handlingarna framgår bl.a. följande. AB 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 förvärvar 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.

YRKANDEN

Skatteverket yrkar att avdrag inte ska medges för ingående skatt på förvärven av konsulttjänster.

SKF bestrider bifall till överklagandet.

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 omsättnings-skatter – 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 gemen-

samt 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 anför 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 anför 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 advokatjänster 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, advokatjänster. 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 undanröjas 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 undanröjas i övriga delar.

Gustaf Sandström

Nils Dexe

Annika Brickman

Kristina Ståhl

Skiljaktig mening, se protokoll

Anita Saldén Enérus

Skiljaktig mening, se protokoll

David Wahren

Föredragande regeringsrätts-
sekreterare

Avd. I

Föredraget 2010-02-24