



KLAGANDE

LEG II Swedish Holdings AB (i likvidation), 556604-8574

Ombud: Advokat Christian Sjöqvist och jur.kand. Kristin Svärd
Setterwalls Advokatbyrå AB
Box 11235
404 25 Göteborg

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 13 april 2015
i mål nr 4230-14 och 4232-14, se bilaga A

SAKEN

Mervärdesskatt för redovisningsperioderna augusti 2007 och
april–juni 2009 samt skattetillägg m.m.

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten bifaller överklagandet och upphäver underinstansernas avgöranden samt medger LEG II Swedish Holdings AB avdrag för ingående mervärdesskatt med 12 952 849 kr för redovisningsperioden augusti 2007 och med 1 125 000 kr för redovisningsperioden april–juni 2009.
 2. Kammarrätten beviljar LEG II Swedish Holdings AB ersättning med sammanlagt 100 000 kr för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten.
-

YRKANDEN M.M.

LEG II Swedish Holdings AB yrkar att det ska medges avdrag för ingående mervärdesskatt med 12 952 849 kr respektive 1 125 000 kr och att skattetillägget ska undanröjas alternativt att hel befrielse från skattetillägget ska medges. Bolaget yrkar även ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 70 280 kr och i kammarrätten med 153 154 kr. Bolaget för fram bl.a. följande.

Bolaget har såväl före som efter aktieavyttringen bedrivit skattepliktig verksamhet i form av tillhandahållande av mervärdesskattepliktiga förvaltnings- och rådgivningstjänster till sina fastighetsägande dotterbolag. Leg II Kungsgatan AB avyttrades för att frigöra kapital i syfte att kunna fokusera på förädlingen av LEG II Keflavik AB. Priset på aktierna i dotterbolaget har bestämts utifrån värdet på fastigheten. Kostnaderna för avyttringen av aktierna har omöjligt kunnat övervältras på köparna av aktierna utan har ingått som allmänna omkostnader i bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Det föreligger därmed ett direkt och omedelbart samband mellan de aktuella kostnaderna och bolagets samlade ekonomiska verksamhet (jfr HFD 2017 ref. 20).

Ett krav på att bolaget vid tiden för det yrkade avdraget ska veta hur verksamheten ser ut flera år framåt i tiden måste anses orimligt. Det finns inget krav i praxis att compensationen för allmänna omkostnader ska ske under en viss tidsperiod. Det är riktigt att bolaget efter avyttringen endast bedrev mervärdesskattepliktig verksamhet gentemot LEG II Keflavik AB. Huruvida bolaget genom denna verksamhet har kompenserat sig i sin helhet eller inte för konsultkostnaderna är irrelevant för frågan om avdragsrätt. En faktisk compensation har dock skett genom att bolaget har fortsatt att fakturera LEG II Keflavik AB, vilket innebär att kostnaderna har kommit att ingå som kostnadskomponenter i priset på dessa tjänster. Eftersom bolagets ekonomiska verksamhet är fullt ut

mervärdesskattepliktig har bolaget rätt till avdrag för hela den ingående mervärdesskatten.

Bolaget har inte lämnat någon oriktig uppgift och det saknas därför grund att påföra bolaget skattetillägg. I vart fall får det anses oskäligt att påföra bolaget skattetillägg i detta fall.

Skatteverket anser att överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader ska avslås. Under förutsättning att kammarrätten finner att skäl för ersättning föreligger, tillstyrker Skatteverket ersättning med sammanlagt 80 000 kr.

Skatteverket för fram bl.a. följande. Det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade tjänsterna och försäljningen av aktierna i dotterbolaget LEG II Kungsgatan AB. Bolaget har därför inte rätt till avdrag.

Om ett sådant samband inte skulle anses föreligga har bolaget inte styrkt att kostnaderna utgör allmänna omkostnader i bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet. Bolaget har inte preciserat under vilken tidsperiod den nu aktuella kompensationen skulle ha ägt rum och har inte heller uppgett hur kompensationen närmare har skett. Efter försäljningen av aktierna i LEG II Kungsgatan AB har bolaget som enda mervärdesskattepliktiga verksamhet tillhandahållit det enda därefter kvarvarande dotterbolaget LEG II Keflavik AB vissa mervärdesskattepliktiga tjänster. Det kvarvarande dotterbolaget, LEG II Keflavik AB, såldes den 31 januari 2013 och bolaget har sedan dess inte bedrivit någon mervärdesskattepliktig verksamhet. Vidare framgår av Bolagsverkets uppgifter att bolagets styrelse den 11 juni 2014 beslutade att bolaget skulle träda i likvidation och att likvidationen avslutades den 15 december 2015. Den tidsmässiga ramen för att bolaget i sin mervärdesskattepliktiga verksamhet har kompenserat sig för nu aktuella

konsultkostnader är mot denna bakgrund begränsad. Av bolagets redovisning framgår att bolaget i sin mervärdesskattepliktiga verksamhet inte har kompenserat sig för konsultkostnaderna. Så länge bolaget inte kan visa annat får det anses att det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan de tjänster som bolaget har förvärvat och försäljningen av dotterbolagsaktierna. Enbart det förhållandet att bolaget har uppgett att det i den mervärdesskattepliktiga verksamheten har kompenserat sig för kostnaderna kan inte anses medföra att avdragsrätt föreligger.

I bolagets fall har aktieförsäljningen inte skett inom ramen för en sådan omstrukturering som det var fråga om i HFD 2017 ref. 20, dvs. det har inte varit fråga om en omstrukturering som har syftat till, än mindre medfört, att frigöra kapital så att bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet effektiviserades. Enligt Skatteverkets uppfattning kan avdragsrätt för ingående skatt på kostnader för en aktieförsäljning endast komma i fråga när ett företag har anskaffat tjänster i syfte att göra en omstrukturering för att effektivisera och frigöra kapital till en egen kvarvarande rörelse som ligger vid sidan av aktieinnehav och deltagande i förvaltning av ägda bolag.

Skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägget kan inte anses föreligga.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågorna i målen

Den huvudsakliga frågan i målen är om bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende kostnader för konsulttjänster som bolaget har förvärvat i anslutning till avyttring av aktier i ett dotterbolag. Kammarrätten ska också ta ställning till om bolaget ska påföras skattetillägg och om det ska beviljas ersättning för kostnader.

Avdrag för ingående mervärdesskatt

Enligt 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200) får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Den svenska lagstiftningen bygger på de unionsrättsliga reglerna om mervärdesskatt. Av artikel 168 mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) framgår att en beskattningsbar person har rätt att, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala, dra av mervärdesskatt för tjänster som har tillhandahållits honom, i den mån tjänsterna används för hans beskattade transaktioner. Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i artikel 17.2 sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG).

Av EU-domstolens praxis beträffande rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt framgår bl.a. att ingående mervärdesskatt ska dras av om de ingående transaktionerna har ett direkt och omedelbart samband med sådana utgående transaktioner som medför avdragsrätt. Även om det inte finns ett sådant samband har en beskattningsbar person rätt till avdrag när kostnaderna för förvärven utgör en del av personens allmänna omkostnader och således 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 (se bl.a. Sveda, C-126/14, p. 28 och där anmärkta rättsfall).

Bolaget bedrev såväl före som efter aktieavyttringen en mervärdesskattepliktig verksamhet. Eftersom omsättningen av aktierna inte är skattepliktig, kan avdragsrätt inte grundas på ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade konsulttjänsterna och själva aktieavyttringen. Frågan är då om bolaget har rätt till avdrag på grund av att kostnaderna för konsulttjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 16 maj 2017 en dom (HFD 2017 ref. 20) enligt vilken Sveaskog Förvaltnings AB medgavs avdrag för ingående mervärdesskatt avseende konsulttjänster som förvärvats i anslutning till avyttring av aktier i dotterbolag under en omstrukturering av verksamheten. I domen uttalade HFD bl.a. följande.

Sveaskog bedrev såväl före som efter aktieavyttringarna en skattepliktig verksamhet. Bolaget har framhållit att aktieinnehavet i AssiDomän Cartonboard Holding AB med den tillhörande verksamheten har medfört att bolaget kunnat öka avsättningen av sin skogsråvara och att verksamheten i försäkringsbolaget varit inriktad på verksamhetsgrenar som avyttrats inom ramen för omstruktureringen av koncernen. Omstruktureringen – som avslutats genom avyttringen av de nu aktuella dotterbolagen – har syftat till att effektivisera bolagets verksamhet genom att fokusera på skogsrörelsen och att frigöra kapital för den kvarvarande skattepliktiga verksamheten.

Mot denna bakgrund får enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening de aktuella konsultkostnaderna – vilka i allt väsentligt avsett biträde i juridiska och finansiella frågor samt redovisningsfrågor och föranletts av omstruktureringen – anses ha ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Det får förutsättas att, som bolaget anför, kostnaderna för konsulttjänsterna inte kunnat övervältras på köparna av dotterbolagen utan kommit att ingå i priset på bolagets produkter i den skogsförvaltande verksamheten.

Kostnaderna för de förvärvade konsulttjänsterna utgör således allmänna omkostnader i bolagets samlade ekonomiska verksamhet och avdrag ska därför medges för den ingående mervärdesskatten.

Kammarrätten konstaterar att HFD:s dom i det s.k. Sveaskogsmålet innebär ett förändrat rättsläge när det gäller att bedöma om en ingående transaktion objektivt kan kopplas till den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.

Bolaget har framhållit att försäljningen av aktierna i dotterbolaget gjordes för att frigöra kapital i syfte att kunna fokusera på förädlingen av LEG II Keflavik AB. Till skillnad från i avgörandet HFD 2017 ref. 20 är aktieförsäljningen inte någon tydlig omstrukturering. Kammarrätten

menar ändå att de aktuella konsultkostnaderna får anses ha ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Kammarrätten gör bedömningen utifrån det som bolaget har fört fram om syftet med avyttringen (jfr förutom HFD 2017 ref. 20 även Kretztechnik, C-465/03, p. 36). Det får förutsättas att kostnaderna inte har kunnat övervältras på köparna av dotterbolagen utan har kommit att ingå i priset på de tjänster som bolaget tillhandahåller inom ramen för sin samlade ekonomiska verksamhet.

Skatteverket har invänt att det av bolagets redovisning framgår att bolaget i sin mervärdesskattepliktiga verksamhet inte har kompenserat sig för konsultkostnaderna.

EU-domstolen har vid upprepade tillfällen framhållit att avdragsrätten utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående mervärdesskatten. Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv (se bl.a. SKF, C- 29/08 p. 55-56, Abbey National, C-408/98, p. 24 och 35 samt Gabalfrisa m.fl., C-110/98–C-147/98, p. 43-45).

Kammarrätten anser mot denna bakgrund att Skatteverkets invändning om att bolaget inte har kunnat kompensera sig för kostnaderna inte påverkar frågan om avdragsrätt i detta fall.

Sammanfattningsvis är det kammarrättens bedömning att kostnaderna för de förvärvade konsulttjänsterna utgör allmänna omkostnader i bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Överklagandet ska därför bifallas.

Skattetillägg

Som en följd av att kammarrätten medger bolaget avdrag, ska bolaget inte påföras skattetillägg.

Ersättning för kostnader

Kammarrätten har bifallit bolagets överklagande. Kammarrätten anser att bolaget har varit i behov av ombud. Med hänsyn till målets omfattning anser kammarrätten att det är skäligt med ersättning för kostnader med sammanlagt 100 000 kr i förvaltningsrätten och kammarrätten.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Marie Jönsson
lagman
ordförande

Mikael Åberg
kammarrättsråd
referent

Rolf Bohlin
kammarrättsråd

Annika Sandström
f.d. kammarrättslagman

Karin Larsson Linnerhed
föredragande



FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM
Skatteavdelningen
Enhet 4

DOM
2015-04-13
Meddelad i
Stockholm

Mål nr
4230-14
4232-14

KLAGANDE

LEG II Swedish Holdings AB, 556604-8574

Ombud: Advokat Marie Hedin och jur. kand. Isabel Engelmark
Setterwalls Advokatbyrå AB
Box 11235
404 25 Göteborg

MOTPART

Skatteverket
106 61 Stockholm
(dnr 410 3888-14/5281 och 410 3911-14/5281)

ÖVERKLAGADE BESLUT

Skatteverkets beslut den 14 juli 2008 och den 5 februari 2010,
bilaga 1 och 2

SAKEN

Mervärdesskatt redovisningsperioderna augusti 2007 och april-juni 2009
Skattetillägg
Ersättning för kostnader

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning.

Dok.Id 575953

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
115 76 Stockholm	Tegeluddsvägen 1	08-561 680 00 E-post: forvaltningsrattenistockholm@dom.se	08-561 680 01	måndag – fredag 08:00-16:30

YRKANDEN M.M.

Skatteverket beslutade den 14 juli 2008 och den 5 februari 2010 att inte medge LEG II Swedish Holdings AB (bolaget) avdrag för ingående mervärdesskatt för redovisningsperioderna augusti 2007 och april-juni 2009 med 12 952 849 kr respektive 1 125 000 kr. Skatteverket har i beslutet den 5 februari 2010 även påfört bolaget skattetillägg.

Bolaget yrkar att det ska beviljas de yrkade avdragen för ingående mervärdesskatt som Skatteverket inte beviljat. Vidare yrkar bolaget att påfört skattetillägg undanröjs alternativt att bolaget beviljas hel befrielse från skattetillägget. Bolaget yrkar även ersättning för kostnader i målen.

Till stöd för sin talan hänvisar bolaget till vad som tidigare anförts hos Skatteverket samt anför i huvudsak följande. Grunden för överklagandet är i första hand att aktieavyttringen utgör en från mervärdesskatt undantagen verksamhetsöverlåtelse och att kostnaderna utgör sådana allmänna omkostnader för vilka mervärdesskatten är avdragsgill när den avyttrade verksamheten varit mervärdesskattepliktig. I andra hand anser bolaget att avdragsrätt föreligger på den grunden att kostnaderna utgör allmänna omkostnader i bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet vilken består i tillhandahållande av mervärdesskattepliktiga tjänster till sina dotterbolag. Bolaget har inte lämnat någon oriktig uppgift varför det saknas grund att påföra skattetillägg. Om grund för att påföra skattetillägg finns är det uppenbart oskäligt att påföra skattetillägg.

Bolaget ägde fram till den 27 juli 2007 samtliga aktier i LEG II Kungsgatan AB (dotterbolaget). Bolaget beslutade att avyttra del av verksamheten som avsåg fastigheten Kåkenhuset 37 genom att avyttra aktierna i dotterbolaget. I anledning av avyttringen av dotterbolaget ådrog sig bolaget en del kostnader huvudsakligen relaterade till det arbete som

förvaltaren av fastigheten lagt ner under innehavstiden men även arvode för rådgivning kring avyttringen av fastigheten.

Bolaget har varit ett aktivt moderbolag. Bolaget har löpande tillhandahållit dotterbolaget mervärdesskattepliktiga tjänster mot ersättning i form av finansiell och strategisk rådgivning. Bolaget har även tillhandahållit tjänster avseende löpande förvaltning och tillgångsförvaltning. Det har mellan bolaget och dotterbolaget upprättats skriftliga avtal avseende tillhandahållandet av tjänster. Härutöver har bolaget haft ett övergripande ansvar för koncernen. Genom att avyttra aktierna har bolaget inte bara avvecklat sitt ägande i dotterbolaget utan även avvecklat den del av bolagets verksamhet som omfattat tillhandahållande av tjänster till dotterbolaget. Eftersom det föreligger ett direkt samband mellan de uppkomna kostnaderna och bolagets avyttring av en del av verksamheten som är mervärdesskattepliktig har bolaget full avdragsrätt för mervärdesskatt på kostnader hänförliga till överlåtelsen. Bolaget har överlåtit en självständig del av verksamheten genom dotterbolaget och förvärvaren har bedrivit mervärdesskattepliktig verksamhet samt har haft för avsikt att fortsätta bedriva den mervärdesskattepliktiga verksamheten i dotterbolaget vidare efter överlåtelsen. Överlåtelsen har därmed inneburit en överföring av bolagets samtliga tillgångar. Bolagets avyttring av aktierna i dotterbolaget får anses ha ett direkt samband med hur koncernens verksamhet organiserats och aktieförsäljningen utgör således en direkt, stadigvarande och en nödvändig förlängning av bolagets ekonomiska verksamhet. Förutsättningarna för verksamhetsöverlåtelse är uppfyllda. Det finns inget direkt samband mellan konstaderna för försäljningen av aktierna i dotterbolaget och en från mervärdesskatt undantagen ekonomisk verksamhet. Kostnaden för de förvärvade tjänsterna får anses ha ett direkt och omedelbart samband med hela bolagets ekonomiska verksamhet. Kostnaden för avyttringen av dotterbolaget får anses utgöra en allmän omkostnad i den mervärdesskatte-

pliktiga verksamheten. Avdragsrätten ska därför bedömas utifrån verksamheten i stort.

Bolaget har inte haft möjlighet att kompensera sig för de aktuella kostnaderna genom att höja priset på de avyttrade aktierna i dotterbolaget utan kostnaderna har ingått som kostnadskomponenter i priset för de transaktioner som omfattas av bolagets ekonomiska verksamhet. Vidare har kostnaderna inte fullt ut varit kända för bolaget vid den tidpunkt då aktieförsäljningen genomfördes. Vad avser mervärdesskatten på fakturorna från Genesta Property Nordic AB (Genesta) nekar Skatteverket bolaget avdrag med 12 011 462 kr respektive 1 125 000 kr. Genesta har, sedan förvärvet av dotterbolaget, på uppdrag av bolaget, varit s.k. Asset Manager för fastigheten Kåkenhuset 37. Uppdraget har varit att förvalta och utveckla fastigheten så att bolaget skulle kunna sälja fastigheten med god sammanlagd avkastning. En fast ersättning för detta arbete har utgått. Utöver det fasta arvodet för förvaltningen, som fakturerats löpande, har avtalats att Genesta även ska erhålla en rörlig ersättning i förhållande till hur bra man genomför sitt uppdrag och beroende av till vilket pris fastigheten sedermera kan säljas. Det är med anledning av denna överenskommelse som fakturan från Genesta består av två kategorier, en ”incentive fee” och en ”aquisition fee” som vardera består av två poster. Provisional Incentive fee avser ersättning för att genomföra försäljning av dotterbolaget och därmed även avslutandet av uppdraget som Asset Manager. Ersättningen baseras på bolagets resultat av försäljningen. Net present value of escrow och partial project escrow release avser ersättning för tjänster som tillhandahållits bolaget i samband med att bolaget lämnat garantier om att vissa villkor ska vara uppfyllda innan hela köpeskillingen utbetalas av köparen. Köparen har därav deponerat en del av köpeskillingen hos en oberoende part i avvaktan på att villkoren ska uppfyllas och beloppet kan överföras till bolaget. Genesta har varit delaktiga i denna del och har rätt till ersättning då avtalsvillkoren uppfyllts. Additional asset management fee

avser ett fast arvode för ”post-sale issues” i enlighet med ett tilläggsavtal daterat 29 september 2008. Vad avser mervärdesskatten på fakturan från Jones Lang LaSalle Holding AB (LaSalle) nekar Skatteverket bolaget avdrag med 941 387,50 kr. LaSalle har varit rådgivare till bolaget i frågor kring överlåtelsen.

Bolaget har inte lämnat någon oriktig uppgift och det saknas därmed grund för påförande av skattetillägg. Om bolaget påförs skattetillägg anser bolaget att skattetillägget ska undanröjas i dess helhet eftersom det inte står i rimlig proportion till den eventuella felaktiga bedömningen. Frågan om hur avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska behandlas är föremål för diskussion och rättsläget är oklart.

Skatteverket vidhåller besluten och tillägger bl.a. följande. Det är endast aktierna i dotterbolaget som utgör en tillgång i bolagets ekonomiska verksamhet och det är endast dessa aktier som bolaget kan överlåta. Försäljningen av dotterbolagets aktier utgör inte en verksamhetsöverlåtelse. Såvitt framgår har bolaget förvärvat tjänsterna som ett led i försäljningsprocessen. Kostnaderna för tjänsterna tillhör mot bakgrund av detta kostnadskomponenterna i transaktionen och får därmed anses ingå i priset för de sålda aktierna. Det föreligger således ett direkt och omedelbart samband mellan de tjänster som bolaget har förvärvat och försäljningen av dotterbolagsaktierna varför avdrag inte kan medges. Även om det skulle anses att det inte föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan de tjänster som bolaget har förvärvat och försäljningen av dotterbolagsaktierna föreligger inte avdragsrätt eftersom bolaget inte har styrkt att tjänsterna utgör allmänna omkostnader för bolaget.

När bolaget den 7 juli 2009 gav in skattedeklarationen för april-juni 2009 hade Skatteverket i omprövningsbeslut mindre än ett år tidigare nekat bolaget avdrag för samma slags kostnad som nu ifrågasatt avdrag

avser. Bolaget underlät trots detta att informera Skatteverket om karaktären på det nu ifrågavarande avdraget. Denna underlåtenhet får anses utgöra en i detta sammanhang så försvårande omständighet att felredovisningen får anses ha varit uppenbart avsiktlig. Mot bakgrund av detta kan skäl för befrielse från skattetillägget inte anses föreligga.

Bolaget invänder bl.a. följande. Kostnaderna utgör inte kostnadskomponenter som ingår i priset för aktierna. Av de aktuella fakturorna framgår att Genestas och LaSalles ersättning beräknas utifrån storleken på försäljningspriset. Dessa arvoden har inte på något sätt tagits med i kalkylen för priset på aktierna. Det är mycket ovanligt att ersättning till rådgivare ingår som en kostnadskomponent i priset på aktierna. Det är helt enkelt kostnader som säljaren får bära och kan inte övervältras på köparen. En praktisk aspekt i sammanhanget är att arvoden ofta bestäms till en procentuell andel av priset på aktierna och följaktligen är det då svårt att lägga in dessa poster i kalkylen eftersom de blir kända först efter när affären genomförts.

SKÅLEN FÖR FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan i målen är om bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på kostnader för tjänster som uppkommit i samband med avyttring av aktier i dotterbolaget. Förvaltningsrätten har även att ta ställning till om det finns skäl för att ta ut skattetillägg samt om bolaget bör beviljas ersättning för sina kostnader i målen.

Tillämpliga bestämmelser

Av 1 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, framgår att mervärdesskatt ska betalas vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Av

8 kap. 3 § ML framgår att den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Av 3 kap. 9 § ML framgår att från skatteplikt undantas sådan omsättning som utgör värdepappershandel, varmed avses bl.a. omsättning av aktier. Vidare gäller enligt 3 kap. 25 § ML ett undantag från skatteplikt vid s.k. verksamhetsöverlåtelse.

Bestämmelserna i ML ska tolkas med beaktande av motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet (77/388/EEG), numera mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) och relevant praxis från EU-domstolen.

Ska bolaget medges avdrag för ingående mervärdesskatt?

Av betydelse för avdragsrätten är för det första om avyttringen ska anses utgöra ett led i bolagets ekonomiska verksamhet. Om så är fallet blir frågan om avyttringen ska behandlas som en verksamhetsöverlåtelse samt om utgifterna för tjänsterna på denna grund eller i övrigt är att betrakta som allmänna omkostnader.

Av handlingarna i målet framgår att bolaget beslutade att avyttra den del av verksamheten som avsåg fastigheten Kåkenhuset 37 genom att avyttra aktierna i dotterbolaget.

Rena förvärv, innehav eller försäljningar av aktier utgör i princip inte någon ekonomisk verksamhet och faller därför utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Dessa transaktioner utgör inte något utnyttjande av egendom i syfte att fortlöpande vinna intäkter, eftersom den enda inkomsten från dessa transaktioner består i en eventuell vinst vid försäljningen av aktierna. En försäljning av aktier kan dock omfattas av tillämpningsområdet om det säljande bolaget direkt eller indirekt tagit del i förvaltningen av det sålda bolaget eller om försäljningen utgör en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av det säljande bolagets skatte-

pliktiga verksamhet, t.ex. om mervärdesskattepliktiga förvaltningstjänster tillhandahålls mellan bolagen (EU-domstolens dom i mål C 29/08, AB SKF, p. 28, 31 och 33 och däri angiven praxis).

Bolaget har obestritt uppgett att det löpande tillhandahållit dotterbolaget rådgivnings- och förvaltningstjänster som varit föremål för mervärdesskatt. Bolagets avyttring av dotterbolaget får mot denna bakgrund anses ha ett direkt samband med hur bolagets verksamhet organiseras. I enlighet med EU-domstolens dom i det s.k. SKF-målet (se ovan) utgör aktieförsäljningen till följd därav en direkt, stadigvarande och nödvändig förlängning av bolagets ekonomiska verksamhet och som därför omfattas av nämnda verksamhet. Avyttringen av aktierna i dotterbolaget utgör därmed en ekonomisk verksamhet som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

Fråga är då om bolagets försäljning av aktier kan likställas med s.k. verksamhetsöverlåtelse och såldes är en transaktion som inte utgör någon omsättning i mervärdesskattehänseende.

Av praxis framgår numera att en fristående aktieförsäljning inte kan betraktas som en verksamhetsöverlåtelse (HFD 2014 ref. 1 och p. 38 i EU-domstolens dom i målet C-651/11, X BV).

Förvaltningsrätten konstaterar att det inte har framkommit att aktierna i dotterbolaget har överlåtits tillsammans med andra tillgångar. Utgångspunkten vid bedömningen av bolagets avdragsrätt är därmed att avyttringen inte omfattas av regeln för verksamhetsöverlåtelser. Det bolaget anfört om att förvärvaren har haft för avsikt att fortsätta bedriva den mervärdesskattepliktiga verksamheten i dotterbolaget vidare efter överlåtelsen ändrar inte denna bedömning.

Förvaltningsrätten konstaterar således att aktieförsäljningen faller inom mervärdesskattepliktens område eftersom den är en förlängning av bolagets ekonomiska verksamhet men att den samtidigt är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Avdragsrätt kan emellertid ändå föreligga om kostnaderna utgör en del av bolagets allmänna omkostnader, dvs. om kostnaderna kan anses ha ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet, och alltså utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som bolaget omsätter (jfr HFD 2014 ref. 1 och p. 58 och p. 72-73 i SKF-målet). I detta avseende är det bolaget som har bevisbördan för att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger.

Vid bedömningen av om kostnaderna utgör allmänna omkostnader ska det i ett första steg prövas om det kan påvisas ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade tjänsterna och aktieförsäljningarna. Om så är fallet kan avdrag inte komma i fråga (jfr RÅ 2010 ref. 56 och jfr p. 71 i SKF-målet).

Tjänsterna har såvitt framgår av bolagets beskrivning bl.a. bestått i att förvalta och utveckla fastigheten Kåkenhuset 37 inför en försäljning samt rådgivning kring avyttringen av fastigheten.

Vad avser fakturorna från Genesta har följande framkommit. Genestas uppdrag har varit att förvalta och utveckla fastigheten så att bolaget skulle kunna sälja fastigheten med god sammanlagd avkastning. Fakturorna avser bl.a. ersättning för att genomföra försäljning av dotterbolaget vilken baserades på bolagets resultat av försäljningen. Fakturorna avser även ersättning för tjänster i samband med deponering av del av köpeskillingen

och ett fast arvode för ”post-sale issues”. Fakturan från LaSalle avser rådgivning i frågor kring överlåtelsen.

Förvaltningsrätten anser att tjänsterna kännetecknas av att de inte skulle ha förvärvats om det inte vore för att sälja aktier i dotterbolaget och tjänsterna som helhet är av sådan natur att de får antas vara direkt eller omedelbart hänförliga till försäljningen av aktierna i dotterbolaget.

Mot denna bakgrund anser förvaltningsrätten att bolaget inte har visat att det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade tjänsterna och aktieförsäljningen. Vad bolaget har anfört om att bolaget inte har haft möjlighet att kompensera sig för de aktuella kostnaderna genom att höja priset på de avyttrade aktierna i dotterbolaget och att kostnaderna inte fullt ut varit kända för bolaget vid den tidpunkt då aktieförsäljningen genomfördes ändrar inte denna bedömning. Avdrag för den ingående mervärdesskatten på kostnaderna för tjänsterna kan därmed inte medges. Överklagandet ska därför avslås i denna del.

Skattetillägg

Skatteverket har påfört bolaget skattetillägg i beslutet den 5 februari 2010 eftersom verket anser att bolaget lämnat en oriktig uppgift på grund av att bolaget gjort avdrag för ingående mervärdesskatt som det inte haft avdragsrätt för. Skatteverket har anfört att bolaget har meddelats Skatteverkets bedömning avseende uppkommen fråga om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt i det tidigare beslutet av den 14 juli 2008. Skatteverket anser att bolaget därför borde haft insikt om verkets uppfattning att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt inte förelegat i aktuellt fall.

Bolaget har gjort gällande att ingen oriktig uppgift lämnats eftersom frågan om hur avdragsrätt för ingående mervärdesskatt ska behandlas vid tidpunkten för avdraget var föremål för diskussion och rättsläget var oklart.

Förvaltningsrätten konstaterar inledningsvis att bolaget har lämnat oriktig uppgift genom att begära avdrag för ingående mervärdesskatt det inte har haft rätt till. Avdraget har därmed varit felaktigt och grund för att påföra skattetillägg föreligger därmed. Förvaltningsrätten instämmer förvisso i bolagets bedömning att rättsläget vid tidpunkten för avlämnande av mervärdesskattedeklarationen var oklart. Med hänsyn till detta borde bolaget dock, enligt förvaltningsrätten, på något sätt ha upplyst om förhållandet i eller i anslutning till sin mervärdesskattedeklaration. Detta särskilt då bolaget haft vetskap om Skatteverkets inställning i frågan. Grund för hel eller delvis befrielse har inte framkommit. Överklagandet ska därför avslås även i denna del.

Ersättning för kostnader

Bolaget har yrkat ersättning för kostnader i målen. Bolaget har inte vunnit bifall till sin talan. Någon annan grund för att medge ersättning har inte framkommit. Yrkandet om ersättning ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 3 (DV 3104A).

Birgitta Laestander

Rådman

Nämndemännen Bo Klasmark, Bo Lilljeqvist och Cecilia Söderman har också deltagit i avgörandet.

Ninnie Eriksson har föredragit målen.



HUR MAN ÖVERKLAGAR

Om Ni vill överklaga förvaltningsrättens dom/beslut ska Ni skriva till Kammarrätten i Stockholm.

Skrivelsen ska dock skickas eller lämnas till förvaltningsrätten. Tala om varför Ni anser att domen/beslutet ska ändras och vilken ändring Ni vill ha. Sänd även med sådant som Ni anser ha betydelse och som Ni inte tidigare gett in.

- För att kammarrätten ska kunna ta upp Ert överklagande måste Er skrivelse ha kommit in till förvaltningsrätten **inom två månader** från den dag då Ni fick del av domen/beslutet. För offentlig part räknas dock tvåmånaderstiden från den dag då domen/beslutet meddelades. (Angående beräkningen av tiden för överklagande, se nedan.)
- Tala om vilken dom eller vilket beslut Ni överklagar genom att anteckna förvaltningsrättens namn och målnummer.
- Uppge person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Adress och telefonnummer till Er arbetsplats ska också anges samt eventuell annan adress där Ni kan nås för delgivning. Har Ni redan tidigare lämnat dessa uppgifter i målet – och om de fortfarande är aktuella – behöver Ni inte uppges igen.

- Om Ni anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges.
- Om någon person- eller adressuppgift ändras, ska Ni utan dröjsmål anmäla ändringen till kammarrätten.

Adressen till förvaltningsrätten framgår av förvaltningsrättens dom/beslut.

Behöver Ni fler upplysningar om hur man överklagar kan Ni vända Er till förvaltningsrätten.

Sista dagen för överklagande är i regel den dag som genom sitt tal i månaden motsvarar den dag Ni fick del av domen/beslutet. Om Ni fick del av förvaltningsrättens dom/beslut t.ex. den 30 juni måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 augusti. Om Ni fick del av domen/beslutet en dag med ett tal i månaden som inte finns i slutmånaden löper besvärstiden ut på slutmånadens sista dag. Om Ni fick del av domen/beslutet t.ex. den 31 juli måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 september.

Om sista dagen för överklagande infaller på lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton räcker det att besvärshandlingen kommer in nästa vardag.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten.*

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nå för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.