

**KLAGANDE**

Hexagon AB, 556190-4771
Box 3692
103 59 Stockholm

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 1 juli 2016
i mål nr 21688-14 och 21689-14, se bilaga A

SAKEN

Mervärdesskatt redovisningsperioderna januari och juni 2002 samt
februari och maj-juli 2005

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten upphäver förvaltningsrättens dom och Skatteverkets beslut
samt medger Hexagon AB avdrag för ingående mervärdesskatt för år 2002
med sammanlagt 116 000 kr och för år 2005 med sammanlagt 1 149 236 kr.

YRKANDEN M.M.

Hexagon AB (Hexagon) vidhåller sitt yrkande att avdrag ska ges för mervärdesskattekostnader belöpande på försäljningskostnader vid avyttringar av de av Hexagon AB ägda affärsområdena Hexagon Wireless och Hexagon Automation.

Hexagon inger ett stort antal styrelseprotokoll, avtal m.m. hänförliga till avyttringarna.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet. För den händelse kostnaderna för de aktuella aktieavyttringarna skulle bedömas som allmänna omkostnader i verksamheten anser Skatteverket att avdragsrätten ska bestämmas efter skälig grund i enlighet med bestämmelserna i 8 kap. 13 § mervärdesskattelagen (1994:200).

Hexagon anför, utöver vad som tidigare framförts, i huvudsak följande.

Frågan om verksamhetsöverlåtelse

Försäljningarna utgjorde överlåtelser av en hel verksamhet och inte av en enskild tillgång ur en verksamhet. Av ingivna bilagor framgår att patent, varumärken, datasystem, kundfordringar, försäkringar m.m. förts över vid verksamhetsförsäljningarna. Tillgångarna har inte prissatts separat utan har varit en del av det totala priset som förhandlats fram för respektive affär. Bolaget har ”flyttat ihop” de båda affärsområdenas legala enheter under ett bolag för att underlätta en försäljning så att bara ett bolag behöver säljas legalt och vid denna försäljning följer alla dotterbolag med. Vidare har bestämts vilka tillgångar som behöver flyttas över för att affärsområdet ska kunna drivas vidare självständigt av köparen. Av praxis framgår att en aktieförsäljning kan vara en verksamhetsöverlåtelse om aktierna ingår i en självständig del som medger utövande av en självständig ekonomisk verksamhet som drivs vidare av förvärvaren (C-651/11 X BV).

Allmänna omkostnader

Enligt tidigare svensk praxis som byggde på EU-domstolens dom i mål C-29/08, SKF, har Skatteverket påstått att avdragsrätt saknas för kostnader som uppkommit i samband med bolagsförsäljningar. Argumentet har då varit att kostnaderna har ansetts ha haft ett omedelbart samband med en undantagen aktieförsäljning, varför avdragsrätt har saknats.

Högsta förvaltningsdomstolen, HFD, har nu i rättsfallet HFD 2017 ref. 20 (Sveaskogdomen) konstaterat att man vid prövning av avdragsrätten snarare ska bedöma om kostnaden har tagits för den kvarvarande momspliktiga verksamheten. I det målet konstaterades att avyttringen av dotterbolagen syftade till att effektivisera samt frigöra kapital för den kvarvarande verksamheten, varför kostnaderna fick anses ha ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Bolaget beviljades följaktligen fullt momsavdrag för samtliga ombudskostnader och andra kostnader som uppkommit i samband med aktieförsäljningarna.

Sveaskogdomen medför ett förändrat rättsläge avseende avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärvade i samband med aktieöverlåtelser. Domen bekräftar bl.a. att den tvåstegsbedömning som tillämpades i RÅ 2010 ref. 56 och som även anammats av Skatteverket är överspelad. I Sveaskogdomen prövar HFD först om rådgivningstjänsterna kan ha ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten.

Hexagon sålde år 2002 affärsområdet Wireless (Moteco) och år 2005 affärsområdet Automation. Dessa två försäljningar avsåg avyttringar av hela affärsområden, separata verksamhetsgrenar, som inte längre skulle ingå i Hexagons ”core business”. Koncernens styrelse hade fattat det strategiska beslutet att koncernen skulle bli en renodlad mätteknikkoncern. Övriga affärsområden skulle säljas eller börsnoteras.

Både Wireless och Automation, framför allt det senare, såldes också för att frigöra kapital som behövdes i den kvarvarande verksamheten. Hexagon stärkte sin kvarvarande position inom mätteknik när den schweiziska koncernen Leica Geosystems AG förvärvades år 2005. Detta var ett mycket stort förvärv och försäljningen av affärsområdet Automation och frigörandet av kapital var helt avgörande för att Hexagon kunde finansiera köpet av Leicakoncernen.

Hexagons syfte med försäljningarna av affärsområdena Wireless och Automation är identiska med dem som Sveaskog anförde i nämnda mål, nämligen att effektivisera koncernverksamheten och att frigöra kapital.

I det nu aktuella målet är parterna överens om att Hexagon utfört mervärdesskattepliktiga tjänster åt de sålda dotterbolagen och att innehaven av bolagen och försäljningarna av aktierna i bolagen varit en del av Hexagons ekonomiska verksamhet.

Hexagon har burit försäljningskostnaderna eftersom dessa inte ingick i priset för försäljningen av underkoncernerna. Försäljningarna skedde efter en budgivning där priset helt styrdes av vad köparen med högst bud var beredd att betala. Kostnaderna för transaktionen blev inte kända förrän priset fastställdes och någon justering av priset gjordes inte. I en sådan situation när priset är bestämt är det omöjligt för Hexagon att kräva mer betalt av köparna för att täcka sina försäljningskostnader.

Fullt ut aktiva moderbolag kan inte förväntas att alltid göra positiva resultat, särskilt inte börsnoterade bolag då de har kostnader som inte kan debiteras dotterbolagen. Finansieringen av moderbolagets icke debiterbara verksamhet sker ofta genom utdelningar som enligt EU-praxis inte ska begränsa avdragsrätten. Att ett bolag inte visar ett positivt resultat är inte heller något som i sig har begränsat avdragsrätten mervärdesskattemässigt.

Begränsning av avdragsrätten

8 kap. 13 § mervärdesskattelagen är inte tillämplig eftersom Hexagons huvudsakliga verksamhet är skattepliktiga managementtjänster.

Skatteverket anför i huvudsak följande.

Frågan om verksamhetsöverlåtelse

Försäljningen av Wireless och Automation har, utöver överlåtelsen av aktier, bestått i att ett stort antal tillgångar överlåtits från olika dotterbolag inom Hexagonkoncernen. Även om dessa tillgångar sammantaget kan fungera som självständiga verksamheter så har dessa verksamheter överlåtits i form av separata tillgångar från olika säljare, inte som en samlad verksamhet från en beskattningsbar person. En sådan transaktion kan inte jämföras med en verksamhetsöverlåtelse som omfattas av 3 kap. 25 § mervärdesskattelagen.

Allmänna omkostnader

Alla inköp i en verksamhet ska som utgångspunkt kopplas till en eller flera utgående transaktioner. Endast om en sådan koppling saknas kan det bli aktuellt att ta ställning till om köpet i stället ska ses som en allmän omkostnad. I samband med en aktieförsäljning måste det därför först klarläggas om de inköpta tjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. För att kunna ta ställning till detta ska en bedömning göras av om de aktuella köpen ingår i priset på de sålda aktierna, eller om det i stället kan visas att de ingår som kostnadskomponenter i priset på de transaktioner som omfattas av den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet (jfr EU-domstolens avgörande i mål C-29/08, SKF, punkt 73).

Enligt Skatteverkets uppfattning finns det stora skillnader mellan omständigheterna i nu aktuellt mål och de omständigheter som var föremål för HFD:s bedömning i Sveaskogmålet. Sveaskog tillhandahöll inte endast

koncernövergripande ledningsfunktioner, utan ägde och förvaltade också ett stort eget innehav av skogsfastigheter. Aktieavyttringarna var ett led i en omstrukturering av Sveaskogs verksamhet som syftade till att effektivisera företagets verksamhet genom att fokusera på skogsrörelsen och frigöra kapital för den kvarvarande verksamheten. I målet hade inte heller visats att kostnaderna för aktieavyttringen hade ingått i priset på aktierna. I stället förutsatte domstolen att kostnaderna kommit att ingå i priset på Sveaskogs produkter inom den skogförvaltande verksamheten.

Hexagon bedriver ingen verksamhet utöver ägandet av dotterbolag och deltagandet i förvaltningen av dessa. När ett sådant bolag avyttrar aktier i dotterbolag saknas, enligt Skatteverkets uppfattning, normalt samband med förvaltningen av övriga dotterbolag. Aktieavyttringen kan därför inte anses göras i syfte att frigöra kapital eller effektivisera förvaltningen av övriga dotterbolag. Det finns därmed inget direkt och omedelbart samband mellan de kostnader som uppstått med anledning av aktieavyttringen och bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Det saknar i detta sammanhang betydelse om frigjort kapital eventuellt kan komma att användas i andra koncernbolags verksamhet, då varje koncernbolag i mervärdesskattehänseende ska bedömas för sig.

Den absoluta merparten av de i målet aktuella kostnaderna har uppstått under 2005, då avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till avyttringskostnader har skett med 1 149 236 kr. Av bolagets inlämnade deklARATIONER framgår vidare hur verksamheten utvecklats efter aktieavyttringen. Den mervärdesskattepliktiga försäljningen har minskat under de år som följt på den i målet aktuella aktieavyttringen. Detta motsäger Hexagons uppfattning att kostnaderna för denna avyttring kommit till nytta för bolagets försäljning av tjänster.

Hexagon har uppvisat ett negativt rörelseresultat samtliga år sedan år 2000, med undantag för 2014 då man redovisade ett positivt resultat om

261,4 miljoner kr. Mot denna bakgrund kan inte Hexagon anses ha visat att det verkligen har funnits utrymme för att låta de i målet aktuella kostnaderna för aktieavyttringen ingå i priset på de tjänster som bolaget tillhandahåller sina dotterbolag.

Sammantaget är Skatteverkets uppfattning därför att omständigheterna i målet är väsentligt annorlunda jämfört med dem som var aktuella i det av Hexagon åberopade avgörandet från HFD. Detta avgörande utgör därför inget hinder för att neka Hexagon avdrag för ingående mervärdesskatt i detta mål.

Begränsning av avdragsrätten

Hexagon har självt hävdats att dess intäkter från räntor ökat markant efter förvärvet av Leica Geosystems år 2005. Ränteintäkterna uppgick för 2016 till 259 miljoner kr att jämföra med 103 miljoner kr år 2005. Det kan därför starkt ifrågasättas om bolaget ska få fullt avdrag för de kostnader som uppstått i samband med de i målet aktuella aktieavyttringarna även om dessa skulle bedömas som allmänna omkostnader i verksamheten. Snarare ska avdragsrätten i sådant fall bedömas efter skälig grund enligt 8 kap. 13 § ML.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan om verksamhetsöverlåtelse

Kammarrätten har i dom den 16 september 2014 i mål nr 3981-11 och 3982-11 funnit att de nu aktuella aktieavyttringarna inte utgjort verksamhetsöverlåtelser. HFD har i beslut den 26 juni 2015 inte funnit skäl att meddela prövningstillstånd. Kammarrätten gör nu samma bedömning som förvaltningsrätten i den överklagade domen, nämligen att varken underlaget eller förutsättningarna för prövningen i övrigt har ändrats i förhållande till hur det förhöll sig vid tidpunkten för kammarrättens tidigare avgörande. De

aktuella aktieöverlåtelserna är alltså inte att anse som verksamhetsöverlåtelser.

Allmänna omkostnader

Som förvaltningsrätten anfört kan rätt till avdrag för konsultkostnader i samband med aktieavyttringar föreligga under förutsättning att tjänsterna utgör allmänna omkostnader och därigenom utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som bolaget tillhandahåller. Sådana kostnader har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, p. 28 och där anmärkta rättsfall).

EU-domstolen har uttalat att det ankommer på den nationelle tillämparen att med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet avgöra om kostnaderna för konsulttjänster kan komma att ingå i priset för de avyttrade aktierna eller om kostnaderna endast ingår i de kostnadskomponenter som utgör priset på de transaktioner som omfattas av den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet (SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, p. 73).

I rättsfallet HFD 2017 ref. 20, uttalar 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 anfört, 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 Sveaskogdomen och den utveckling som skett i EU-domstolens praxis innebär ett förändrat rättsläge när det gäller avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rådgivningstjänster förvärvade i samband med aktieöverlåtelser. I Sveaskogdomen prövar HFD först om rådgivningstjänsterna kan ha ett direkt och omedelbart samband med den samlade ekonomiska verksamheten. När HFD slagit fast att så är fallet anför domstolen att ”det får förutsättas att, som bolaget anfört, kostnaderna för konsulttjänsterna inte kunnat övervältras på köparna av dotterbolagen utan kommit att ingå i priset på bolagets produkter i den skogsförvaltande verksamheten”.

Hexagon har uppgett följande. Hexagonkoncernens styrelse hade fattat det strategiska beslutet att koncernen skulle bli en renodlad mätteknikkoncern. Försäljningarna av affärsområdena Wireless och Automation avsåg avyttringar av separata verksamhetsområden som inte längre skulle ingå i Hexagons kärnverksamhet. Wireless och Automation såldes också för att frigöra kapital för att bl.a. finansiera köpet av en schweizisk koncern inom mätteknik.

Mot den bakgrunden får enligt kammarrättens mening de aktuella konsultkostnaderna anses ha ett direkt och omedelbart samband med Hexagons samlade ekonomiska verksamhet (jfr förutom HFD 2017 ref. 20 även målen C-408/98 Abbey National, punkterna 35 och 36 och C-465/03 Kretztechnik, punkt 36). Det får förutsättas att kostnaderna inte har kunnat

övervältras på köparna av dotterbolagen utan har kommit att ingå i priset för de tjänster som Hexagon tillhandahåller.

Skatteverket har invänt att Hexagon inte har visat att det funnits utrymme för att låta kostnaderna för aktieavyttringen ingå i priset för de tjänster som bolaget tillhandahåller sina dotterbolag.

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.

Kostnaderna för de förvärvade konsulttjänsterna utgör således allmänna omkostnader i bolagets samlade ekonomiska verksamhet och avdrag ska därför medges för ingående mervärdesskatt på denna grund.

Begränsning av avdragsrätten

Skatteverket har anfört att bolagets avdragsrätt ska begränsas och bedömas efter skälig grund enligt 8 kap. 13 § ML. Bolaget har motsatt sig en sådan fördelning eftersom bolagets huvudsakliga verksamhet utgörs av skattepliktiga managementtjänster.

Enligt 8 kap. 13 § ML ska avdragsrätten uppdelas efter skälig grund för det fall den ingående skatten endast delvis avser förvärv som medför avdragsrätt. Mervärdesskattelagens bestämmelser ska tolkas mot

bakgrund av motsvarande bestämmelser i mervärdesskattedirektivet (Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt). Bestämmelser om fördelning av avdragsrätten finns i artiklarna 173–175 i direktivet. Av artikel 174 p 2 b framgår att avdragsrätten inte ska begränsas av den omsättning som kan hänföras till transaktioner som har karaktären av bitransaktioner till fastighets- och finansiella transaktioner. Vid en bedömning av omständigheterna i målet anser kammarrätten att de transaktioner som är föremål för prövning i detta mål utgör bitransaktioner och således omfattas av denna bestämmelse. Kammarrätten anser mot denna bakgrund att avdragsrätten inte ska begränsas i enlighet med 8 kap. 13 § ML.

Överklagandet ska bifallas och Hexagon medges avdrag med yrkade belopp.

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

Marie Jönsson
kammarrättslagman
ordförande

Mikael Åberg
kammarrättsråd

Rolf Bohlin
kammarrättsråd

Annika Sandström
f.d. kammarrättslagman
referent

**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM**

Avdelning 22

DOM
2016-07-01
Meddelad i
StockholmMål nr
21688-14
21689-14**KLAGANDE**Hexagon AB, 556190-4771
Box 3692
103 59 Stockholm**MOTPART**Skatteverket
116 81 Stockholm

Dnr 480 484729-09/528 m.fl.

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets två omprövningsbeslut den 23 mars 2009

SAKEN

Mervärdesskatt redovisningsperioderna januari och juni 2002 samt februari och maj-juli 2005

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Dok.Id 738055

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

BAKGRUND

Kammarrätten i Stockholm har i dom den 16 september 2014 i mål nr 3981-11 och 3982-11 upphävt förvaltningsrättens dom i mål nr 12142-10 och 12143-10 och återförvisat målen till förvaltningsrätten för prövning. Bakgrunden till återförvisning är följande. Av rättspraxis framgår att fristående aktieförsäljningar inte kan anses utgöra verksamhetsöverlåtelser (jfr EU-domstolens avgörande i mål C-651/11 X BV och Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i HFD 2014 ref. 1). Förvaltningsrätten hade i den överklagade domen bedömt att Hexagon AB:s (härefter Hexagon alternativt bolaget) avyttringar av dotterbolagsaktier utgjorde verksamhetsöverlåtelser och medgett bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt avseende konsulttjänster som hade förvärvats med anledning av aktieavyttringarna. Skatteverket överklagade till Kammarrätten i Stockholm som ansåg att utredningen inte gav stöd för att aktierna hade överlåtit tillsammans med andra tillgångar och att avyttringarna därför inte var att anse som verksamhetsöverlåtelser. Kammarrätten beslutade därför att upphäva förvaltningsrättens dom och att återförvisa målen för prövning av Hexagons i andra hand framställda yrkande om att medges avdrag för försäljningskostnaderna såsom allmänna omkostnader i bolaget.

YRKANDEN M.M.

Hexagon vidhåller sitt i första hand framställda yrkande om att avdrag för ingående mervärdesskatt avseende försäljningskostnaderna ska medges i dess helhet. I andra hand yrkas avdrag för ingående mervärdesskatt på försäljningskostnader som inte är hänförliga till biträde vid förhandlingar med köparna eller advokattjänster i samband med avtalsskrivning. Till stöd för sin talan anför Hexagon i huvudsak följande. Kammarrätten kan inte ha prövat om aktierna har överlåtit tillsammans med andra tillgångar, vilket är avgörande för att en verksamhetsöverlåtelse ska anses föreligga. Vid

överlåtelseerna förde Hexagon över tillgångar, rättigheter och funktioner till de avyttrade affärsområdena. Detta gjordes i syfte att göra affärsområdena självständiga så att köparna skulle kunna träda in i Hexagons ställe. Vidare ska beaktas att Hexagon överlät samtliga aktier. Detta har i sig medfört att köparna har kunnat driva affärsområdena självständigt utan inflytande från tidigare ägare, vilket framgår av EU-domstolens dom i X BV-målet. För det fall förvaltningsrätten kommer fram till att det inte är fråga om verksamhetsöverlåtelser hänvisas det till den specifikation av försäljningskostnaderna som har lämnats i bolagets yttrande den 26 augusti 2010. Av den framgår att de icke avdragsgilla kostnaderna uppgår till 410 000 kr och mervärdesskatten till 102 500 kr. Med hänvisning till vad som följer av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i RÅ 2010 ref. 56 kan det därför endast bli fråga om att neka bolaget avdrag med 102 500 kr. Kostnaderna för konsulttjänsterna har inte påverkat priset på aktierna, dvs. aktieköparna har inte burit bolagets försäljningskostnader utan dessa har kvarstannat i bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet.

Skatteverket bestrider bifall till yrkandena och anför bl.a. följande. Bolaget gör felaktigt gällande att det av X BV-målet framgår att ett hundra procentigt förvärv av aktierna i ett bolag ger köparen fullständiga rättigheter till bolaget och att försäljningen därmed kvalificerar som verksamhetsöverlåtelse. Bolaget har inte visat att andra tillgångar än aktier överlåtits till aktieköparna. Det vidhålls även att annat inte har visats än att de aktuella konsultkostnaderna har ett direkt och omedelbart samband med ren försäljning av dotterbolagsaktier. Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger därmed inte.

SKÄLEN FÖR FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan i målen är om Hexagon har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende konsulttjänster som bolaget har förvärvat i samband med avyttring av aktier i dotterbolag.

Parterna är i målen ense om att Hexagon har utfört mervärdesskattepliktiga tjänster åt dotterbolagen i fråga samt att innehaven och försäljningarna av dotterbolagsaktierna därmed har utgjort ett led i bolagets ekonomiska verksamhet.

Verksamhetsöverlåtelse

Hexagon vidhåller att aktieförsäljningarna utgör verksamhetsöverlåtelser och gör gällande att kammarrätten inte har gjort någon prövning vad avser tillgångsövergångar. Bolaget har beskrivit hur det såväl inför som efter försäljningarna har fört över tillgångar till dotterbolagen. Något nytt underlag som ger stöd för att aktierna har överlåtits tillsammans med andra tillgångar har dock inte presenterats i målen. Varken underlaget eller förutsättningarna för prövningen i övrigt har ändrats i förhållande till hur det förhöll sig vid tidpunkten för kammarättens avgörande. De aktuella aktieöverlåtelserna är således, i enlighet med kammarättens dom, inte att anse som verksamhetsöverlåtelser.

Allmänna omkostnader

Då aktieavyttringarna inte är att anse som verksamhetsöverlåtelser utgör de omsättning i Hexagons ekonomiska verksamhet, men undantas från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 9 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200).

Eftersom aktieomsättningarna inte är skattepliktiga kan avdragsrätt för bolagets konsultkostnader i samband med avyttringarna inte direkt grundas på ett samband mellan konsulttjänsterna och en skattepliktig transaktion. Rätt till avdrag kan emellertid ändå föreligga under förutsättning att tjänsterna utgör allmänna omkostnader och därigenom utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som bolaget tillhandahåller (jfr C-29/08 AB SKF och C-651/11 X BV samt RÅ 2010 ref. 56 och HFD 2014 ref. 1). Vid bedömningen av om tjänsterna utgör allmänna omkostnader hos bolaget måste först prövas om det kan påvisas ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade tjänsterna och aktieavyttringarna. Om så är fallet kan avdrag inte komma ifråga. Exempelvis anses tjänster i form av biträde vid förhandlingar med köpare samt advokattjänster i samband med avtalsteckning ha ett sådant samband att avdrag inte ska medges för ingående mervärdesskatt hänförlig till dessa tjänster (jfr RÅ 2010 ref. 56).

Underlaget består i denna del av fyra fakturor från Mannheimer Swartling och tre fakturor från Ernst & Young. Enligt bolaget är endast ett delbelopp om 410 000 kr i en av fakturorna från Mannheimer Swartling hänförligt till sådan typ av tjänst som enligt rättspraxis inte ger rätt till avdrag. I övrigt är mervärdesskatten i samtliga fakturor avdragsgill enligt bolaget. Bolaget hänvisar i denna del till en skrivelse från Mannheimer Swartling i vilken advokatbyrån har fördelat de fakturerade kostnaderna i två kategorier där kategori ett (1) avser upprättande av aktieöverlåtelseavtal jämte avtalsbilagor samt avtalsförhandlingar och kategori två (2) övrigt arbete enligt specifikation till fakturorna. Enligt uppdelningen uppgår kostnaderna för kategori ett till 410 000 kr.

Förvaltningsrättens bedömning

Av fakturorna från Mannheimer Swartling framgår att arbetet har avsett projekten *Motown* och *On-Track*, dvs. aktuella aktieöverlåtelseprojekt, samt att arbetet har bestått av sammanställande och koordinerande av datarum, due diligence, kontakter med målbolag, upprättande av sekretess- och överlåtelseavtal, granskning av uppdragsavtal, förberedelser inför och biträde i samband med closing, åtgärder post closing m.m. Beträffande fakturorna från Ernst & Young konstateras att endast en av dessa bifogats en specifikation av vilken framgår att kostnaderna avser arbete som har utförts med anledning av *Automation-transaktionen* (en av aktuella aktieöverlåtelser) i form av due diligence, intervjuer, uppföljning av reverser, input på köpeavtal m.m. De två övriga fakturorna från Ernst & Young anger endast att kostnaderna avser *Project Flow*, vilket även detta förefaller vara ett projektnamn för aktieöverlåtelsena.

Av fakturaspecifikationerna framgår att kostnaderna till viss del avser sådana tjänster som enligt RÅ 2010 ref. 56 är direkt och omedelbart hänförliga till aktieavyttringar. Enligt domstolens bedömning framstår det dock som att även tjänsterna i övrigt allt väsentligt har tillhandahållits i syfte att få till stånd de aktuella aktieöverlåtelsena (jfr även RÅ 2013 ref. 32 vari förberedande inslag vid en företagsöverlåtelse ansågs vara underordnad själva förmedlingen av aktierna). Med hänsyn till detta, och då bolaget inte har lämnat någon närmare förklaring till varför kostnaderna inte är hänförliga till aktieavyttringarna, anser förvaltningsrätten att konsulttjänsterna är av sådan natur att kostnaderna i sin helhet får antas ha ett direkt och omedelbart samband med avyttringarna av dotterbolagsaktierna. Vad gäller fakturorna som saknar specifikation noteras att de uppges avse *Project Flow*. Någon närmare förklaring vad dessa fakturor avser har inte lämnats av bolaget. I avsaknad av närmare specificering av kostnaderna och då *Project Flow* förefaller vara ett av avyttringsprojekten

framstår det som sannolikt att även dessa konsulttjänster har förvärvats som ett led i att avyttra aktierna. Eftersom det inte uteslutande är bolagets skattepliktiga verksamhet som föranlett kostnaderna föreligger inget direkt eller omedelbart samband mellan dessa och bolagets samlade ekonomiska verksamhet (jfr C-435/05 Investstrand), någon rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten föreligger därmed inte. Vad bolaget har anfört om att kostnaderna för konsulttjänsterna inte har påverkat priset på aktierna medför ingen annan bedömning. Då bolaget inte har visat att rätt till avdrag föreligger ska överklagandet avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

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

Michael Eriksson
Chefsrådman

I avgörandet har även nämndemännen Ann Clewett, Jerker Yang och Tekola Worku deltagit.

Förvaltningsrättsfiskalen Madeleine Galloni 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.