

## **HFD 2017 ref. 20**

**Ett moderbolag har medgetts avdrag för ingående mervärdesskatt avseende konsulttjänster som förvärvats i anslutning till avyttring av aktier i dotterbolag under en omstrukturering av verksamheten, eftersom kostnaderna för tjänsterna ansetts ha ett direkt och omedelbart samband med moderbolagets samlade ekonomiska verksamhet.**

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

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 16 maj 2017 följande dom (mål nr 5311--5312-15).

### **Bakgrund**

Enligt mervärdesskattelagen (1994:200) gäller att den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. En förutsättning för att avdrag ska medges är att den utgående transaktion som förvärvet hänför sig till omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och att transaktionen inte heller är undantagen från skatteplikt. Avyttring av aktier utgör en transaktion som inte är skattepliktig. Enligt praxis kan dock avdrag i vissa fall medges för ingående mervärdesskatt, även om det inte går att koppla förvärvet till en skattepliktig utgående transaktion.

Sveaskogkoncernen bestod tidigare av flera verksamhetsområden utöver den skogsförvaltning som bedrivs i Sveaskog Förvaltnings AB. Utöver skogsinnehav hade koncernen bl.a. kartongtillverkning i verksamhetsområdet Cartonboard och försäkringsverksamhet i försäkringsbolaget AssiDomän Reinsurance S.A.

I avsikt att koncernen skulle inriktas på färre verksamhetsområden avvecklades en rad verksamheter under åren 1999–2001. Därefter avvecklades även, under åren 2005 och 2006, verksamhetsområdet Cartonboard i och med att aktierna i AssiDomän Cartonboard Holding AB avyttrades. Även bolagets aktieinnehav i AssiDomän Reinsurance S.A. avyttrades eftersom försäkringsrörelsen varit inriktad på de avyttrade verksamhetsgrenarna. I och med försäljningarna av Cartonboard och försäkringsbolaget hade omstruktureringprocessen slutförts. Den kvarvarande verksamheten var därefter i allt väsentligt inriktad på skogsinnehav.

Bolaget yrkade avdrag för ingående mervärdesskatt avseende kostnader för konsulttjänster, bl.a. i form av juridiskt biträde, som uppstått till följd av avyttringarna av Cartonboard och försäk-

ringsbolaget. För redovisningsperioden december 2005 yrkades avdrag med 2 280 606 kr och för redovisningsperioden december 2006 yrkades avdrag med 428 481 kr.

Skatteverket fann att bolaget saknade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till förvärven av konsulttjänsterna eftersom bolaget inte bedrivit mervärdesskattepliktig förvaltningsverksamhet i förhållande till de avyttrade dotterbolagen. Enligt verket hade avyttringarna därför inte skett i bolagets ekonomiska verksamhet eller i en förlängning av densamma. I stället var det fråga om en ren värdepappersförsäljning och mervärdesskatt som är hänförlig till kostnader i samband med en sådan försäljning får inte dras av.

Bolaget överklagade beslutet till förvaltningsrätten och anförde bl.a. att de konsultkostnader som bolaget haft för att genomföra effektiviseringen av verksamheten inte hade kunnat övervältras på köparna av de aktuella verksamhetsgrenarna. Konsultkostnaderna utgjorde i stället allmänna omkostnader i bolagets hela ekonomiska verksamhet. Mervärdesskatten som belöpte på konsultkostnaderna borde därför få dras av.

Förvaltningsrätten fann att bolaget inte förmått visa att de kostnader som uppkommit vid försäljningarna av dotterbolagen hade ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Kostnaderna utgjorde således inte sådana allmänna omkostnader att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt förelåg.

Bolaget överklagade till kammarrätten som avslog överklagandet. Kammarrätten ansåg att det fanns ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade konsulttjänsterna och aktieavyttringarna. Eftersom sådana avyttringar är undantagna från skatteplikt fann kammarrätten, bl.a. med hänvisning till vad som följer av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 2010 ref. 56, att avdrag inte kunde medges.

### **Yrkanden m.m.**

*Bolaget* yrkar avdrag för ingående mervärdesskatt med ytterligare 2 280 606 kr för redovisningsperioden december 2005 och 428 481 kr för redovisningsperioden december 2006. Dessutom yrkar bolaget ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten med där yrkade belopp, 144 425 kr respektive 36 630 kr, samt för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 352 800 kr.

Bolaget anför i huvudsak följande.

Bolaget har genomfört en transaktion som inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Syftet med transaktionen har varit att effektivisera bolagets ekonomiska verksamhet samt att tillföra kapital till denna. Det föreligger ett ekonomiskt samband

mellan kostnaderna och den kvarvarande skattepliktiga verksamheten. Det är inte korrekt att endast se till det omedelbara sambandet med en viss transaktion. Av praxis från EU-domstolen framgår att en kostnads omedelbara användning saknar betydelse om den uppkommit för den skattepliktiga verksamheten (Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, p. 34).

*Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås och anför i huvudsak följande.

Bolaget har i egenskap av icke beskattningsbar person gjort aktieförsäljningar som inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde. Det finns ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna och de mot vederlag utgående transaktionerna, vilka inte beskattas.

Även om det inte anses finnas ett sådant direkt och omedelbart samband så bör kostnader i samband med att en verksamhet avslutas behandlas på samma sätt som den tidigare verksamheten. Det medför att kostnader för att avsluta en icke-ekonomisk verksamhet måste anses utgöra en del av hela den icke-ekonomiska verksamhet som bedrevs i bolaget före avslutet.

Oavsett om det finns ett direkt och omedelbart samband med specifika utgående transaktioner eller om kostnaderna ska anses som allmänna omkostnader saknar således bolaget avdragsrätt för ingående skatt på kostnaderna.

### **Skälen för avgörandet**

#### *Frågan i målen*

Frågan i målen är om ett moderbolag kan medges avdrag för ingående mervärdesskatt avseende konsulttjänster som förvärvats i anslutning till att bolaget avyttrat aktier i dotterbolag.

#### *Rättslig reglering m.m.*

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får enligt 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten.

Omsättning som utgör värdepappershandel är enligt 3 kap. 9 § första stycket mervärdesskattelagen undantagen från skatteplikt. Med värdepappershandel avses enligt tredje stycket bl.a. omsättning av aktier. Skatt som belöper på förvärv som är hänförligt till sådan omsättning får inte dras av.

Den svenska lagstiftningen bygger på de unionsrättsliga reglerna om mervärdesskatt. Det finns en omfattande praxis från EU-domstolen beträffande rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt. Av denna framgår bl.a. följande.

Ingående mervärdesskatt ska dras av om de ingående transaktionerna har ett direkt och omedelbart samband med sådana utgående transaktioner som medför avdragsrätt. Avdragsrätten förutsätter att kostnaderna för förvärven utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktionerna.

Även om det inte finns ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, 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 (Sveda p. 28 och där anmärkta rättsfall).

EU-domstolen har tillämpat detta synsätt i fråga om kostnader för konsulttjänster i samband med aktieavyttringar. Domstolen har uttalat att det ankommer på den nationelle tillämparen att med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet avgöra om kostnaderna i fråga kan komma att ingå i priset på 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).

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

Av EU-domstolens praxis framgår att förvärv, innehav och avyttring av aktier inte i sig utgör ekonomisk verksamhet i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet eftersom det i dessa fall inte är fråga om ett utnyttjande av egendom i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Transaktioner som avser avyttring av aktier omfattas därmed som utgångspunkt inte av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

Det finns dock situationer när transaktioner som avser avyttring av aktier omfattas av tillämpningsområdet, t.ex. när transaktionerna utförs inom ramen för en affärsverksamhet avseende handel med värdepapper. I dessa fall är transaktionen undantagen från skatteplikt (se t.ex. Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, p. 20 och SKF, p. 51).

Till skillnad från förvärv och innehav innebär en avyttring av aktier att säljaren genomför en utgående transaktion. Som framgått gäller att en aktieavyttring inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt eller, om den omfattas, är undantagen från skatteplikt. Det innebär att i båda dessa situationer är det fråga om en transaktion som inte är skattepliktig och att avdrag för ingående

skatt inte kan medges för förvärv som har ett direkt och omedelbart samband med själva aktietransaktionen.

Men i det fallet att kostnaden för ett förvärv utgör en del av den beskattningsbara personens allmänna omkostnader i den samlade ekonomiska verksamheten kan dock enligt EU-domstolens praxis avdrag medges för ingående mervärdesskatt, även om det inte går att koppla förvärvet till en skattepliktig utgående transaktion. Detta kan vara fallet t.ex. för rådgivningskostnader som uppkommit i samband med en avyttring av aktier, under förutsättning att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna för de ingående förvärven och den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet. När det gäller sådana kostnader är det därför av avgörande betydelse för avdragsrätten att dessa ingår i priset på varor och tjänster som den skattskyldige tillhandahåller inom ramen för sin samlade ekonomiska verksamhet snarare än i priset på de aktier som avyttrats (SKF p. 60, 71 och 73).

Det nu sagda gäller oavsett om avyttringen av aktier i ett dotterbolag bedöms omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt eller inte eftersom det skulle strida mot principen om skatteneutralitet att behandla objektivet sett lika transaktioner på olika sätt i avdragshänseende beroende på om avyttringen sker utom eller inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt (SKF p. 64–68).

I rättsfallet RÅ 2010 ref. 56 prövade Högsta förvaltningsdomstolen – efter att ha inhämtat förhandsavgörande från EU-domstolen (det tidigare nämnda avgörandet SKF) – rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende vissa konsulttjänster som förvärvats i samband med avyttring av aktier i dotterbolag. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde bedömningen att tjänster i form av biträde vid förhandlingar och advokattjänster vid avtalskrivning fick anses vara direkt och omedelbart hänförliga till avyttringen av aktierna. Det förelåg därmed inte rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

EU-domstolen har dock i senare avgöranden utvecklat praxis i riktning mot ett mer ändamålsinriktat och närmast funktionellt synsätt för att bedöma om en ingående transaktion objektivet kan kopplas till den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet (Sveda, p. 29 och 34, jfr även Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, p. 29, PPG, C-26/12, EU:C:2013:526, p. 25 och 26 samt AES, C-124/12, EU:C:2013:488, p. 31).

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 ge-

nom 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. Överklagandet ska bifallas och bolaget medges avdrag med yrkade belopp.

Sveaskog Förvaltnings AB har fått bifall till sitt överklagande och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget ska därför beviljas ersättning för kostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen. Ersättningen bör bestämmas till sammanlagt skäliga 150 000 kr.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och upphäver underinstansernas avgöranden samt medger Sveaskog Förvaltnings AB avdrag för ingående mervärdesskatt med 2 280 606 kr avseende redovisningsperioden december 2005 och med 428 481 kr avseende redovisningsperioden december 2006.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Sveaskog Förvaltnings AB ersättning med sammanlagt 150 000 kr för kostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Almgren, Bull, Classon* och *Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Cecilia Nermark Torgils.

---

#### ***Förvaltningsrätten i Stockholm (2014-10-16, ordförande Laestander):***

Frågan i målen är om Sveaskog har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på konsultkostnader vid försäljning av dotterbolagsaktier.  
[text här utelämnad]

Förvaltningsrätten har först att ta ställning till om de aktuella aktieavyttringarna omfattas av mervärdesskattereglernas tillämpningsområde. Rena förvärv, innehav eller försäljningar av aktier utgör i princip inte någon ekonomisk verksamhet och faller därför utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. 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 skattepliktiga verksamhet, t.ex. om mervärdesskattepliktiga förvaltnings-tjänster tillhandahålls mellan bolagen (EU-domstolen dom i mål C 29/08, SKF, p. 31 och 33).

Förvaltningsrätten konstaterar att Skatteverket i det obligatoriska omprövningsbeslutet har angett att de aktuella avyttringarna faller utanför mervärdesskattereglernas tillämpningsområde eftersom bolaget inte verkar ha deltagit i dotterbolagens förvaltning eller att det har tillhandahållits några tjänster mellan bolagen. Bolaget har inte invänt mot detta och i utredningen i målen har det inte framkommit något som talar för att bolaget har deltagit i dotterbolagens förvaltning eller att det har tillhandahållits några tjänster mellan bolagen. Av vad som framkommit i målen faller de aktuella avyttringarna således inte inom mervärdesskattereglernas tillämpningsområde.

Frågan blir därmed om bolaget ändå kan medges avdrag för kostnaderna såsom allmänna omkostnader, dvs. om kostnaderna kan anses ha ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet. För att så ska vara fallet krävs att kostnaderna utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor och tjänster som bolaget tillhandahåller. Det är bolaget som har att styrka sin avdragsrätt. Förvaltningsrätten anser att bolaget inte har visat att de kostnader som uppkommit vid försäljningarna av dotterbolagen har ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Dessa utgör således inte sådana allmänna omkostnader att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt föreligger. Det förhållandet att ersättningen för det avyttrade dotterbolaget använts för andra investeringar ändrar inte den bedömningen.

Bolagets överklagande ska därmed avslås.

Sveaskog 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. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning.

***Kammarrätten i Stockholm (2015-06-25, Ekman, Jahn och Ludvigsson):***

Frågan i målet är om bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende konsulttjänster som bolaget förvärvat i samband med att bolaget sålt aktier i dotterbolagen Cartonboard AB och AssiDomän Reinsurance S.A.

[text här utelämnad]

Det är ostridigt att avdragsrätt i förevarande fall inte kan grundas på ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade tjänsterna och en viss skattepliktig transaktion. Enligt rättspraxis kan avdragsrätt ändå föreligga under förutsättning att tjänsterna ska anses utgöra allmänna

omkostnader och därigenom ingå som en kostnadskomponent i priset för de varor eller tjänster som bolaget tillhandahåller (jfr HFD 2014 ref. 1 och C-29/08, SKF, p. 58). 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 avtalsskrivning ha ett sådant samband att avdrag inte ska medges för ingående mervärdesskatt hänförlig till dessa tjänster (jfr RÅ 2010 ref. 56).

Som förvaltningsrätten anfört är det bolaget som har bevisbördan för att rätt till avdrag föreligger. Skatteverket har ansett att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade konsulttjänsterna och aktieavyttringarna. Med utgångspunkt i fakturornas innehåll delar kammarrätten den bedömningen. Det saknar då betydelse om försäljningarna syftat till att avveckla viss verksamhet inom koncernen och frigöra kapital för koncernens övriga verksamhet. Eftersom det inte uteslutande är bolagets skattepliktiga verksamhet som föranlett kostnaderna, föreligger inget direkt och omedelbart samband mellan dessa och bolagets samlade ekonomiska verksamhet (jfr C-435/05, Investrand, p. 32). Situationen skiljer sig därmed ifrån den i Kretztechnik-målet, där fråga var om en aktieemission i enda syfte att stärka bolagets aktiekapital (jfr C-435/05, Investrand p. 36). Någon avdragsrätt föreligger därmed inte för den ingående mervärdesskatten. I sammanhanget noteras att kammarrätten även i det tidigare avgörandet funnit att bolaget inte hade avdragsrätt för allmänna omkostnader för ingående mervärdesskatt hänförlig till tjänsterna som tillhandahållits bolaget vid den fristående aktieförsäljningen, eftersom det av utredningen ansågs framgå att de aktuella konsulttjänsterna var direkt och omedelbart hänförliga till den från skatteplikt undantagna aktieavyttringen. Gällande de projekt som godtogs som verksamhetsöverlåtelse (Asterix och Cubic) ansågs visserligen rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för konsultkostnader föreligga, men så skedde först efter att förutsättningar för att tillämpa reglerna om verksamhetsöverlåtelse ansetts föreligga.

Eftersom bolaget inte visat att rätt till avdrag föreligger i nu aktuella mål, ska överklagandet avslås. Vid denna utgång saknas rätt till ersättning för kostnader i kammarrätten. Även yrkandet härom ska därför avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet. Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader.