HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
7525-10

meddelad i Stockholm den 14 januari 2014

KLAGANDE
Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART
Nolato Cerbo AB (tidigare AB Cerbo), 556054-9270

Ombud: AA
Ernst & Young AB
Box 7850
103 99 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE
Kammarrätten i Göteborgs dom den 8 november 2010 i mål nr 6856-08, se bilaga (här borttagen)

SAKEN
Mervärdesskatt för redovisningsperioden december 2006

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer underinstansernas avgöranden och visar målet åter till Skatteverket i enlighet med vad som anförs under rubriken Skälen för avgörandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Nolato Cerbo AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 40 000 kr.

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

Telefax
08-561 678 20

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

BAKGRUND

Nolato Cerbo AB yrkade i skattedeklaration för december 2006 avdrag med 193 180 kr avseende ingående mervärdesskatt vid förvärv av konsulttjänster från Finland. Tjänsterna avsåg biträde vid avyttring av ett finskt dotterbolag. Skatteverket fann i omprövningsbeslut att avdrag inte skulle medges. Enligt beslutet fick förvärvet av tjänsterna anses ha ett direkt och omedelbart samband med bolagets försäljning av dotterbolagsaktierna.

Sedan bolaget överklagat beslutet fann Länsrätten i Vänersborg att avdraget skulle medges. Domstolen hänvisade till att de förvärvade tjänsterna fick anses ha ett direkt och omedelbart samband med hela bolagets verksamhet.

Kammarrätten i Göteborg avslog i det nu överklagade avgörandet Skatteverkets talan mot länsrättens dom. Kammarrätten fann, bl.a. mot bakgrund av EU-domstolens dom i mål C-29/08 SKF, att överlåtelsen av dotterbolagsaktierna ska likställas med en verksamhetsöverlåtelse, varför transaktionen inte utgör någon omsättning i mervärdesskattehänseende. Bolaget ska därför anses bedriva en fullt ut mervärdesskattepliktig verksamhet, och avdrag ska medges för hela den ingående mervärdesskatten såsom allmän omkostnad.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Nolato Cerbo AB inte ska medges avdrag och anför bl.a. följande. Syftet med bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelse är att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta mottagarens likviditet med mervärdesskatt som denne ändå har avdragsrätt för. Mot denna bakgrund finns det inte anledning att utvidga tillämpningen till att omfatta överlåtelse av aktier i dotterbolag. EU-domstolen har i mål C-651/11 X BV gjort samma bedömning som Skatteverket,

dvs. att en överlåtelse av enbart aktier utgör en från skatteplikt undantagen aktieförsäljning. Avdrag för den i målet aktuella ingående skatten kan därmed inte medges, då den har ett direkt och omedelbart samband med den från skatteplikt undantagna aktieförsäljningen.

Nolato Cerbo AB bestrider Skatteverkets överklagande och yrkar ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 75 000 kr. Bolaget anför bl.a. följande. Bolaget bedriver direkt och genom dotterbolag verksamhet i form av produktion och försäljning av läkemedelsförpackningar. Under hösten 2006 togs ett strategiskt beslut att renodla koncernens verksamhet. Detta medförde bl.a. en försäljning av det finska dotterbolaget, då den verksamhet som bedrevs där inte passade in i koncernstrukturen. Ett annat syfte var att frigöra kapital. Avyttringen avsåg således att främja bolagets ekonomiska verksamhet i allmänhet. Försäljningskostnaderna bör kunna ses som allmänna omkostnader i enlighet med EU-domstolens dom i SKF-målet.

Vad gäller frågan om verksamhetsöverlåtelse anför bolaget, sedan EU-domstolen under processen i Högsta förvaltningsdomstolen meddelat dom i målet X BV, att det av domen framgår att en överlåtelse av aktier i ett bolag endast kan likställas med en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav om aktierna ingår i en självständig del som medger utövande av självständig ekonomisk verksamhet, vilken bedrivs av förvärvaren. I det nu aktuella fallet har bolaget enbart överlåtit samtliga aktier i det dåvarande dotterbolaget.

Vidare anför bolaget följande. Mervärdesskatten avser kostnader för anlitande av konsulter i Finland vid försäljningen av dotterbolaget. Bolaget har redovisat den utgående skatten för dessa tjänster, och samtidigt dragit av motsvarande ingående skatt. Av HFD 2013 ref. 32 framgår att rättsläget avseende tjänster av detta slag har utvecklats. Enligt den bedömning bolaget nu gör bör de tjänster som förvärvats anses som aktieförmedlingstjänster, och de bör omfattas av undantaget från skatteplikt. Bolaget yrkar därför att den utgående skatten sätts ned med

193 180 kr, varvid yrkandet om avdrag för ingående skatt minskas i motsvarande mån.

Sedan bolaget till Högsta förvaltningsdomstolen ingivit kopior av orderbekräftelse m.m. har Skatteverket gjort bedömningen att de aktuella tjänsterna bör anses avse ett uppdrag att förmedla aktier.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Vad målet gäller

Fråga i målet är om Nolato Cerbo AB har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten på de tjänster som förvärvats i samband med avyttringen av aktierna i dotterbolaget. Av betydelse för avdragsrätten är om avyttringen ska anses utgöra ett led i bolagets ekonomiska verksamhet, om avyttringen ska behandlas som en verksamhetsöverlåtelse samt om utgifterna för konsulttjänster på denna grund eller i övrigt är att betrakta som allmänna omkostnader.

Rättslig reglering

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

Enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 ML, i dess i målet tillämpliga lydelse, är förvärvaren skyldig att betala mervärdesskatt för omsättning av vissa tjänster om den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är en näringsidkare.

I 3 kap. 25 § ML undantas omsättning av tillgångar i en verksamhet från skatteplikt, när en sådan tillgång överlåts i samband med att verksamheten

överlåts eller när en sådan tillgång överlåts i samband med en fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten eller återbetalning av skatten enligt 10 kap. 9–13 §§.

Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får enligt 8 kap. 3 § första stycket ML göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Vid förvärv som medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 gäller enligt 8 kap. 2 § andra stycket ML att ingående skatt utgörs av beloppet av den utgående skatt som den skattskyldige ska redovisa.

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 9 § ML sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet, varmed som värdepappershandel förstås bl.a. omsättning och förmedling av aktier.

Bestämmelserna i mervärdesskattelagen ska tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet (77/388/EEG), numera mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Fråga om aktieförsäljningen utgör en verksamhetsöverlåtelse

Av handlingarna framgår att såväl Nolato Cerbo AB som dess dotterbolag vid försäljningstillfället bedrev verksamhet som i sin helhet medförde skattskyldighet till mervärdesskatt. Bolaget tillhandahöll under innehavstiden dotterbolaget mervärdesskattepliktiga koncerngemensamma tjänster. Bolaget avyttrade samtliga aktier i dotterbolaget, som efter överlåtelsen fortsatt att bedriva verksamheten.

Avyttringen av dotterbolagsaktierna får, mot bakgrund av vad EU-domstolen anfört i SKF-målet, anses omfattad av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. EU-domstolen anförde emellertid också (p. 41) att om en aktieavyttring kan

likställas med en överföring av ett bolags samtliga tillgångar eller någon del därav, ska transaktionen inte vara föremål för mervärdesskatt, förutsatt att de särskilda reglerna om verksamhetsöverlåtelse tillämpas i medlemsstaten.

Bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML om verksamhetsöverlåtelse motsvaras av artiklarna 5.8 och 6.5 i sjätte direktivet (numera artiklarna 19 och 29 i mervärdesskattedirektivet). Enligt artikel 5.8 i sjätte direktivet kan medlemsstaterna, vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe.

Den svenska bestämmelsen är utformad som ett undantag från mervärdesskatt, medan dess motsvarighet i sjätte direktivet medför att transaktionen faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatten. Begreppen verksamhet och del av verksamhet i 3 kap. 25 § ML ska tolkas så att överensstämmelse uppnås med det i sjätte direktivet använda uttrycket samtliga tillgångar eller någon del därav (RÅ 2001 not. 99). En direktivkonform tillämpning av bestämmelsen får också anses innebära att transaktionen inte ska anses utgöra någon omsättning i mervärdesskattehänseende.

EU-domstolen har i mål C-497/01 Zita Modes, p. 40, anfört att begreppet ”överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav” ska tolkas så att det omfattar överlåtelse av en hel affärsrörelse eller en självständig del av ett företag, inklusive materiella tillgångar och, i förekommande fall, immateriella tillgångar som tillsammans utgör ett företag eller del av ett företag som kan bedriva en självständig ekonomisk verksamhet. Begreppet ska dock inte omfatta enbart överföring av tillgångar, såsom försäljning av ett varulager.

Av EU-domstolens dom i målet X BV framgår vidare att en överlåtelse av aktier i ett bolag, oberoende av storleken på aktieinnehavet, endast kan likställas med en

överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, i den mening som avses i artikel 5.8 i sjätte direktivet, om aktierna ingår i en enhet som medger utövande av självständig ekonomisk verksamhet för förvärvaren. Enbart överlåtelse av aktier som inte åtföljs av en överlåtelse av tillgångar gör det inte möjligt för förvärvaren att i överlåtarens ställe bedriva självständig ekonomisk verksamhet (p. 38).

EU-domstolen konstaterar också att syftet med artikel 5.8 i sjätte direktivet är att underlätta överlåtelser av företag eller delar av företag genom att förenkla överlåtelserna och undvika att belasta mottagarens likviditet med oproportionellt stor skattebörda. Detta bekymmer uppkommer dock inte i samband med överföring av aktier, oberoende av omfattningen. Försäljning av aktier är nämligen antingen inte en ekonomisk verksamhet som är föremål för mervärdesskatt eller en verksamhet som är undantagen från skatteplikt (p. 41 och 43).

EU-domstolens dom i X BV-målet får uppfattas så att en överlåtelse av aktierna i ett bolag kan behandlas som en verksamhetsöverlåtelse under förutsättning bl.a. att aktierna överlåts tillsammans med andra tillgångar som sammantaget bildar en ekonomisk enhet som självständigt kan drivas vidare. En fristående aktieöverlåtelse omfattas däremot inte av förenklingsregeln för verksamhetsöverlåtelser.

Nolato Cerbo AB har överlåtit sina aktier i det dåvarande dotterbolaget, men inte några andra tillgångar som tillsammans med aktierna utgjort en enhet. Reglerna avseende verksamhetsöverlåtelse är, som parterna numera synes ense om, således inte tillämpliga.

Bolagets avdragsrätt m.m.

Nolato Cerbo AB:s omsättning av dotterbolagsaktier ska, som framgått, inte anses utgöra en verksamhetsöverlåtelse. Det innebär att omsättningen ingår i bolagets ekonomiska verksamhet, men att den ska undantas från skatteplikt enligt

bestämmelserna i 3 kap. 9 § första stycket ML, jämfört med motsvarande regel i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet (se SKF-domen p. 52).

Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt förutsätter enligt 8 kap. 3 § ML att förvärvet hänför sig till en verksamhet som medför skattskyldighet eller, som det anges i motsvarande bestämmelse i artikel 17.2 i sjätte direktivet, att varorna eller tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner.

Eftersom aktieomsättningen inte är skattepliktig kan avdragsrätt för bolagets konsultkostnader i samband med avyttringen inte direkt grundas på ett samband mellan konsulttjänsterna och en skattepliktig transaktion. Enligt domen i SKF-målet kan emellertid avdragsrätt ändå föreligga, nämligen när kostnaderna utgör en del av bolagets allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som bolaget tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet (p. 58).

Frågan om bolaget har rätt till avdrag såsom för allmänna omkostnader bör bedömas tillsammans med den av bolaget i Högsta förvaltningsdomstolen gjorda invändningen att de förvärvade tjänsterna inte är skattepliktiga. Dessa frågor bör således handläggas gemensamt och då lämpligen av Skatteverket. Underinstansernas avgöranden ska därför undanröjas och målet återförvisas till Skatteverket för handläggning.

Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och Nolato Cerbo AB ska därför beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltnings-

domstolen enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 40 000 kr.

_____ _____

_____ _____

_____

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Gustaf Sandström, Lennart Hamberg, Margit Knutsson och Erik Nymansson.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Erika Örbom.