



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1041–1043-22

meddelad i Stockholm den 26 september 2023

KLAGANDE

AB Volvo, 556012-5790

Ombud: Susann Lundström och Thomas Andersson
KPMG AB
Box 382
101 27 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 17 december 2021 i mål nr 6091-19,
6092-19 och 6094-19

SAKEN

Mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver underinstansernas avgöranden och förklarar att de konsultkostnader som har uppkommit i samband med avyttring av andelar i ett dotterbolag har ett sådant direkt och omedelbart samband med AB Volvos samlade ekonomiska verksamhet som krävs för att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt ska kunna föreligga.

Högsta förvaltningsdomstolen visar målen åter till kammarrätten för prövning av avdragets storlek i enlighet med vad som anges i punkterna 23 och 24.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar AB Volvo ersättning för kostnader med 18 750 kr i förvaltningsrätten, 27 500 kr i kammarrätten och 200 000 kr i Högsta förvaltningsdomstolen.

BAKGRUND

1. Den som bedriver en mervärdesskattepliktig verksamhet ska redovisa utgående mervärdesskatt på skattepliktig omsättning av varor och tjänster och har rätt att dra av ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster som används i verksamheten.
2. För rätt till avdrag krävs att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan ett förvärv och en eller flera utgående skattepliktiga transaktioner eller att kostnaderna för förvärvet har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.
3. Ett moderbolags förvärv, innehav och avyttring av dotterbolag utgör i sig inte ekonomisk verksamhet i mervärdesskatterättslig mening och omfattas därför som utgångspunkt inte av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Om ett moderbolag deltar aktivt i dotterbolagens förvaltning och avyttrar aktier i dotterbolagen kan det dock utgöra ekonomisk verksamhet.
4. En avyttring av aktier är undantagen från skatteplikt. Ingående skatt på kostnader för förvärv som har ett direkt och omedelbart samband med en sådan avyttring är därför inte avdragsgill. För avdragsrätt i dessa fall krävs således att kostnaderna har ett direkt och omedelbart samband med den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.

5. AB Volvo är moderbolag i Volvokoncernen och tillhandahåller de svenska dotterbolagen koncerngemensamma managementtjänster. Bolaget genomförde en omorganisation och avyttrade ett av sina svenska dotterbolag samt yrkade avdrag för ingående skatt på konsultkostnader som uppkom i samband med avyttringen.
6. Skatteverket nekade bolaget avdrag med motiveringen att kostnaderna fick anses ha ett direkt och omedelbart samband med den från mervärdesskatt undantagna aktieförsäljningen.
7. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Göteborg som biföll överklagandet och beslutade att bolaget hade rätt till avdrag med yrkat belopp. Enligt förvaltningsrätten hade bolaget obesträtt uppgett att syftet med aktieförsäljningen var att renodla koncernens verksamhet och att tillföra kapital till koncernen. Domstolen fann därför att konsultkostnaderna fick anses ha samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet som aktivt holdingbolag.
8. Skatteverket överklagade till Kammarrätten i Göteborg som biföll överklagandet och fastställde myndighetens beslut. Kammarrätten ansåg att bolaget inte hade gjort sannolikt att försäljningen av dotterbolaget hade gagnat bolagets fortsatta ekonomiska verksamhet – dvs. att tillhandahålla dotterbolagen koncerngemensamma tjänster – varför bolaget inte heller hade gjort sannolikt att det fanns ett direkt och omedelbart samband mellan förvärvet av konsulttjänster och de tjänster som bolaget tillhandahöll dotterbolagen.

YRKANDEN M.M.

9. AB Volvo yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av kammarrättens dom, ska fastställa förvaltningsrättens dom. Vidare yrkar bolaget ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 18 750 kr, i

kammarrätten med 27 500 kr och i Högsta förvaltningsdomstolen med 290 000 kr.

10. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås. För det fall Högsta förvaltningsdomstolen skulle finna att kostnaderna vid aktieförsäljningen har ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet anser Skatteverket att avdraget ska begränsas med hänsyn till den skattefria försäljningen av dotterbolaget och eventuell icke-ekonomisk verksamhet som bolaget bedriver i egenskap av passivt holdingbolag för dotterbolag som inte omfattas av den aktiva förvaltningen.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målen

11. Frågan i målen är om rätt till avdrag föreligger för ingående mervärdesskatt avseende kostnader som har uppkommit i samband med ett moderbolags avyttring av ett dotterbolag, när den enda ekonomiska verksamhet som moderbolaget bedriver är att tillhandahålla skattepliktiga tjänster till dotterbolag.

Rättslig reglering m.m.

12. Den 1 juli 2023 trädde en ny mervärdesskattelag (2023:200) i kraft. Av övergångsbestämmelserna till den lagen följer dock att det är den tidigare mervärdesskattelagen (1994:200) som är tillämplig på förhållandena i målen. I det följande redogörs för bestämmelserna i 1994 års lag. Motsvarande bestämmelser finns i den nya lagen.
13. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får enligt 8 kap. 3 § första stycket göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv

i verksamheten. Denna bestämmelse har sin motsvarighet i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

14. Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 9 § första stycket omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Med värdepappershandel förstås enligt tredje stycket 1 bl.a. omsättning av aktier. Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 135.1 f i direktivet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Avdrag för ingående skatt på konsultkostnader

15. Inledningsvis kan konstateras att det är ostridigt att bolaget bedriver ekonomisk verksamhet genom att tillhandahålla tjänster mot ersättning till sina svenska dotterbolag. Avyttringen av dotterbolaget får anses omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt (jfr SKF, C-29/08, EU:C:2009:655, punkterna 31–33 och 41 samt C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, punkterna 35–38).
16. Eftersom en avyttring av aktier är undantagen från skatteplikt kan avdrag för den ingående skatten på konsultkostnaderna inte medges om kostnaderna anses ha ett direkt och omedelbart samband med avyttringen av andelarna i dotterbolaget. En förutsättning för avdragsrätt är därför att kostnaderna i stället anses ha ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Vid bedömningen av om så är fallet måste bl.a. avgöras om kostnaderna ingår i priset på de utgående beskattade transaktionerna snarare än i priset på de aktier som avyttras (SKF, punkterna 60, 71 och 73 samt HFD 2017 ref. 20).
17. Högsta förvaltningsdomstolen har i tidigare rättsfall behandlat frågan om avdrag ska medges för ingående skatt på konsultkostnader som uppkommit vid

avyttring av dotterbolag. I RÅ 2010 ref. 56 gjorde domstolen bedömningen, efter att ha inhämtat ett förhandsavgörande från EU-domstolen (det nämnda avgörandet SKF), att de konsultkostnader som prövades i målet fick anses vara hänförliga till avyttringen av aktierna och att den ingående skatten därför inte var avdragsgill. I HFD 2017 ref. 20 fann domstolen däremot att den ingående skatten på de i det fallet aktuella konsultkostnaderna var avdragsgill.

18. Högsta förvaltningsdomstolen motiverade sitt ställningstagande i 2017 års fall med hänvisning till hur EU-domstolen hade utvecklat sin praxis efter dess avgörande i SKF-målet. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade vidare att avyttringen av dotterbolagen hade syftat till att effektivisera moderbolagets verksamhet och att frigöra kapital för den kvarvarande skattepliktiga verksamheten. Mot denna bakgrund fick de aktuella konsultkostnaderna anses ha ett direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet. Enligt domstolen fick det vidare förutsättas att kostnaderna för konsulttjänsterna inte kunnat övervältras på köparna av dotterbolagen utan kommit att ingå i priset på bolagets produkter. Kostnaderna utgjorde därmed allmänna omkostnader i bolagets samlade ekonomiska verksamhet och avdrag skulle därför medges för den ingående mervärdesskatten.
19. Skatteverket anser emellertid att slutsatserna i 2017 års fall inte är överförbara på den nu aktuella situationen. Skatteverket framhåller att bolaget i rättsfallet bedrev annan ekonomisk verksamhet än att förvalta dotterbolag. Enligt myndigheten är detta en avgörande skillnad jämfört med det nu aktuella fallet, där bolaget inte bedriver någon egen rörelse vid sidan av dotterbolagsförvaltningen dit det frigjorda kapitalet från avyttringen kan hänföras.
20. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening saknas stöd i EU-domstolens praxis för att på det sätt som Skatteverket förespråkar göra skillnad i avdragshänseende beroende på vilken typ av ekonomisk verksamhet som en beskattningsbar person bedriver. Den omständigheten att bolagets ekonomiska

verksamhet enbart består i att tillhandahålla skattepliktiga tjänster till sina dotterbolag utesluter således i sig inte att den ingående skatten på konsultkostnaderna kan vara avdragsgill på den grunden att kostnaderna utgör allmänna omkostnader i den ekonomiska verksamheten.

21. Bolaget har uppgett att syftet med omstruktureringen och avyttringen av dotterbolaget var att effektivisera och öka avsättningen inom den kvarvarande verksamheten samt att åstadkomma ett kapitaltillskott till koncernen. Bolaget har även uppgett att vinsten från försäljningen har tillförts bolagets huvudkontorsfunktion. Någon anledning att ifrågasätta dessa uppgifter har inte kommit fram. Det är vidare ostridigt att konsultkostnaderna, på grund av den försäljningsmetod som har använts, inte har kunnat övervältras på köparna av aktierna. Kostnaderna får därför antas ha ingått i priset på de tjänster som bolaget har tillhandahållit sina dotterbolag.
22. Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att de i målet aktuella kostnaderna får anses ha ett sådant direkt och omedelbart samband med bolagets samlade ekonomiska verksamhet som krävs för att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt ska kunna föreligga.

Avdragets storlek

23. Skatteverket anser att avdrag i vart fall inte ska medges för all ingående skatt på konsultkostnaderna. Enligt Skatteverket ska avdraget begränsas på så sätt att det proportioneras med hänsyn till den skattefria försäljningen av dotterbolaget och eventuell icke-ekonomisk verksamhet som bolaget bedriver i egenskap av passivt holdingbolag för dotterbolag som inte omfattas av den aktiva förvaltningen.

24. Kammarrätten har inte haft anledning att ta ställning till om avdraget ska proportioneras på det sätt som Skatteverket hävdar. Denna fråga bör inte prövas av Högsta förvaltningsdomstolen som första instans. Målen ska därför visas åter till kammarrätten för fortsatt prövning.

Ersättning för kostnader

25. Bolaget har fått bifall till sitt överklagande och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget har därför rätt till ersättning för kostnader som det skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt.
26. Den begärda ersättningen för kostnader i underinstanserna är skälig och ska därmed beviljas. När det gäller ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen gör domstolen följande bedömning.
27. Ersättningsyrkandet uppgår till 290 000 kr för 64 timmars arbete. Arbetet har utförts av två biträden vars timkostnader uppgår till 4 700 respektive 4 200 kr. Mot bakgrund av målens karaktär och svårighetsgrad samt biträdenas kvalifikationer får timkostnaderna bedömas som skäliga i sig. När det gäller skäligheten i den uppgivna tidsåtgången kan konstateras att bolagets inlagor innehåller en del upprepningar av vad som har anförts i underinstanserna och har i dessa delar inte fört processen framåt. Även i övrigt framstår antalet

nedlagda timmar som väl tilltaget. Vid en sammantagen skälighetsbedömning finner Högsta förvaltningsdomstolen att ersättning bör beviljas med 200 000 kr för kostnaderna här.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Kristina Ståhl, Per Classon, Inga-Lill Askersjö och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Lena Åberg.