



KLAGANDE

AB Geveko, 556024-6844
Box 2137
403 13 Göteborg

MOTPART

Skatteverket
Storföretagsskattekontoret Göteborg
403 32 Göteborg

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 18 december 2013 i mål
nr 11470-12, se bilaga A

SAKEN

Avdrag för ingående mervärdesskatt i samband med nyemission
redovisningsperioden december 2010
Skattetillägg
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för
kostnader i kammarrätten.

YRKANDEN M.M.

AB Geveko (bolaget) yrkar att avdrag för ingående mervärdesskatt ska
medges med ytterligare 1 914 463 kr och att påfört skattetillägg ska undan-
röjas eller i vart fall beräknas på ett underlag om 832 869 kr. Bolaget yrkar
även ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och i kammarrätten.
Bolaget vidhåller vad det tidigare har anfört och tillägger bl.a. följande. Det

saknas rättspraxis som indikerar att ingående mervärdesskatt hänförlig till nyemissionskostnader inte är avdragsgill. Det är därför oskäligt att påföra skattetillägg. Eftersom garantiprovisioner vid nyemission inte längre är mervärdesskattepliktigt, har bolaget under 2013 fått mervärdesskatt krediterad av garanterna till ett belopp om sammanlagt 1 081 594 kr. Eventuellt skattetillägg ska därför beräknas på ett återstående belopp om maximalt 832 869 kr.

Skatteverket anser att överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader ska avslås.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

I målet är fråga om bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till bolagets kostnader för att genomföra en nyemission 2010. Det är bolaget som ska visa att avdragsrätt föreligger.

Bolaget har uppgett att en del av nyemissionskostnaderna utgör ersättning för garanti för teckning av aktier. Omsättning av garantigivningstjänster ska undantas från skatteplikt till mervärdesskatt (jfr bl.a. EU-domstolens dom den 10 mars 2011 i mål nr C-540/09 och HFD 2011 ref. 38). Den utgående mervärdesskatt som påförts och betalats av bolaget för garantigivningen har således varit felaktig och kan därmed inte heller dras av såsom ingående mervärdesskatt. Som en konsekvens av detta har bolaget begärt och återfått ingående mervärdesskatt som hänför sig till bolagets kostnader för sådana tjänster vid nyemissionen.

När det gäller den mervärdesskatt som belöper på övriga kostnader för nyemissionen anser kammarrätten, i likhet med underinstanserna, att bolaget inte visat att dessa kostnader kan hänföras till bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet i form av tillhandahållande av koncern-gemensamma tjänster utan att kostnaderna har ett direkt samband med

utlåningsverksamheten. Vad som framkommit i målet ger inte heller stöd för slutsatsen att nyemissionskostnaderna kan betraktas som sådana allmänna omkostnader som utgör komponenter i priset på de skattepliktiga tjänster som bolaget tillhandahåller. Mot denna bakgrund föreligger ingen avdragsrätt för den ingående mervärdesskatt, som hänför sig till bolagets kostnader för nyemissionen.

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att det finns grund för att påföra skattetillägg. Det belopp som bolaget felaktigt yrkar avdrag för i samband med nyemissionen uppgår till 1 914 463 kr. Underlaget för skattetillägg ska därför bestämmas till detta belopp. Bolagets yrkande om att underlaget för skattetillägg ska sättas ned till det belopp som inte krediterats ($1\,914\,463 - 1\,081\,594 =$) 832 869 kr ska följaktligen avslås. Kammarrätten anser att det inte finns skäl för befrielse från skattetillägget utöver vad Skatteverket har beslutat.

Bolaget vinner inte bifall till sitt överklagande. Det har heller inte framkommit att målet innehåller någon fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller att det annars finns synnerliga skäl för ersättning. Även bolagets överklagande i ersättningsdelen liksom yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås.

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



Kristina Harmsen Hogendoorn



Eveline Nilsson
referent



Lennart Berglund



KLAGANDE

AB Geveko, 556024-6844
Box 2137
403 13 Göteborg

MOTPART

Skatteverket
Storföretagsregionen
403 32 Göteborg

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets omprövningsbeslut den 28 juni 2012, beslutsidentitet MV8

SAKEN

Mervärdesskatt avseende redovisningsperiod december 2010; fråga om
avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till kostnader vid nyemission
Skattetillägg
Ersättning för biträdeskostnader

DOMSLUT

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Förvaltningsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten.

BAKGRUND

AB Geveko (bolaget) är moderbolag i en internationell koncern. Bolaget har till föremål för sin verksamhet att, direkt eller indirekt äga och förvalta aktier i dotterbolag inom trafiksäkerhet samt därmed förenlig verksamhet. Verksamheten består i huvudsak av koncernledning och administration av gemensamma tjänster.

Efter att Skatteverket genomfört en revision av bolaget beslutade verket att reducera ingående mervärdesskatt med 2 111 779 kr avseende förvärv som inte avser den mervärdsskattepliktiga verksamheten och att ta ut skattetillägg med 211 177 kr. Som skäl för beslutet anför Skatteverket i huvudsak följande. Bolaget bedriver ekonomisk verksamhet i form av utlåning till koncernbolagen. I samband med att företaget beslutade om ny inriktning av verksamheten fattades beslut om köp av ett antal företag. Köpen finansierades externt av respektive dotterbolag. Bankerna ställde krav på att bolaget skulle göra en nyemission och hela nyemissionen om 149,7 mkr användes för återbetalning av dotterbolagens banklån vilka sedermera återfick lånen som interna gentemot bolaget. Bolaget anser att den ingående mervärdesskatten för nyemissionskostnaderna är avdragsgill. De medel som kom in genom nyemissionen har emellertid använts i sin helhet som utlåning till dotterbolagen dvs. i en icke skattepliktig utlåningsverksamhet. Kostnader som är direkt och omedelbart hänförliga till en sådan utlåningsverksamhet medför inte avdragsrätt.

YRKANDEN M.M.

Bolaget överklagar Skatteverkets beslut och yrkar att avdrag för ingående mervärdesskatt medges med 1 914 463 kr och att skattetillägg om 191 446 kr inte tas ut. Syftet med nyemissionen var inte att skapa en utlåningsverksamhet utan att stärka koncernens finansiella position och därmed dess

verksamhet. Nyemissionen har samband med koncernens verksamhet och därmed i sin helhet ett led i den mervärdsskattepliktiga förvaltningen av koncernen. Bolaget anser att kostnader för nyemission bör ses som allmänna omkostnader ur mervärdesskattesynpunkt. Bolaget yrkar ersättning för kostnader i målet med 27 050 kr.

Bolagets verksamhet är till allra största delen mervärdesskattepliktig genom försäljning av mervärdesskattepliktiga tjänster. Finansieringen av koncernen förbrukar obetydliga resurser och är dessutom en följd av hur bolagets förvaltning av koncernen genomförs. Bolaget menar att kostnaderna för nyemissionen bör ses som allmänna omkostnader ur mervärdesskattesynpunkt. Om den omedelbara användningen av de influtna medlen från nyemissionen ska påverka avdragsrätten för ingående mervärdesskatt kan det emitterande bolaget styra emissionslikviden genom finansiella transaktioner till mervärdesskattepliktig verksamhet. Ett bolag med blandad verksamhet skulle regelmässigt kunna använda sitt eget kapital till investeringar i den verksamhet som inte är mervärdesskattepliktig och där efter genomföra en emission där medlen flyter in i den allmänna verksamheten. Starka rationella skäl talar därför mot att den omedelbara användningen av influtna medel från en nyemission ska påverka avdragsrätten för ingående mervärdesskatt. I stället bör ingående mervärdesskatt hänförlig till nyemissionskostnader alltid vara avdragsgill i samma omfattning som verksamheten i bolaget är mervärdesskattepliktig. Det är mot den bakgrunden som bolaget anser att den ingående mervärdesskatten hänförlig till nyemissionen är avdragsgill med stöd av den s.k. 95-procentsregeln.

Skatteverket vid omprövning med anledning av överklagandet inte ändrat sitt beslut. Skatteverket anför att det är de faktiskt genomförda transaktionerna som ligger till grund för Skatteverkets bedömning. Kostnaderna för nyemissionen är i sin helhet direkt kopplade till en helt skattefri verksamhet, dvs. bolagets utlåning till koncernbolag. Skatteverket anser att yrkan-

det om ersättning för kostnader i målet ska avslås. För det fall överklagandet bifalls tillstyrks det yrkade beloppet som skäligt.

DOMSKÄL

Tillämpliga bestämmelser m.m.

Enligt 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.

Av artikel 168 a. mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) om ett gemensamt system för mervärdesskatt framgår att i den mån varor och tjänster används för en beskattningsbar persons beskattade transaktioner har han rätt att dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor eller för tjänster.

Av 8 kap. 14 § första stycket ML framgår att om den ingående skatten avser förvärv eller import för verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet, får hela den ingående skatten för ett visst förvärv eller en viss import ändå dras av bl.a. om förvärvet eller importen till mer än 95 procent görs för den del av verksamheten som medför skattskyldighet.

Enligt 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (ML) ska från skatteplikt undantas omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet.

Enligt artikel 135 1 b–g mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska från skatteplikt undantas beviljande av och förmedling av krediter samt förvaltning av krediter av den som beviljat krediten, förmedling av och annan befattning med kreditga-

rantier eller andra säkerheter samt förvaltning av kreditgarantier av den som beviljat kredit, transaktioner, inbegripet förmedling, rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, transaktioner, förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna.

Kammarrätten i Göteborg har i mål nr 6856-08 bl. a. uttalat att enligt EU-domstolens praxis ska avdragsbestämmelserna tolkas på så sätt att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärv till vilka den ingående mervärdesskatten är hänförlig och de utgående transaktioner för vilka den ingående skatten är avdragsgill. Om ett direkt och omedelbart samband mellan förvärvade varor eller tjänster och en eller flera utgående transaktioner saknas, har EU-domstolen uttalat att avdragsrätt kan föreligga såsom för allmänna omkostnader i proportion till andelen utgående transaktioner för vilka den ingående skatten är avdragsgill. De allmänna omkostnaderna har i dessa fall ansetts ha ett direkt och omedelbart samband med hela den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet.

För att det ska anses föreligga ett direkt samband mellan allmänna omkostnader och hela den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet krävs att kostnaderna hänför sig till eller föranletts av den utgående ekonomiska verksamheten och sålunda endast ingår i de kostnadskomponenter som omfattas av den beskattningsbara personens samlade ekonomiska verksamhet.

Utredningen

Av skatteverkets revisionspromemoria framgår att bolaget från maj 2009, som ett led i strategin att införa en ny organisation, koncentrerat sin verksamhet. Bolagets verksamhet består nu i att styra koncernen och administ-

rationen av den med hjälp av egen personal. Koncernbolagen fakturerar kostnader till bolaget som i sin tur fakturerar direkt hänförliga kostnader på respektive koncernbolag. Bolaget fakturerar även gemensamma kostnader på koncernbolagen. Av revisionspromemorian framgår vidare att bolaget bedriver ekonomisk verksamhet i form av utlåning till koncernbolagen och att ränteintäkterna för år 2010 uppgick till 17 357 623 kr. Omsättningen är inte momspliktig och bolaget har inte heller behandlat den som sådan. Under år 2009 påbörjades uppbyggnaden av en internbank inom koncernen vilket innebar att bolaget som moderbolag står för all extern finansiering. Krediter till dotterbolagen lämnas antingen som internt lån eller som kredit på centralkonto. I samband med omorganisationen fattades beslut om köp av ett antal företag. Köpen har lånefinansierats externt av respektive dotterbolag. Investeringarna har emellertid fallit mindre väl ut och de två största långivande bankerna ställde krav på en nyemission vilket genomfördes våren 2010. Hela nyemissionen har använts för återbetalning av dotterbolagens banklån som sedan återfick lånen som interna gentemot bolaget.

Förvaltningsrättens bedömning

Bolaget bedriver alltså mervärdesskattepliktig verksamhet i form av koncerngemensamma tjänster gentemot sina dotterbolag. Bolaget bedriver också en icke mervärdesskattepliktig utlåningsverksamhet gentemot dotterbolagen.

De medel som kom in genom nyemissionen har, som framgår av vad som ovan har sagts, lånats ut till dotterbolagen som därigenom har kunnat lösa de banklån som de tagit för att förvärva företag. Det är alltså fråga om en utlåningsverksamhet från bolagets sida. Kostnaderna för nyemissionen är omedelbart hänförliga till utlåningsverksamheten. Det finns heller inte något direkt och omedelbart samband mellan kostnaderna för nyemissionen

och bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet i form av tillhandhållande av koncerngemensamma tjänster. Bolaget har då inte rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänförs till nyemissionen. Avdragsrätt föreligger inte heller enligt den s.k. 95-procentsregeln eftersom nyemissionskostnaderna enbart hänförs till bolagets skattefria utlåningsverksamhet.

Skattetillägg

Tillämpliga bestämmelser

Av 15 kap. 1 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, framgår att om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen, ska en särskild avgift (*skattetillägg*) tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om beskattning och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

I 15 kap. 4 § första stycket SBL sägs att om en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget 20 % av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige.

Enligt 15 kap. 10 § SBL ska den skattskyldige helt eller delvis ska befrias från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från avgiften, ska den sättas ned till hälften eller en fjärdedel.

Vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig ska det särskilt beaktas om denna kan antas ha berott på

1. den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande, eller

2. att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena.

Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp ska det särskilt beaktas om

1. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten,
2. en oskäligt lång tid förflutit efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet, eller
3. felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.

Förvaltningsrättens bedömning

Genom att i sin skattedeklaration ha yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till nyemissionen har bolaget lämnat en sådan oriktig uppgift som gör att skattetillägg ska tas ut. Vad bolaget har sagt och vad som i övrig har kommit fram innebär inte att det finns anledning att helt eller delvis befria bolaget från skattetillägget.

Ersättning för ombudskostnader

Tillämpliga bestämmelser

Enligt 3 lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (1989:479) ska en skattskyldig, som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt, efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna om

1. den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet,
2. ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller
3. det finns synnerliga skäl för ersättning.

Förvaltningsrättens bedömning

Bolaget har inte vunnit bifall till sina yrkanden i målet. Frågan i målet kan inte anses vara av betydelse för rättstillämpningen och det finns inte heller synnerliga skäl för ersättning. Bolaget har därför inte rätt till ersättning för kostnader i förvaltningsrätten.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga 1 (DV 3104 b)



Per-Åke Pettersson

Rådman

I avgörandet har också nämndemännen Gunnel Christiansson, Sveza Daceva Filipova och Christina Oltander deltagit.

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 nås 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.