

Tjänster avseende analys och värdering m.m. som tillhandahållits vid förmedling av aktier har ansetts underordnade förmedlingstjänsten. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.

Lagrum:

3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), artikel 135.1 f i direktiv 2006/112/EG

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked jämte kompletterande inlägga med avtalsbilagor framgick bl.a. följande. Linab Affärsutveckling AB:s (Linab) verksamhet består huvudsakligen av förmedling av aktier eller andelar och/eller inkråms- eller rättighetsöverlåtelse i onoterade företag i samband med företagsöverlåtelser. De företag som förmedlas genom Linab är huvudsakligen ägarledda företag med en omsättning upp till 200 miljoner kr. – Enligt Linab krävs det ett omfattande förberedelsearbete för att en företagsöverlåtelse ska komma till stånd. Företaget ska analyseras och underlag tas fram för bedömningen av villkoren för överlåtelsen. Ett prospekt ska upprättas där företagets verksamhet, möjligheter, nuvarande ekonomi m.m. lyfts fram. En grundlig analys måste göras av såväl företaget som den bransch inom vilken detta är verksamt för att företaget och dess aktier ska kunna värderas och åsättas ett adekvat pris. Ett förmedlingsuppdrag innebär även att Linab genomför olika marknadsföringsåtgärder gentemot tänkbara köpare. – Bolaget har i 11 olika steg redovisat innehållet i ett förmedlingsuppdrag. Ett sådant inleds med en analys och värdering av företaget (steg 1). Därefter följer framtagande av dokumentation och säljunderlag (steg 2), marknadsbearbetning och kartläggning av potentiella köpare (steg 3), urval och kvalificering av intressenter (steg 4), anordnande av möten mellan säljaren och intressenter, framtagande av avsiktsförklaring mellan parterna och aktivt deltagande i avtalsförhandlingarna (steg 5-7), due diligence, som ger köparen möjlighet att granska företaget på detaljnivå (steg 8) samt formulering av det slutliga avtalet, ofta i samråd med parternas juridiska ombud (steg 9). Uppdraget avslutas, efter det att avtalet ingåtts, med olika slags formalia m.m. i samband med köparens tillträde samt återkoppling och utvärdering av företagsöverlåtelsen (steg 10 och 11). – Bolaget uppskattar tidsåtgången för ett förmedlingsuppdrag till ca 280 timmar. Av dessa hänför sig 170 timmar till konsultation angående ägarskifte och övriga tjänster som föregår själva överlåtelsen, ca 35 timmar hänför sig till avtalsskrivning och 75 timmar avser förhandlingar och tillträdesassistans. – I ärendet har getts in ett uppdragsavtal som uppges vara representativt. Enligt avtalet utgörs förmedlingsobjektet av aktier och/eller inkråmet i ett visst företag. Ersättningen består av ett fast arvode på 30 000 kr och utgår vid avtalets tecknande; detta arvode utgår även om någon överlåtelse inte kommer till stånd. Den fasta ersättningen uppges bl.a. vara avsedd att täcka en del av kostnaden för det inledande arbetet med uppdraget. Bolaget har även rätt till en förmedlingsprovision som uppgår till mellan 5 – 10 procent av

köpeskillingen, dock minst 250 000 kr. Linab ställde följande frågor till nämnden.

1. Bolaget fakturerar sina kunder vid minst två tillfällen. Vid fakturering av det fasta arvodet är det fortfarande okänt om kunden ska sälja sina aktier eller inkråmet i bolaget. Detta är dock känt vid fakturering av provisionen. Ska dessa två faktureringar ses som två separata tjänstetillhandahållanden, dvs. kan delningsprincipen tillämpas vad det gäller de två fakturorna?

a) Om svaret på fråga 1 är jakande, ska det då utgå moms på det fasta arvodet om en senare aktieförmedling kommer till stånd?

b) Om svaret på fråga 1 är jakande, ska det då utgå moms på provisionsdelen om en aktieförmedling genomförs?

c) Om svaret på fråga 1 är nekande, kan delningsprincipen i stället användas genom att uppdelning sker mellan tillhandahållande av rådgivningstjänster och tillhandahållna aktieförmedlingstjänster?

2. Om svaret på fråga 1 är nekande och huvudsaklighetsprincipen ska tillämpas, och det senare blir fråga om en försäljning av kundens aktier, ska det då utgå moms på de sammantagna tillhandahållna tjänsterna?

3. Vad det gäller det fasta arvodet och om det vid ingången av uppdragsavtalet är känt att det är aktier som ska förmedlas, och Linab fakturerar kunden en fast avgift, men en senare aktieöverlåtelse *inte* kommer till stånd över huvudtaget, ska det då utgå moms på det fasta arvodet?

Skatterättsnämnden (2012-06-01, Svanberg, ordförande, Ohlson, Harmsen Hogendoorn, Odéen, Renström, Sandberg Nilsson, Wingren)
yttrade: *Förhandsbesked* – Fråga 1 första stycket och följdfråga 1 c – Bolagets tillhandahållanden enligt frågorna utgör, oavsett hur fakturering sker och hur tjänsterna benämns, ett enda tillhandahållande som i sin helhet utgör en förmedlingstjänst. – Fråga 2 – Med hänsyn till svaret på fråga 1 första stycket och följdfråga 1 c ska, eftersom förmedlingstjänsten enligt förutsättningarna för fråga 2 avser aktier, någon mervärdesskatt inte utgå med anledning av tillhandahållandet av tjänsten. – Fråga 3 – Den omständigheten att den avtalade aktieförmedlingen inte kommer till stånd medför inte att tjänstens mervärdesskatterättsliga karaktär förändras. Arvodet i fråga utgör därför ersättning för en från skatteplikt undantagen omsättning. – *Motivering* – Rättsligt – EU-domstolen har i flera domar närmare behandlat vilka överväganden som bör göras beträffande en transaktion som i likhet med den nu aktuella består av flera delar (se bl.a. mål C-111/05 Aktiebolaget NN, C-349/96 CPP och från senare tid de förenade målen C-497/09 m.fl., Bog m.fl.). – Innebörden av EU-domstolens praxis sammanfattas på följande sätt (se Bog m.fl. p. 52–54). Först ska göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att på så sätt avgöra om det rör sig om två eller flera separata tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande. Det följer av direktivet att varje transaktion i regel ska anses som separat och självständig. En transaktion, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av ett enda tillhandahållande, får emellertid inte delas upp fiktivt så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs. Det är fråga om ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar har ett så nära samband att de tillsammans objektivt

sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och det därför vore konstlat att försöka skilja dem från varandra. Ett enda tillhandahållande föreligger dessutom när en eller flera delar ska anses utgöra det huvudsakliga tillhandahållandet medan andra delar måste betraktas som underordnade tillhandahållanden som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som det huvudsakliga tillhandahållandet. I synnerhet ska ett tillhandahållande anses som underordnat ett huvudsakligt tillhandahållande när kunderna inte efterfrågar detta i sig utan det endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som tillhandahålls. – Enligt 3 kap. 9 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantas från skatteplikt omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Med värdepappershandel förstås enligt tredje stycket 1 samma paragraf omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte. – Bestämmelsen ska tolkas mot bakgrund av motsvarande reglering i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Enligt artikeln ska såvitt här är av intresse från skatteplikt undantas transaktioner, inbegripet förmedling men med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper (135.1. f). Före den 1 januari 2007 fanns motsvarande bestämmelse i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet (77/388/EEG); dock att i stället för förmedling användes uttrycket förhandlingar. – EU-domstolen har i flera fall bedömt innebörden och räckvidden av undantaget för sådan förhandling/förmedling av olika slag som omfattades av artikel 13 B d p. 1–5 i sjätte direktivet. – EU-domstolen har t.ex. i domen C-453/05 Volker Ludwig, som gällde förhandlingar rörande krediter i artikel 13 B d p. 1 i sjätte direktivet, med hänvisning till p. 39 i domen i målet C-235/00, CSC Financial Services, uttalat att med förhandling avses en verksamhet som tillhandahålls av en mellanman som inte är part i ett avtal avseende en finansiell produkt och vars verksamhet skiljer sig från de typiska avtalsenliga tillhandahållandena från parterna i sådana avtal. Ändamålet med förhandlingsverksamhet är att göra vad som krävs för att parterna ska sluta avtal, utan att förhandlaren har något eget intresse vad gäller avtalets innehåll (p. 23). – Regeringsrätten (numera Högsta förvaltningsdomstolen) har i avgörandet RÅ 2001 not. 23 fastställt ett av Skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked om hur s.k. corporate financeverksamhet ska bedömas i mervärdesskattehänseende. Den mest centrala tjänsten i denna verksamhet var försäljning eller förmedling av aktier i samband med en börsintroduktion. Denna föregicks av ett relativt omfattande förberedelsearbete. Aktuellt bolag måste således noggrant presenteras i ett prospekt som skulle upprättas. I avsaknad av börskurser måste vidare bolaget och aktuella aktier värderas och åsättas ett pris. Detta krävde en grundlig undersökning av bolaget och den bransch inom vilken det verkade. Uppdraget innebar också att olika marknadsföringsåtgärder genomfördes gentemot tänkbara investerare, m.m. Nämnden konstaterade att det aktuella uppdraget bestod i att förmedla aktier i samband med en marknadsintroduktion. För att utföra detta uppdrag fordrades att ett antal tjänster av olika karaktär tillhandahölls men dessa hade inte i sig efterfrågats av uppdragsgivaren

utan framstod i allt väsentligt endast som ett medel att på bästa sätt tillhandahålla den förmedlingstjänst som uppdraget avsåg. Enligt nämndens mening skulle därför de förstnämnda tjänsterna anses underordnade den av kunden beställda förmedlingstjänsten. – En fråga i samma mål var om svaret skulle påverkas av att förmedlingsuppdraget återkallades men förmedlaren enligt ingånget avtal hade rätt att behålla utgivet förskott. Enligt Skatterättsnämnden medförde inte den omständigheten att förmedlingsuppdraget återkallades och att någon aktieförmedling därför inte kom till stånd att den mervärdesskatterättsliga karaktären av förskottet förändrades. Vad som utbetalats utgjorde därför en ersättning för en från skatteplikt undantagen omsättning av en tjänst avseende förmedling av aktier. Regeringsrätten gjorde i alla delar i målet samma bedömning som Skatterättsnämnden. – Bolaget har berört tre avgöranden, nämligen RÅ 2006 not. 188, RÅ 2010 not. 91 och HFD 2011 ref. 21. Det förstnämnda avgörandet avsåg om en tjänst avseende överlåtelse av ett företag skulle anses utgöra en förmedlingstjänst eller inte. De tjänster som sökandebolaget tillhandahöll utfördes i fyra etapper som bestod av planering, analys och beskrivning (etapp 1), marknadsbearbetning (etapp 2), intressentbearbetning (etapp 3) samt förhandlingar och avslut (etapp 4). Uppdragen avsåg i huvudsak ägarledda, onoterade företag med en omsättning om högst 200 miljoner kr. Skatterättsnämnden betonade att det först i ett mycket sent skede av processen beslutades om försäljningen skulle avse aktierna eller samtliga eller vissa av tillgångarna i företaget. Nämnden ansåg att sökandebolagets tillhandahållande var att bedöma som en enda tjänst av undersökande, utredande och rådgivande natur vars omsättning var skattepliktig. Regeringsrätten anförde bl.a. att de tjänster bolaget tillhandahöll sina kunder, oavsett om i ett enskilt fall en aktieförsäljning slutligen kom till stånd eller inte, huvudsakligen fick anses ha en annan karaktär än de finansiella tjänster som ska undantas från skatteplikt enligt aktuella regler i ML och i sjätte direktivet. Regeringsrätten fastställde därför förhandsbeskedet. – Skatterättsnämndens bedömning – Fråga 1 första stycket och följdfrågorna 1 a–c – Den i ärendet grundläggande frågan är hur den verksamhet som avses i ansökan ska klassificeras i mervärdesskattehänseende. – De tjänster som Linab tillhandahåller är till sin karaktär snarlika dem som bedömdes i det tidigare berörda rättsfallet RÅ 2006 not. 188 och som ansågs ha en annan karaktär än sådana finansiella tjänster som ska undantas från skatteplikt. Tjänsterna är även snarlika dem som bedömdes i rättsfallet RÅ 2001 not. 23 med den skillnaden att förmedlingen då avsåg aktier i deras egenskap av finansiella instrument som kan omsättas på värdepappersmarknaden. I rättsfallet HFD 2011 ref. 21 har Högsta förvaltningsdomstolen klarlagt att undantaget i 3 kap. 9 § ML även ska anses omfatta förmedling som avser aktier i ett fastighetsförvaltande bolag. – Nämnden har i det föregående hänvisat till EU-domstolens dom angående Volker Ludwig. I den domen, som meddelades år 2007, dvs. året efter det nyssnämnda rättsfallet RÅ 2006 not. 188, hade EU-domstolen att bedöma vilken av två verksamheter, dvs. förhandlingar om krediter respektive förmögenhetsrådgivning, som skulle vara avgörande för den mervärdesskatterättsliga klassificeringen. Enligt EU-domstolen kunde den omständigheten att en skattskyldig person analyserar

förmögenhetssituationen hos kunder som denne bearbetat i syfte att kunna erbjuda dem krediter inte anses utesluta att den tjänst som tillhandahölls kunde anses som en undantagen förhandling om krediter om det var så att personens förhandling av krediter utgjorde det huvudsakliga tillhandahållandet och tillhandahållandet av förmögenhetsrådgivningen var underordnat detta. EU-domstolen framhöll bl.a. att bedömningen av den verksamhet som bedrivs ska göras utifrån själva naturen hos tillhandahållandet och ändamålet med detta. Ändamålet med en förhandlingsverksamhet är att göra vad som krävs för att parterna ska sluta avtal. Det saknas härvid anledning att undersöka den exakta räckvidden av termen förhandling (p. 32 och 33 jämförd med p. 23). För att undantaget ska bli tillämpligt krävs emellertid att den tillhandahållna tjänsten utgör vad som vid en helhetsbedömning framstår som en avgränsad enhet som medför att de funktioner som är specifika och väsentliga för förhandlingstjänsten uppfylls (p. 27). Domstolen har i det avseendet slagit fast att förhandlingsverksamhet utgör en verksamhet som bland annat kan bestå i att underrätta avtalsparten om tillfällen att sluta avtal, att komma i kontakt med motparten och att förhandla om detaljerna i prestationen och motprestationen i kundens namn och för dennes räkning (p. 28). Avfattningen av artikel 13 B d p. 1 i sjätte direktivet utesluter enligt domstolen i princip inte att en förhandlingsverksamhet delas upp på flera olika tjänster som därmed omfattas av begreppet förhandlingar om krediter i den mening som avses i bestämmelsen. (p. 34). – Enligt Skatterättsnämndens uppfattning har EU-domstolen i domen angående Volker Ludwig sammanfattat vilka faktorer som ska beaktas vid bedömningen av om en förhandlingsverksamhet föreligger eller inte. Bedömningen ska bl.a. göras utifrån själva naturen hos tillhandahållandet och ändamålet med detta. – Den med ansökan aktuella verksamheten som Linab bedriver har i allt väsentligt som ekonomiskt syfte att på uppdrag av kunden förmedla en avyttring av aktierna och/eller rörelsen (inkråmet) i dennes bolag. Redan vid uppdragsavtalets ingående framgår det att såväl syftet som funktionen med Linabs tillhandahållande av sina tjänster är att förmedla den egendom som avtalet omfattar. För att kunna utföra sitt uppdrag tillhandahåller Linab ett antal tjänster av olika karaktär men dessa har inte efterfrågats i sig av uppdragsgivaren utan framstår i allt väsentligt endast som ett medel för Linab att på bästa sätt tillhandahålla den förmedlingstjänst som uppdragsgivaren efterfrågar (jfr i detta sammanhang vad EU-domstolen anför i domen Bog, m.fl.; jfr även RÅ 2001 not. 23). EU-domstolen har vidare i flera avgöranden ansett att bedömningen av om en eller flera transaktioner föreligger inte är beroende av om en eller flera fakturor upprättats (se t.ex. Bog m.fl., p. 57). – Vad Linab tillhandahåller får mot bakgrund av det anförda anses som ett enda tillhandahållande som till sin natur och sitt ändamål utgör en tjänst som avser förmedling. I det tillhandahållandet inbegrips även det av Linab utförda efterarbetet avseende bl.a. återkoppling och utvärdering (fråga 1 första stycket). Med denna bedömning förfaller frågorna 1 a och 1 b. – Ett tillvägagångssätt i enlighet med förutsättningarna för fråga 1 c medför inte någon ändring av bedömningen att fråga är om ett enda tillhandahållande. – Fråga 2 – Med hänsyn till att nämnden enligt bedömningen av fråga 1 första stycket med

följdfrågan 1 c ansett att vad Linab tillhandahåller utgör ett enda tillhandahållande i form av förmedling och denna förmedling enligt förutsättningarna för fråga 2 avser aktier ska enligt 3 kap. 9 § ML någon mervärdesskatt inte utgå på grund av omsättning av förmedlingstjänsten. – Fråga 3 – Enligt förutsättningarna för frågan är det vid avtalets ingående bestämt att det är aktier som ska förmedlas men någon aktieöverlåtelse kommer inte till stånd. En utgångspunkt vid nämndens bedömning är att någon överlåtelse av annat slag inte äger rum. – Ändamålet med det med frågan avsedda uppdraget är att det är aktier som ska förmedlas. Vid bedömningen av karaktären på den tillhandahållna tjänsten är det enligt praxis, jfr t.ex. EU-domstolens uttalanden i domen ang. Volker Ludwig, ändamålet med tjänsten som ska ligga till grund för vilken mervärdesskatterättslig karaktär tjänsten ska anses ha; den omständigheten att någon aktieförmedling inte kommer till stånd medför inte någon annan bedömning; jfr RÅ 2001 not. 23. Vad som utbetalats utgör därför en ersättning för en från skatteplikt undantagen omsättning av en tjänst avseende förmedling av aktier. – Förhandsbeskedet har utformats i enlighet med de redovisade övervägandena. I den mån ansökan inte har besvarats genom förhandsbeskedet finner nämnden att förhandsbesked inte bör meddelas och avvisar därför ansökan i den delen.

Linab överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked hos Högsta förvaltningsdomstolen. Bolaget yrkade att delningsprincipen skulle tillämpas på Linabs tillhandahållanden och att de tjänster som svarar mot det fasta arvudet skulle anses avse en skattepliktig rådgivningstjänst. Om i stället huvudsaklighetsprincipen skulle tillämpas bör hela tillhandahållandet vara skattepliktigt och en i detta ingående aktieförmedlingstjänst underordnad rådgivningstjänsterna. Om det vid avtalets ingående var bestämt att det är aktier som ska förmedlas, men någon aktieöverlåtelse inte kommer till stånd, bör det fasta arvode som utgått inte ses som en från mervärdesskatteplikt undantagen tjänst avseende aktier.

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-05-24, Sandström, Hamberg, Stenman, Rynning) yttrade:

Skälen för avgörandet

Bakgrund m.m.

Av det ingivna uppdragsavtalet framgår att det som Linab åtar sig i förhållande till sina uppdragsgivare är att förmedla överlåtelse av ett i avtalet beskrivet förmedlingsobjekt. Förmedlingsobjektet kan bestå av aktier i onoterade företag eller av inkråmet i sådana företag. Av uppdragsavtalet framgår att ersättning för förmedlingstjänsten utgår dels i form av ett mindre fast arvode, dels i form av provision om och när förmedling kommer till stånd. Linab åtar sig att inom förmedlingsuppdragets ram vidta en rad åtgärder såsom analys och

värdering, dokumentation, marknadsbearbetning, avtalsförhandlingar m.m.

Linab efterfrågar först väsentligen en bedömning av om det som tillhandahålls mervärdesskatterettsligt ska ses som en enda tjänst eller om en uppdelning ska ske. Om tillhandahållandet ska anses avse en enda tjänst, och om uppdraget resulterar i förmedling av aktier, ställs frågan om mervärdesskatt ska tas ut på detta tillhandahållande. Slutligen önskas svar på om mervärdesskatt ska tas ut på det fasta arvodet i de fall då någon aktieförmedling inte kommer till stånd.

Skatterättsnämnden och Högsta förvaltningsdomstolen hade i RÅ 2006 not. 188 att pröva en liknande förhandsbeskedsansökan. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde då, mot bakgrund av reglerna i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) om undantag från skatteplikt för transaktioner avseende aktier, andelar i bolag m.m. bedömningen att de då aktuella tjänsterna var skattepliktiga oavsett om de ledde till en aktieförsäljning eller ej. Detta motiverades med att tjänsterna huvudsakligen fick anses ha en annan karaktär än de finansiella tjänster som skulle undantas från skatteplikt enligt ML och enligt direktivet.

Numera finns den EU-rättsliga regleringen i artikel 135.1 f i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) där det anges att transaktioner, inbegripet förmedling, rörande aktier m.m. ska undantas från skatteplikt.

Avgöranden från EU-domstolen

Efter Högsta förvaltningsdomstolens dom i det ovan nämnda målet har EU-domstolen utvecklat sin praxis avseende tolkningen av EU-rätten inom det aktuella området.

Domen i målet C-453/05 Ludwig avsåg förmögenhetsrådgivning och efterföljande förmedling av krediter (i direktiven reglerad på samma sätt som förmedling av aktier m.m.). EU-domstolen konstaterade, sammanfattningsvis, att den omständigheten att en skattskyldig person analyserar förmögenhetssituationen för kunder i syfte att kunna erbjuda krediter inte hindrar att tillhandahållandet enligt huvudsaklighetsprincipen behandlas som en från skatteplikt undantagen tjänst. Domstolen påpekade att förmedlingen av kredit syntes ha varit det avgörande tillhandahållandet medan verksamheten med förmögenhetsrådgivning bedrivits på ett preliminärt stadium och begränsats till att hjälpa kunden att bland de olika finansiella produkterna välja sådana som bäst passade dennes situation (p. 19 och 20).

I målet C-259/11 DTZ Zadelhoff hade EU-domstolen att bedöma en mäklar- och rådgivningsverksamhet i samband med överlåtelse av ett fastighetskomplex. Vid ingående av förmedlingsavtalet var det ännu inte bestämt om det som skulle förmedlas var äganderätten till fastigheterna eller aktierna i fastighetsbolaget. Förmedlingsuppdraget ledde emellertid slutligen till att aktierna överläts. EU-domstolen ansåg att det saknade betydelse att det inte från början stod klart om det var aktierna eller

äganderätten till fastigheterna som skulle överlåtas. När den transaktion som slutligen ägde rum utgjordes av en aktietransaktion skulle den betraktas som en sådan (p. 25). Domstolen framhöll att förmedlingstjänster kan bestå i att underrätta part om tillfällen att sluta avtal, att ta kontakt med motpart och att förhandla om detaljerna i prestation och motprestation. Förmedlingsverksamhetens ändamål är således att göra det som är nödvändigt för att parterna ska kunna sluta avtal, utan att förmedlaren har ett eget intresse vad gäller avtalets innehåll. Den mäklar- och rådgivningsverksamhet som var aktuell i målet motsvarade enligt domstolen en sådan förmedlingsverksamhet (p. 27 och 28).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

De i Linabs förmedlingsuppdrag nämnda inslagen av analys m.m. framstår som viktiga och för uppdragsgivarna betydelsefulla inslag i tillhandahållandet. Denna del av Linabs åtagande utgör sådana inslag i verksamheten som ofta synes nödvändiga för att parterna ska kunna sluta avtal. De får emellertid anses vara av förberedande natur och de utgör då endast medel för att kunden på bästa sätt ska kunna åtnjuta den förmedlingstjänst som är det centrala enligt uppdraget. Förmedlingen ska därför anses utgöra det avgörande tillhandahållandet, medan de övriga åtgärder från Linabs sida som föregår den slutliga överlåtelsen av det förmedlade objektet får anses underordnade. De ska skattemässigt behandlas på samma sätt som förmedlingen. I övrigt gör Högsta förvaltningsdomstolen samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Mål nr 3476-12, föredragande Örbom

Rättsfall: RÅ 2001 not. 23; RÅ 2006 not. 188; EU-domstolens dom i mål C-453/05 Ludwig; EU-domstolens dom i mål C-259/11 DTZ Zadelhoff.