

HFD 2018 ref. 42

Ett bolag kan bli skattskyldigt för tjänster som bolagets huvudkontor i Sverige tillhandahålls från en filial i ett annat EU-land på grund av att filialen ingår i en mervärdesskattegrupp i det landet. Förhandsbesked angående mervärdesskatt

1 kap. 2 § första stycket 2, 1 kap. 15 §, 5 kap. 5 § och 6 a kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), artikel 11 i mervärdesskatte-direktivet (2006/112/EG)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 19 juni 2018 följande dom (mål nr 1003-18).

Bakgrund

En beskattningsbar person som omsätter skattepliktiga tjänster är som huvudregel skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig). Om tjänsterna omsätts av en utländsk beskattningsbar person kan dock den som förvärvar tjänsten – om denne är en beskattningsbar person – bli skattskyldig.

En förutsättning för att en omsättning av en tjänst ska omfattas av mervärdesskattesystemet är att tillhandahållare och köpare är två separata personer. Så är inte fallet när huvudkontoret i ett bolag tillhandahåller tjänster till bolagets filial i ett annat land, eftersom filialen då inte agerar självständigt.

Flera beskattningsbara personer kan bilda en s.k. mervärdesskattegrupp. Gruppen anses som en enda beskattningsbar person och den verksamhet som gruppen bedriver som en enda verksamhet. En medlem i gruppen uppträder då inte längre som en beskattningsbar person och ska t.ex. inte lämna en separat mervärdesskattedeklaration. Bildandet av en grupp får också till följd att transaktioner mellan medlemmarna inte blir föremål för mervärdesskatt.

Genom rättspraxis är klarlagt att om ett bolags filial i Sverige ingår i en mervärdesskattegrupp här, ska ett tillhandahållande av tjänster från bolagets huvudkontor i tredje land anses utgöra ett tillhandahållande till gruppen i stället för till filialen. Gruppen kan då som förvärvare bli skyldig att betala skatt.

Skandinaviska Enskilda Banken AB har sitt huvudkontor i Sverige och filialer i flera andra länder inom och utanför EU, bl.a. i Danmark. Den danska filialen tillhandahåller huvudkontoret tjänster av administrativ karaktär (s.k. back office-tjänster). Kostnaderna för tjänsterna allokeras till huvudkontoret. Huvudkontoret ingår inte i någon mervärdesskattegrupp i Sverige.

Däremot ingår den danska filialen i en mervärdesskattegrupp i Danmark.

I ansökan om förhandsbesked ville banken få veta om de tjänster som den danska filialen utför åt huvudkontoret medför att skattskyldighet uppkommer i Sverige för banken.

Skatterättsnämnden fann att banken och filialen är att betrakta som två skilda beskattningsbara personer eftersom filialen genom att bli medlem av en dansk mervärdesskattegrupp har lösgjort sig från huvudetableringen och blivit en del av en annan beskattningsbar person. Under förutsättning att övriga villkor för skattskyldighet är uppfyllda blir därigenom banken skattskyldig för filialens tillhandahållande av interna tjänster.

Yrkanden m.m.

Skandinaviska Enskilda Banken AB yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklara att det inte är fråga om beskattningsbara transaktioner när en utländsk filial tillhandahåller tjänster till huvudkontoret i Sverige och ingen av parterna är medlem i en svensk mervärdesskattegrupp. Banken menar att det saknas stöd i mervärdesskatte-lagstiftningen för att betrakta en utländsk mervärdesskattegrupp som beskattningsbar person i Sverige.

Skatteverket anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är om ett bolag kan bli skattskyldigt för tjänster som bolagets huvudkontor i Sverige tillhandahålls från en filial i ett annat EU-land på grund av att filialen ingår i en mervärdesskattegrupp i det landet.

Rättslig reglering m.m.

Mervärdesskatt ska enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person. En beskattningsbar person är enligt 4 kap. 1 § någon som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Enligt huvudregeln för omsättning av tjänster i 5 kap. 5 § är en tjänst omsatt inom landet om den tillhandahålls en beskattningsbar person som har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta. Om den som omsätter en sådan tjänst är en utländsk

beskattningsbar person är, enligt 1 kap. 2 § första stycket 2, den som förvärfvar tjänsten skattskyldig. Med utländsk beskattningsbar person förstås enligt 1 kap. 15 § en beskattningsbar person som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe här i landet och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här.

Enligt 6 a kap. 1 § får vid tillämpningen av bestämmelserna i lagen två eller flera beskattningsbara personer, under vissa förutsättningar, anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp) och den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet.

Bestämmelserna om mervärdesskattegrupper har stöd i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Där anges att efter samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt får varje medlemsstat anse som en enda beskattningsbar person sådana personer som är etablerade i medlemsstaten och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Det följer av EU-domstolens praxis att ett tillhandahållande av en tjänst endast är beskattningsbart om det mellan tillhandahållaren och köparen föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer. En filial till ett utländskt bolag har inte ansetts vara självständig i förhållande till bolaget varför något rättsförhållande dem emellan inte föreligger. Den omständigheten att kostnader fördelas på filialen till följd av att huvudkontoret tillhandahåller filialen tjänster medför därför inte att filialen ska ses som en beskattningsbar person (FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, p. 34, 37, 40 och 41).

Utgångspunkten är alltså att den danska filialen inte är en beskattningsbar person när den tillhandahåller bankens huvudkontor tjänster. Transaktionerna mellan filialen och huvudkontoret är då inte beskattningsbara. Frågan är emellertid om det förhållandet att filialen ingår i en mervärdesskattegrupp i Danmark innebär att skattskyldighet ändå uppkommer för banken.

Betydelsen av att en filial ingår i en mervärdesskattegrupp har prövats av EU-domstolen i ett mål som rörde tjänster som ett bolag med säte i tredje land tillhandahöll sin svenska filial som ingick i en mervärdesskattegrupp. Domstolen konstaterade att klassificeringen som en enda beskattningsbar person innebär att medlemmarna i en mervärdesskattegrupp inte längre kan identifieras som beskattningsbara personer och fann att under sådana omständigheter ska de tjänster som en utomstående tillhandahåller en medlem i mervärdesskattegruppen därför anses ha tillhandahållits själva gruppen och inte dess medlem. Vidare konstaterades att bolaget och mervärdesskattegruppen utgör separata beskattningsbara personer och att det är gruppen i

egenskap av köpare av tjänsten som är betalningsskyldig för mervärdesskatten (Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, p. 29, 35 och 37).

I HFD 2015 ref. 22 konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen, med hänvisning till EU-domstolens dom i nyssnämnda mål, att de tjänster som ett bolags huvudkontor tillhandahöll sin svenska filial i stället skulle anses ha tillhandahållits den mervärdesskattegrupp som filialen var en del av. Den inom bolaget tillämpade kostnadsfördelningen ansågs innebära att tjänsterna hade utförts mot ersättning. Mervärdesskattegruppen var därmed som förvärvare av tjänsterna skattskyldig för omsättningen i den utsträckning som omsättningen omfattades av skatteplikt.

Det är således klarlagt att ett tillhandahållande från ett utländskt bolags huvudkontor till dess filial i Sverige, när filialen ingår i en mervärdesskattegrupp här, ska betraktas som en omsättning till gruppen även i det fall då ersättning sker genom en kostnadsallokering. Det är också klarlagt att såväl bolaget som mervärdesskattegruppen i sådant fall är att betrakta som beskattningsbara personer.

Den princip som EU-domstolen har tillämpat i Skandia America Corp. (USA), filial Sverige – dvs. att medlemmarna i en mervärdesskattegrupp ska ses som en enda beskattningsbar person och att tjänster som en utomstående tillhandahåller en medlem i mervärdesskattegruppen ska anses ha tillhandahållits själva gruppen och inte dess medlem – är inte begränsad till situationer där mervärdesskattegruppen är förvärvare. Principen bör, enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening, tillämpas även omvänt, dvs. som i nu aktuellt fall, då ett svenskt bolags utländska filial ingår i en mervärdesskattegrupp i en annan medlemsstat och tillhandahåller huvudkontoret i Sverige en tjänst.

Det anförda innebär att den danska filialen genom sitt inträde i en mervärdesskattegrupp i Danmark ska anses ha skilt sig från banken och i stället blivit en del av en annan beskattningsbar person. Den verksamhet som filialen bedriver ska därmed anses bedriven av mervärdesskattegruppen och de tjänster som filialen utför ska anses tillhandahållas av mervärdesskattegruppen.

Banken har gjort gällande att det krävs ett uttryckligt stöd i lag för att betrakta en utländsk mervärdesskattegrupp som en utländsk beskattningsbar person. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att något sådant krav emellertid inte har uppställts och att det inte finns någon regel i mervärdesskattelagen som hindrar att en mervärdesskattegrupp bildad i ett annat EU-land betraktas som en utländsk beskattningsbar person.

Den danska mervärdesskattegruppen ska således betraktas som en utländsk beskattningsbar person vid tillämpningen av bestämmelserna i mervärdesskattelagen. Detta innebär att banken som förvärvare av tjänsterna blir skattskyldig under förutsättning att övriga villkor för skattskyldighet är uppfyllda. Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Nord, Askersjö, Baran* och *von Essen*. Föredragande var justitiesekreteraren Ann Linders.

Skatterättsnämnden (2018-01-22, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Bohlin, Fored, Olsson, Sandberg Nilsson* och *Tunudd*):

Förhandsbesked

Skandinaviska Enskilda Banken AB och Skandinaviska Enskilda Banken AB:s Filial i Danmark, är att betrakta som två skilda beskattningsbara personer varför filialens tillhandahållande av interna tjänster till banken medför skattskyldighet för banken under förutsättning att övriga villkor för skattskyldighet är uppfyllda

Motivering

Frågan i ärendet är om den danska filialens icke finansiella back office-tjänster, för vilka kostnaderna allokeras till bankens huvudetablering i Sverige, ska anses utgöra beskattningsbara transaktioner i Sverige.

Utgångspunkten är enligt Skatterättsnämndens mening att den danska filialen inte kan vara en självständig beskattningsbar person utan att den är avhängig och utgör del av huvudetableringen i Sverige.

Genom att den danska filialen ingår i en dansk mervärdesskattegrupp – i enlighet med danska mervärdesskatteregler – har filialen emellertid lösgjort sig från den svenska huvudetableringen på så sätt att transaktioner mellan huvudetablering, banken, och filialen inte kan anses ske inom samma beskattningsbara person. Detta till följd av att Danmark har infört mervärdesskattedirektivets bestämmelser om mervärdesskattegrupper på samma sätt som Sverige, vilket innebär att endast fasta etableringar inom landet kan ingå i en mervärdesskattegrupp.

Genom att bli medlem av den danska mervärdesskattegruppen har filialen sålunda blivit en del av en ny beskattningsbar person och därigenom i mervärdesskattehänseende lösgjort sig från banken som enligt de danska mervärdesskattebestämmelserna inte kan utgöra del av samma grupp. När filialen tillhandahåller de aktuella tjänsterna allokeras de direkta och indirekta kostnaderna för dessa till bankens huvudetablering i Stockholm. Ett rättsförhållande uppkommer därmed mellan banken och den beskattningsbara personen, dvs. mervärdesskattegruppen där filialen ingår. Under förutsättning att den ersättning som filialen erhåller utgör det faktiska motvärdet för de tjänster som utförs, är således fråga om tillhandahållande av tjänster mot ersättning (2 kap. 1 § tredje stycket 1 mervärdesskattelagen).

Mot denna bakgrund och under förutsättning att övriga villkor för skattskyldighet (i bemärkelsen betalningsskyldighet) är uppfyllda anser Skatterättsnämnden att banken blir skattskyldig för filialens omsättning av företagsinterna tjänster.