

HFD 2020 ref. 17

Rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv som hänför sig till omsättning av tjänster i ett annat EU-land saknas när omsättningen är undantagen från skatteplikt i det andra EU-landet. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

3 kap. 9 §, 8 kap. 3 § och 10 kap. 11 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200), artiklarna 135.1 g, 168 a och 169 a i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 27 januari 2020 följande dom (mål nr 960-19).

Bakgrund

1. Den som förvärvar varor eller tjänster som används för skattepliktig omsättning inom landet har rätt att dra av ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärven. Omsättning av tjänster är som huvudregel skattepliktig, men exempelvis tjänster avseende förvaltning av vissa fonder är undantagna från skatteplikt.

2. Om omsättningen äger rum i ett annat EU-land än Sverige finns det – i stället för avdragsrätt – en motsvarande rätt till återbetalning av ingående skatt hänförlig till förvärven. I den svenska regleringen anges som krav för att sådan återbetalning ska medges dels att omsättningen är skattepliktig i det land där den görs, dels att den skulle ha varit skattepliktig om den hade gjorts i Sverige.

3. EQT Partners AB är ett helägt dotterbolag till EQT AB, som i sin tur direkt eller indirekt äger andelar i bolag inom EU som förvaltar EQT-fonder. Genom en ansökan om förhandsbesked önskade EQT Partners AB få klarhet i om bolaget har rätt till återbetalning av ingående skatt avseende kostnader för att tillhandahålla tjänster åt ett förvaltningsbolag i Luxemburg. I ansökan angavs att omsättningen av tjänsterna är undantagen från skatteplikt i Luxemburg men att den enligt bolagets uppfattning skulle ha varit skattepliktig om den hade ägt rum i Sverige.

4. Skatterättsnämnden ansåg att EQT Partners AB har rätt till återbetalning av ingående skatt som belöper på kostnaderna för att tillhandahålla tjänsterna. Skatterättsnämnden instämde i bolagets bedömning att omsättningen skulle ha varit skattepliktig om den hade skett i Sverige. Nämnden ansåg vidare att kravet i den svenska lagstiftningen på att tjänsterna ska vara skattepliktiga även i det land där de omsätts inte är förenligt med EU-rätten. Den omständigheten att omsättningen enligt ansökan är undantagen från skatteplikt i Luxemburg hindrade därför inte att återbetalning medges.

Yrkanden m.m.

5. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att bolaget inte har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt avseende förvärv som hänför sig till omsättning av de aktuella tjänsterna.

6. *EQT Partners AB* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

7. Huvudfrågan i målet är om det är förenligt med EU-rätten att i en sådan situation som avses i ansökan om förhandsbesked vägra återbetalning av ingående skatt avseende förvärv som hänför sig till omsättning av tjänster i ett annat EU-land på den grunden att omsättningen är undantagen från skatteplikt i det land där den görs.

Rättslig reglering m.m.

8. Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 9 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Med värdepappershandel förstås enligt tredje stycket bl.a. förvaltning av värdepappersfonder enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder och specialfonder enligt lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder.

9. Bestämmelsen i 3 kap. 9 § motsvaras av bl.a. artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) där det anges att medlemsstaterna ska från skatteplikt undanta förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna.

10. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får enligt 8 kap. 3 § första stycket ML göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten.

11. Bestämmelsen i 8 kap. 3 § har sin motsvarighet i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet. I direktivet anges att i den mån varor och tjänster används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner ska han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan beskattningsbar person.

12. Enligt 10 kap. 11 § tredje stycket ML föreligger rätt till återbetalning för ingående skatt avseende förvärv som hänför sig till omsättning i ett annat EU-land under förutsättning att omsättningen är skattepliktig i det land där omsättningen görs och att omsättningen skulle ha varit skattepliktig om omsättningen gjorts här i landet.

13. Denna bestämmelse motsvaras av artikel 169 a i mervärdesskattedirektivet. Av direktivet framgår att förutom det avdrag som avses i artikel 168 ska den beskattningsbara personen ha rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i den artikeln i den mån varorna eller tjänsterna används för transaktioner som utförs utanför den medlemsstat där skatten ska betalas eller har betalats och som skulle ha medfört rätt till avdrag för mervärdesskatt om de hade genomförts i medlemsstaten.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. För att bolaget ska ha rätt till återbetalning av ingående skatt krävs enligt 10 kap. 11 § tredje stycket ML både att omsättningen är skattepliktig i det land där den görs och att den skulle ha varit skattepliktig om den hade ägt rum i Sverige. Av lämnade förutsättningar framgår att det förstnämnda kravet inte är uppfyllt. Skatterättsnämnden har dock funnit att det kravet inte kan upprätthållas eftersom det inte är förenligt med EU-rätten. Högsta förvaltningsdomstolen prövar först om den slutsatsen är riktig.

15. Av fast praxis från EU-domstolen framgår att rätten till avdrag för mervärdesskatt utgör en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Syftet med avdragsystemet är att den mervärdesskatt som en beskattningsbar person betalar inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta den beskattningsbara personen själv, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig. Avdragsrätten förutsätter att kostnaderna för förvärven utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktionerna (se t.ex. Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punkterna 27, 28 och 30).

16. För att rätten till avdrag ska kunna utnyttjas krävs enligt artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet således att de varor eller tjänster som åberopas som grund för avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led för dennes beskattade transaktioner. Transaktioner som inte faller inom mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde eller som är undantagna från mervärdesskatteplikt ger följaktligen, i princip, inte heller rätt till avdrag (se t.ex. The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punkterna 23 och 24).

17. En beskattningsbar person har med stöd av artikel 168 a rätt att i den medlemsstat där denne utför skattepliktiga transaktioner dra av sådan mervärdesskatt för förvärv som betalas i denna medlemsstat. Artikel 168 a ger däremot inte avdragsrätt åt en beskattningsbar person som utför transaktioner i en annan medlemsstat än där skatten för förvärven betalas. För sådana beskattningsbara personer följer i stället rätten till avdrag av artikel 169 a (jfr Morgan Stanley & Co International, punkterna 29 och 31).

18. Av artikel 169 a framgår att förutom det avdrag som avses i artikel 168 ska den beskattningsbara personen ha rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i den artikeln i den mån varorna eller tjänsterna används för transaktioner som utförs utanför den medlemsstat där skatten betalas och som skulle ha medfört rätt till avdrag för mervärdesskatt om de hade genomförts där.

19. EU-domstolen har i Morgan Stanley & Co International uttalat att rätt till avdrag enligt artikel 169 a föreligger under förutsättning att två villkor är uppfyllda, nämligen dels att de transaktioner som utförs av en beskattningsbar person i en annan medlemsstat än den i vilken mervärdesskatt betalas för varor och tjänster som använts för att genomföra dessa transaktioner även är skattepliktiga i den förstnämnda medlemsstaten, dels att dessa transaktioner hade beskattats även om de utförts i den andra av dessa båda medlemsstater (punkt 32).

20. I ett annat avgörande, som EU-domstolen hänvisar till i samband med uttalandet i Morgan Stanley & Co International, har domstolen vidare uttalat att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats vid vissa transaktioner avseende andra utgående transaktioner i en annan medlemsstat beror på om avdragsrätt finns för det fall att samtliga transaktioner hade genomförts i samma medlemsstat (RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, punkterna 31 och 32).

21. I det avgörandet fann domstolen att mot bakgrund av omständigheterna i målet skulle avdragsrätten för mervärdesskatt inte vara beroende av om det verkligen hade betalats mervärdesskatt för den utgående transaktionen i den aktuella medlemsstaten (punkt 41). Under sådana omständigheter som förelåg i målet ansågs en medlemsstat därför inte kunna vägra avdrag för den ingående mervärdesskatt som betalats vid förvärv av varor i denna medlemsstat, när dessa varor använts i samband med leasingtransaktioner i en annan medlemsstat, enbart på grund av att det inte hade betalats någon mervärdesskatt för de utgående transaktionerna i den andra medlemsstaten (punkt 46).

22. Anledningen till att utgående skatt inte hade uppburits var att myndigheterna i de berörda medlemsstaterna hade gjort olika

bedömningar av om transaktionerna skulle klassificeras som tillhandahållanden av tjänster eller leveranser av varor och därmed i vilken medlemsstat beskattningen skulle ske (punkt 29). EU-domstolen framhöll också i domen att de utgående transaktionerna föll inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt och inte var undantagna från skatteplikt, vilket innebar att de skulle kunna ha gett upphov till avdragsrätt (punkt 37).

23. I Skatterättsnämndens beslut berörs ytterligare två avgöranden angående rätten till avdrag för ingående skatt avseende utgående transaktioner som utförs i en annan medlemsstat. I båda fallen var förvärvarna i den andra medlemsstaten betalningskyldiga för skatten (EGN, C-377/08, EU:C:2009:423, punkt 21 och Entertainment Bulgaria System, C-507/16, EU:C:2017:864, punkterna 28 och 29). Även i dessa fall var det således fråga om transaktioner som föll inom tillämpningsområdet för mervärdesskatt och som inte var undantagna från skatteplikt.

24. När det gäller den situation som avses i ansökan om förhandsbesked gör Högsta förvaltningsdomstolen följande bedömning.

25. De utgående transaktioner som den ingående skatten avser är undantagna från skatteplikt i den medlemsstat där de utförs. De utgående transaktionerna är därmed inte av sådan karaktär att de i sig skulle kunna ge upphov till avdragsrätt. EU-domstolens praxis kan enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte tolkas på annat sätt än att det i en situation av detta slag saknas rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv som hänför sig till dessa transaktioner.

26. Det följer således såväl av svensk intern rätt som av EU-rätten att bolaget inte har rätt till återbetalning av ingående skatt eftersom den aktuella omsättningen är undantagen från skatteplikt i Luxemburg. Någon anledning att pröva om det andra villkoret för återbetalning, dvs. att omsättningen skulle ha varit skattepliktig om den hade ägt rum i Sverige, är uppfyllt finns därför inte.

27. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska alltså ändras och frågan besvaras med att bolaget inte har rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv som hänför sig till omsättning av de aktuella tjänsterna.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att EQT Partners AB inte har rätt till återbetalning av ingående skatt avseende förvärv som hänför sig till omsättning av de aktuella tjänsterna.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Saldén Enérus, von Essen* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Ann Linders.

Skatterättsnämnden (2019-01-23, *Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson, Classon, Fored, Olsson, Sandberg Nilsson* och *Tunudd*):

Förhandsbesked

Fråga 1

Omsättning av de med frågan avsedda tjänsterna omfattas inte av undantag från skatteplikt.

Fråga 2

Rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger för den mervärdesskatt som belöper på kostnader som är hänförliga till omsättningen av ifrågasvarande tjänster.

Motivering

Rättsligt

Förvaltning av särskilda investeringsfonder
[text här utelämnad]

Rätt till återbetalning av ingående skatt

Rätt till återbetalning föreligger för ingående skatt avseende förvärv och import som hänför sig till omsättning i ett annat EU-land under förutsättning att, omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt i det land där omsättningen görs och skulle ha varit skattepliktig eller medfört återbetalningsrätt om omsättningen hade gjorts här i landet (10 kap. 11 § tredje stycket ML).

Enligt artikel 169 a i mervärdesskattedirektivet ska den beskattningsbara personen, förutom det avdrag som avses i artikel 168, ha rätt till avdrag för eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i den artikeln, i den mån varorna eller tjänsterna används för transaktioner som avser de i artikel 9.1 andra stycket angivna verksamheterna, som utförs utanför den medlemsstat där skatten ska betalas eller har betalats och som skulle ha medfört rätt till avdrag för mervärdesskatt om de hade genomförts i medlemsstaten.

EU-domstolen har funnit att artikel 17.3 a i sjätte direktivet 77/388/EEG (nuvarande artikel 169 a) ska tolkas så att en leverantör av telekommunikationstjänster som är etablerad i en medlemsstat har rätt till avdrag eller återbetalning, i denna medlemsstat, av den ingående skatt som har betalats och som hänför sig till telekommunikationstjänster som har

tillhandahållits ett företag med säte i en annan medlemsstat, om leverantören skulle ha haft en sådan rätt om tjänsterna hade tillhandahållits inom den förstnämnda medlemsstaten (EGN BV, C-377/08, EU:C:2009:423).

EU-domstolen har även funnit att en medlemsstat inte kan vägra en beskattningsbar person avdrag för den ingående skatt som betalats vid förvärv av varor i denna medlemsstat, när dessa varor använts i samband med leasingtransaktioner i en annan medlemsstat, endast av den anledningen att det inte har betalats någon mervärdesskatt på de utgående transaktionerna i den andra medlemsstaten (RBS Deutschland Holdings GmbH, C-277/09, EU:C:2010:810).

EU-domstolen har vidare uttalat att rätt till avdrag föreligger om varorna eller tjänsterna används för transaktioner som utförs utanför den medlemsstat där skatten ska betalas eller har betalats och som skulle ha medfört rätt till avdrag om de genomförts i medlemsstaten. Den avdragsrätten kan utnyttjas oberoende av om mervärdesskatt faktiskt tas ut på de utgående transaktionerna i de andra medlemsstaterna (Entertainment Bulgaria System, C-507/16, EU:C:2017:864).

Skatterättsnämndens bedömning

Fråga 1

Skatterättsnämnden anser mot bakgrund av EU-domstolens uttalanden i bl.a. Abbey National och GfBk¹, i likhet med parterna, att de tjänster som EQT Partners AB (Bolaget) utför är sådana tjänster som kan omfattas av begreppet förvaltning i 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML och artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet.

Av ansökan framgår att Fonden inte är en värdepappersfond enligt lagen om värdepappersfonder eller en sådan specialfond enligt lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder, varför förvaltningen inte omfattas av definitionen av värdepappershandel i 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML.

Enligt Skatterättsnämndens mening medger emellertid lydelsen i 3 kap. 9 § första stycket ML, enligt vilken med värdepappershandel jämförlig verksamhet är undantagen från skatteplikt, att bestämmelserna i 3 kap. 9 § ML kan tolkas direktivkonformt, dvs. i ljuset av EU-domstolens klargöranden kring tillämpningen av artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet.

Vid tillämpningen av artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet är syftet med bestämmelsen av central betydelse. Syftet måste förstås som att underlätta för allmänheten att placera pengar i värdepapper via investeringsföretag. Bestämmelsen ska således säkerställa den skattemässiga neutraliteten när det gäller allmänhetens val mellan direkta placeringar i värdepapper och investeringar via företag för kollektiva investeringar.

Fonder som omfattas av fondföretagsdirektivet utgör särskilda investeringsfonder. Dessa har som enda syfte att företa investeringar med kapital från allmänheten och tillämpa principen om riskspridning, vidare ska

¹ Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289 och GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141 (red. anm.).

andelar på begäran av innehavarna återköpas eller inlöses, direkt eller indirekt, med medel ur företagets tillgångar.

Även om en fond inte omfattas av fondföretagsdirektivet kan den enligt EU-domstolen i mervärdesskattelhänseende utgöra en särskild investeringsfond, under förutsättning att den omfattas av en särskild statlig tillsyn, har likadana egenskaper som de fondföretag som omfattas av direktivet och sålunda utför samma transaktioner, eller åtminstone har så liknande drag med av direktivet omfattade fondföretag att den kan anses konkurrera med dessa.

I förevarande fall är Förvaltningsbolaget registrerat som en AIF-förvaltare och står under tillsyn i Luxemburg. Vad gäller principen om riskspridning finner Skatterättsnämnden mot bakgrund av EU-domstolens praxis ingen anledning att anta annat än att Fonden i tillräcklig omfattning förefaller följa principen om riskspridning.

Eftersom Fonden främst vänder sig till institutionella och professionella investerare eller dess motsvarigheter, anser Skatterättsnämnden att det kan ifrågasättas om Fonden uppfyller kriteriet att den ska erhålla kapital från allmänheten. Fonden stängs för nya investerare när den uppnått önskat kapital. Det är inte heller möjligt att överlåta andelsbevis till tredje man eller att lösa in andelsbevisen i förtid. En överlåtelse kan endast ske efter godkännande från Förvaltningsbolaget som inte är skyldigt att godkänna en sådan ansökan.

Skatterättsnämnden anser mot denna bakgrund att Fonden inte har likadana egenskaper som de fondföretag som omfattas av fondföretagsdirektivet eller så liknande drag att de kan anses konkurrera med dessa. De tjänster som Bolaget tillhandahåller kan därför enligt Skatterättsnämndens mening inte omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML tolkat i ljuset av artikel 135.1 g i mervärdesskattedirektivet.

Fråga 2

Till följd av att Skatterättsnämnden funnit att tillhandahållandet av förvaltningstjänsterna inte omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML och sålunda är skattepliktigt, vill Bolaget veta om 10 kap. 11 § tredje stycket ML ska tolkas så att det föreligger ett krav på att tillhandahållandet av de aktuella förvaltningstjänsterna är skattepliktigt i omsättningslandet, dvs. Luxemburg, för att rätt till återbetalning av ingående skatt som belöper på kostnader för att tillhandahålla tjänsterna ska föreligga. Alternativt om artikel 169 a i mervärdesskattedirektivet kan åberopas i enlighet med principen om direkt effekt.

Enligt ordalydelsen i 10 kap. 11 § tredje stycket 1 ML är en förutsättning för rätt till återbetalning att omsättningen är skattepliktig eller medför återbetalningsrätt i det land där omsättningen görs. Bestämmelsen i ML är klar och tydlig. Eftersom Bolagets tillhandahållande inte är skattepliktigt i Luxemburg föreligger, enligt Skatterättsnämndens bedömning, inte rätt till återbetalning enligt bestämmelsen i ML.

Därmed uppkommer frågan om bestämmelsen i 169 a i mervärdesskattedirektivet kan åberopas med direkt effekt för att på så sätt åstadkomma rätt till återbetalning.

Enligt Skatterättsnämndens mening är bestämmelsen i artikel 169 a i mervärdesskattedirektivet klar och ovillkorlig i det att den inte innehåller

något krav på att tillhandahållandet även ska vara skattepliktigt i omsättningslandet. Till detta kommer att Skatterättsnämnden inte anser att det av EU-domstolen praxis går att utläsa något krav på att de tillhandahållna tjänsterna måste vara skattepliktiga i omsättningslandet.

Mot denna bakgrund anser Skatterättsnämnden att lydelsen i direktivbestämmelsen kan ges direkt effekt och företräde framför bestämmelsen i ML, varför rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger för den mervärdesskatt som belöper på kostnader för att tillhandahålla de aktuella förvaltningstjänsterna.