

**Not 28**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 24 juni 2021 följande dom (mål nr 6695-18).

**Bakgrund**

1. 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 bli skattskyldig om denne är en beskattningsbar person (s.k. förvärvsbeskattning).

2. En förutsättning för att en omsättning av en tjänst ska omfattas av mervärdesskattesystemet är att tillhandahållare och köpare är två separata personer. Så är som utgångspunkt inte fallet när ett bolags huvudkontor (huvudetablering) tillhandahåller tjänster till bolagets filial i ett annat land, eftersom filialen då inte agerar självständigt.

3. 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 egen mervärdesskattedeclaration. Bildandet av en grupp får också till följd att transaktioner mellan medlemmarna inte blir föremål för mervärdesskatt.

4. Danske Bank A/S har sin huvudetablering i Danmark och en filial i Sverige. Huvudetableringen är medlem i en dansk mervärdesskattegrupp. Däremot ingår den svenska filialen inte i någon mervärdesskattegrupp i Sverige. I sin nordiska verksamhet använder banken en IT-plattform som till stora delar är gemensam för bankens samtliga etableringar. Huvudetableringen kommer att allokera kostnader till filialen eftersom filialen använder plattformen i sin verksamhet.

5. I en ansökan om förhandsbesked frågade filialen om det faktum att huvudetableringen ingår i en dansk mervärdesskattegrupp medför att gruppen ska ses som en separat beskattningsbar person i förhållande till filialen i Sverige. Filialen ville också få veta om de tjänster som huvudetableringen tillhandahåller filialen och för vilka kostnaderna allokeras till filialen utgör omsättning i mervärdesskattehänseende, om filialen ska förvärvsbeskattas i Sverige samt om beskattningsunderlaget utgörs av det belopp som kostnadsallokeringarna uppgår till.

6. Skatterättsnämnden fann att filialen och den danska mervärdesskattegrupp där huvudetableringen ingår är att betrakta som två skilda beskattningsbara personer, eftersom huvudetableringen har lösgjort sig från den svenska filialen genom att ingå i en dansk mervärdesskattegrupp i enlighet med danska mervärdesskatteregler. Huvudetableringens tillhandahållande av tjänster, för vilka kostnaderna allokeras till filialen i Sverige, ansågs utgöra omsättning av tjänst som medför skattskyldighet för filialen, under förutsättning att övriga villkor för skattskyldighet är uppfyllda. Ansökan avvisades i den mån den inte besvarades.

7. Högsta förvaltningsdomstolen har hämtat in ett förhandsavgörande från EU-domstolen, se punkterna 15–18.

**Yrkanden m.m.**

8. *Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att huvudetableringen och filialen ska betraktas som en och samma beskattningsbara person samt att kostnadsfördelningar från huvudetableringen till filialen därmed inte utgör omsättning i mervärdesskattehänseende. Filialen anför att det saknas stöd i den svenska lagstiftningen för att en utländsk mervärdesskattegrupp ska anses vara en beskattningsbar person.

9. *Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

**Skälen för avgörandet***Frågan i målet*

10. Frågan i målet är om en filial som inte ingår i någon mervärdesskattegrupp kan bli skattskyldig för tjänster som huvudetableringen i en annan medlemsstat, som ingår i en mervärdesskattegrupp i den staten, tillhandahåller filialen.

*Rättslig reglering m.m.*

11. 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 § första stycket någon som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Motsvarande bestämmelse om beskattningsbar person finns i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

12. Enligt 5 kap. 5 § första stycket mervärdesskattelagen 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 förvärvar 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.

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

14. Bestämmelserna om mervärdesskattegrupper har stöd i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet. 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.

*Förhandsavgörande från EU-domstolen*

15. Högsta förvaltningsdomstolen har i begäran om förhandsavgörande från EU-domstolen ställt följande fråga.

16. Utgör en svensk filial till en bank med huvudetablering i en annan medlemsstat en egen beskattningsbar person när huvudetableringen tillhandahåller filialen tjänster och allokera kostnaderna för dessa till filialen, om huvudetableringen ingår i en mervärdesskattegrupp i den andra staten medan den svenska filialen inte ingår i någon svensk mervärdesskattegrupp?

17. EU-domstolen besvarade genom dom i mål C-812/19 (EU:C:2021:196) frågan på följande sätt.

18. Artiklarna 9.1 och 11 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att ett bolags huvudetablering, som är belägen i en medlemsstat och ingår i en mervärdesskattegrupp som bildats med stöd av artikel 11 i direktivet, och detta bolags filial, som är etablerad i en annan medlemsstat, ska anses utgöra skilda beskattningsbara personer när huvudetableringen tillhandahåller filialen tjänster och allokera kostnaderna för dessa till filialen.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

19. Danske Banks huvudetablering ingår i en dansk mervärdesskattegrupp. I enlighet med EU-domstolens dom ska Danske Banks huvudetablering och dess svenska filial därmed anses utgöra skilda beskattningsbara personer när huvudetableringen tillhandahåller filialen tjänster och allokera kostnaderna för dessa till filialen.

20. Av HFD 2018 ref. 42 följer att en utländsk mervärdesskattegrupp ska betraktas som en utländsk beskattningsbar person vid tillämpningen av mervärdesskattelagen. Filialen är därmed som förvärvare av tjänsterna 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, Ståhl, von Essen, Rosén Anderson* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Jenny Björstrand*.

---

*Skatterättsnämnden* (2018-11-23, *Harmsen Hogendoorn, ordförande [skiljaktig], Pettersson, Bohlin, Fored [skiljaktig], Olsson, Sandberg Nilsson [skiljaktig] och Tunudd*):

#### *Förhandsbesked*

Fråga 1: Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial (Filialen) och den danska mervärdesskattegrupp där Danske Bank A/S huvudetablering i Danmark ingår, är att betrakta som två skilda beskattningsbara personer.

Fråga 2–4: Den danska mervärdesskattegruppens tillhandahållande av tjänster, för vilka kostnaderna allokera till Filialen i Sverige, utgör

omsättning av tjänst enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 mervärdesskattelagen, ML, som medför skattskyldighet (betalningsskyldighet) för Filialen, under förutsättning att övriga villkor för skattskyldighet är uppfyllda.

#### *Skatterättsnämndens bedömning*

##### Fråga 1

Filialen vill veta om det faktum att den danska huvudetableringen ingår i en dansk mervärdesskattegrupp medför att mervärdesskattegruppen ska ses som en separat beskattningsbar person i förhållande till Filialen.

Bildandet av en mervärdesskattegrupp får till följd att gruppmedlemmarna upphör att ses som olika beskattningsbara personer för mervärdesskatt och istället ska betraktas som en enda beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende. En mervärdesskattegrupp kan beskrivas som en konstruktion, där ekonomiska realiteter får företräde framför rättslig form. Den baseras på faktiska, ekonomiska och organisatoriska band mellan företag. Samtidigt som varje medlem i gruppen behåller sin egen rättsliga form får bildandet av en mervärdesskattegrupp företräde, enbart för mervärdesskatteändamål, framför de rättsliga former som finns enligt t.ex. civilrätt eller bolagsrätt, jfr EU-kommissionens meddelande, KOM (2009) 325 slutlig. Genom att bli medlem i en mervärdesskattegrupp har medlemmen blivit del av en ny beskattningsbar person. Detta får genomslag i alla mervärdesskatterättsliga hänseenden.

Som framgår av HFD 2018 ref. 42 är utgångspunkten att Filialen inte kan vara en självständig beskattningsbar person utan att den är avhängig av och utgör del av huvudetableringen i Danmark, jfr FCE Bank-målet.<sup>1</sup>

Genom att den danska huvudetableringen ingår i en dansk mervärdesskattegrupp – i enlighet med danska mervärdesskatte regler – har den lösgjort sig från den svenska etableringen på så sätt att transaktioner mellan huvudetableringen i Danmark och Filialen inte kan anses ske inom samma beskattningsbara person. Den verksamhet som huvudetableringen bedriver ska därmed anses bedriven av mervärdesskattegruppen och de tjänster huvudetableringen utför ska anses tillhandahållas av mervärdesskattegruppen, jfr HFD 2018 ref. 42. En svensk etablering som inte ingår i mervärdesskattegruppen får enligt Skatterättsnämndens mening därmed ses som en separat beskattningsbar person. Ett sådant synsätt överensstämmer också med de riktlinjer EU:s mervärdesskattekommitté antagit med anledning av Skandiamålet.<sup>2</sup>

##### Fråga 2–4

Filialen vill veta om de tjänster som huvudetableringen i Danmark tillhandahåller Filialen och för vilka kostnaderna allokeras till Filialen utgör omsättning i mervärdesskattehänseende. Filialen vill vidare veta om Filialen ska förvärvsbeskatta sig i Sverige samt om beskattningsunderlaget utgörs av det belopp som kostnadsallokeringarna uppgår till.

---

<sup>1</sup> FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196 (red. anm.).

<sup>2</sup> Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225 (red. anm.).

När mervärdesskattegruppen där huvudetableringen i Danmark ingår tillhandahåller de aktuella tjänsterna till Filialen allokeras kostnaderna härför till Filialen. Enligt Skatterättsnämndens mening uppkommer därmed ett rättsförhållande mellan mervärdesskattegruppen och Filialen, då de får ses som skilda beskattningsbara personer. Ett ömsesidigt utbyte av prestationer föreligger därmed under förutsättning att den ersättning som mervärdesskattegruppen erhåller utgör det faktiska motvärdet för de tjänster som utförs. Det är således fråga om tillhandahållande av tjänster mot ersättning (2 kap. 1 § tredje stycket ML).

Det innebär, enligt Skatterättsnämndens mening, att mervärdesskattegruppen ska anses som en utländsk beskattningsbar person vid tillämpningen av bestämmelserna i ML, och att Filialen som förvärvare av tjänsterna blir skattskyldig under förutsättning att övriga villkor för skattskyldighet är uppfyllda, jfr HFD 2018 ref. 42.

Ansökan avvisas i den mån den inte besvaras.

*Harmsen Hogendoorn, Fored och Sandberg Nilsson* var skiljaktiga och anförde:

Vi anser att Filialen och den danska mervärdesskattegrupp där Danske Bank A/S huvudetablering i Danmark ingår inte kan betraktas som två skilda beskattningsbara personer, varför fråga 2–4 förfaller, av följande skäl.

En förutsättning för att omsättning av en tjänst ska omfattas av mervärdesbeskattning är att tillhandahållare och köpare är två separata personer och att det mellan tillhandahållaren och köparen föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer. Så är inte fallet när huvudkontoret i ett bolag tillhandahåller tjänster till bolagets filial i ett annat land, eftersom filialen då inte agerar självständigt.

När en filial i ett land tillhandahåller huvudkontoret i en annan medlemsstat tjänster, och filialen lösgjort sig från huvudetableringen genom att bli medlem i en mervärdesskattegrupp i etableringsstaten, betraktas detta som en beskattningsbar transaktion mellan två beskattningsbara personer (jfr HFD 2018 ref. 42).

Förhållandet är enligt vår mening ett annat när huvudkontoret i en medlemsstat ingår i en mervärdesskattegrupp och filialen i en annan medlemsstat inte är medlem av någon mervärdesskattegrupp i etableringsstaten. Enbart det förhållandet att ett huvudkontor genom att ingå i en mervärdesskattegrupp i dess etableringsland lösgör sig från en filial i en annan medlemsstat, kan enligt vår mening inte medföra att filialen därigenom blir en beskattningsbar person.

I ett fall som det förevarande, där huvudkontoret ingår i en dansk mervärdesskattegrupp och såväl de danska som de svenska reglerna föreskriver ett "narrow scope" dvs. att utländska etableringar inte kan ingå i gruppen, innebär ovanstående synsätt visserligen att oaktat de danska bestämmelsernas utformning kommer ett "broad scope" att tillämpas, dvs. att den svenska filialen fortfarande ska anses vara knuten till huvudetableringen på så sätt att inbördes beskattningsbara transaktioner till följd av FCE bank-domen är uteslutna. Allt under förutsättning att inte den svenska filialen ingår i en mervärdesskattegrupp i Sverige och därigenom

lösgör sig från huvudkontoret på så sätt att den i egenskap av gruppmedlem står "på egna ben" i förhållande till huvudkontoret.

Samtidigt ska fortfarande frågan om huruvida en mervärdesskattegrupps tillhandahållande medför skattskyldighet avgöras av de allmänna bestämmelserna i ML, vilket innebär dels att tillhandahållare och köpare måste vara två separata personer, dels att det mellan tillhandahållare och köpare föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer. Till skillnad från vad som gäller för överföring av varor har lagstiftaren valt att inte reglera att överföringar av tjänster mellan etableringar i olika medlemsstater ska likställas med omsättning (jfr 2 kap. 1 § andra stycket ML). Mot denna bakgrund är vår slutsats att det i förevarande fall inte kan bli fråga om någon beskattningsbar transaktion mellan två beskattningsbara personer.