

En huvudetablering i tredje land har tillhandahållit tjänster åt sin filial i Sverige som ingår i en mervärdesskattegrupp. Av EU-rätten följer att tjänsterna ska anses ha tillhandahållits mervärdesskattegruppen och att gruppen är skattskyldig för omsättningen. Förhandsbesked angående mervärdesskatt.

Lagrum:

1 kap. 1 § första stycket 1, 2 § första stycket 2, 2 kap. 1 § tredje stycket 1, 6 a kap. 1 § mervärdeskattelagen (1994:200)

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden från DNB Bank ASA, filial i Sverige och DNB NOR Momsgrupp om förhandsbesked framgick bl.a. följande. DNB Bank ASA (DNB) bedriver verksamhet inom bank, finans och försäkring och har sitt huvudkontor i Norge. DNB:s verksamhet i Sverige bedrivs till allt övervägande del av DNB Bank ASA, filial Sverige (Filialen) som ingår i DNB NOR AB Momsgrupp (Momsgruppen). DNB:s huvudkontor utför olika tjänster åt DNB:s filialer, bl.a. IT-tjänster, HR-tjänster, juridiska tjänster, redovisning och rapportering, betalningstjänster, management och supportfunktioner. Kostnaderna för tjänsterna fördelas mellan huvudkontoret och filialerna enligt principer som fastställts i ett internprissättningsdokument. – Filialen ville veta om Filialen är skattskyldig för mervärdesskatt för de tjänster som DNB:s huvudkontor utför och Filialen använder (fråga 1). Momsgruppen ville veta om den omständigheten att Filialen ingår i en mervärdesskattegrupp medför att Momsgruppen blir skattskyldig för mervärdesskatt avseende de aktuella tjänsterna (fråga 2). – Sökandena ansåg att frågorna skulle besvaras med att någon skattskyldighet inte uppkommer.

Skatteverket ansåg att Momsgruppen med tillämpning av reglerna om omvänd skattskyldighet blir skattskyldig för omsättningen av de tjänster som DNB:s huvudkontor tillhandahåller filialen.

Skatterättsnämnden 2013-07-04, Svanberg, ordförande, Ohlson, Harmsen Hogendoorn, Odéen, Renström, Sandberg Nilsson, Wingren)
yttrade: Förhandsbesked – Frågorna 1 och 2 – DNB NOR AB Momsgrupp (Momsgruppen) är skattskyldig för DNB Bank ASA:s (DNB) omsättning av de i ärendet aktuella tjänsterna i den utsträckning omsättningen omfattas av skatteplikt. – *Motivering* – – Rättsligt – Regler om mervärdesskattegrupper finns i 6 a kap. mervärdeskattelagen (1994:200), ML. – Enligt kapitlets 1 § första stycke får vid tillämpningen av bestämmelserna i ML 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. Huruvida mervärdesskattegruppens verksamhet ska anses medföra skattskyldighet följer enligt andra stycket av de allmänna bestämmelserna i 1 kap. 2 § första stycket 1. – Enligt kapitlets 2 § andra stycke får i en mervärdesskattegrupp endast ingå en beskattningsbar persons fasta etableringsställe i Sverige. – Bestämmelserna baseras på

artikel 11 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Efter samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt får, enligt artikeln, 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. – Allmänt gäller att mervärdesskatt ska betalas vid sådan omsättning inom landet som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap (1 kap. 1 § första stycket 1 ML). – Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon. – Regler om omsättningsland finns i 5 kap. ML. Enligt huvudregeln i kapitlets 5 § är en tjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap omsatt inom landet om den beskattningsbara personen antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 44 i mervärdesskattedirektivet. – Skattskyldig för sådan omsättning som anges i 1 kap. 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 § är enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 den som förvärvat tjänsten, om den som omsätter tjänsten är en utländsk beskattningsbar person och förvärvaren såvitt nu är i fråga är en beskattningsbar person. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 196 i mervärdesskattedirektivet. – Med utländsk beskattningsbar person förstås 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 (1 kap. 15 §). – Vid omsättning av en vara eller tjänst som görs inom landet av en beskattningsbar person som har ett fast etableringsställe här ska den beskattningsbara personen vid tillämpning av 1 kap. 2 § första stycket likställas med en utländsk beskattningsbar person, om omsättningen görs utan medverkan av det svenska etableringsstället (1 kap. 2 § fjärde stycket). –

Skatterättsnämndens bedömning – Frågorna 1 och 2 – Den bedömning som ska göras i ärendet är om Filialen eller Momsgruppen eller ingendera av dem är skattskyldig för omsättning av tjänster från DNB:s norska huvudkontor. – Filialen och Momsgruppen anser, med hänvisning till bl.a. EU-domstolens dom i mål C-210/04 FCE Bank, att DNB och Filialen utgör delar av en och samma beskattningsbara person och att transaktionerna dem emellan därför ligger utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Den omständigheten att Filialen ingår i Momsgruppen bör enligt sökandena inte medföra något avsteg från den principen. Samtliga tjänster används i sin helhet av Filialen och de tillhandahålls inte till någon del någon annan medlem i Momsgruppen eller tredje part. – EU-domstolen har i avgörandet rörande FCE Bank fastställt att ett i en annan medlemsstat hemmahörande fast driftställe som inte utgjorde någon juridisk enhet skild från det bolag som det tillhörde och som tillhandahölls tjänster av detta bolag inte skulle anses utgöra en beskattningsbar person på grund av de kostnader som fördelats på driftstället till följd av detta tillhandahållande. – I EU-domstolens avgörande aktualiserades inte frågan om vilka de mervärdesskatterättsliga konsekvenserna hade varit om ett sådant fast driftställe som var föremål för EU-domstolens bedömning hade ingått i

en mervärdesskattegrupp. Enligt nämndens uppfattning kan därför avgörandet inte utan vidare läggas till grund för bedömningen i det nu aktuella ärendet. – 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 (jfr EU-domstolens dom i mål C-162/07 *Ampliscientifica*, p. 23). Vidare gäller att transaktioner som företas mellan gruppmedlemmarna inte blir föremål för mervärdesskatt utan behandlas som interna transaktioner inom ett enda företag (jfr prop. 1997/98:148 s. 33). – Genom att bli medlem i Momsgruppen har Filialen blivit en del av en ny beskattningsbar person, dvs. Momsgruppen och därigenom för mervärdesskatteändamål lösgjort sig från huvudkontoret DNB (för motsvarande resonemang, se EU-kommissionens meddelande, KOM[2009] 325). Detta får genomslag i alla mervärdesskatterättsliga hänseenden (jfr Högsta förvaltningsdomstolens dom av den 10 maj 2013, mål nr 1828-12). Mot den bakgrunden finner Skatterättsnämnden att de i ärendet aktuella tjänsterna ska anses tillhandahållna Momsgruppen och inte Filialen. – Vid utförandet av de aktuella tjänsterna tillämpar DNB en intern kostnadsfördelning i enlighet med vissa i internprissättningsdokumentet angivna principer för att fastställa marknadsmässigt pris. – Enligt Skatterättsnämndens mening finns ett rättsförhållande mellan DNB och den del av den beskattningsbara personen Momsgruppen som Filialen utgör, enligt vilket den ersättning som DNB erhåller utgör det faktiska motvärdet för de tjänster som Momsgruppen genom Filialen erhåller. Fråga är således om tillhandahållanden av tjänster mot ersättning (se t.ex. domen mål C-16/93 *R.J. Tolsma*, p. 14). Omsättning föreligger därmed enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 ML. – Mot den bakgrunden och då övriga förutsättningar för skattskyldighet är uppfyllda blir Momsgruppen skattskyldig för DNB:s omsättning av tjänster i den utsträckning som omsättningen omfattas av skatteplikt. – Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i de i det föregående gjorda övervägandena.

EU-domstolen har därefter i mål C-7/13, *Skandia America Corp. (USA)*, filial Sverige, funnit att tjänster som en huvudetablering i tredjeland tillhandahåller sin filial i en medlemsstat utgör beskattningsbara transaktioner när filialen ingår i en mervärdesskattegrupp och att mervärdesskattegruppen i egenskap av köpare av tjänsterna är betalningsskyldig (p. 32, 37 och 38). Mellan huvudetableringen och filialen hade en kostnadsallokering skett genom utställande av internfakturor (p. 17). Av svaret på fråga 2 framgår att *EU-domstolen* utgått från att tjänsterna tillhandahållits mot ersättning.

Sökandena överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle förklara att någon skattskyldighet inte uppkommer och anförde bl.a. följande. *EU-domstolen* har i *Skandia America Corp. (USA)*, filial Sverige överlämnat till den nationella domstolen att mot bakgrund av ML:s regler pröva frågan huruvida huvudetableringens tillhandahållande av tjänster åt sin svenska filial har skett mot ersättning. DNB tillhandahåller inte

filialen något mot ersättning utan fråga är endast om en kostnadsfördelning inom ett och samma bolag. Kostnadsfördelningen förändrar inte bolagets rättsliga eller ekonomiska ställning. Interna förehavanden inom en och samma juridiska person innebär inte – utan särskild lagreglering – ett ömsesidigt utväxlande av beskattningsbara transaktioner i den mening som avses i ML.

Skatteverket ansåg att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolen (2015-05-28, Jermsten, Almgren, Knutsson, Bull, Classon) yttrade:

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering

Mervärdesskatt ska enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML betalas vid sådan omsättning inom landet av tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon.

Skattskyldig för sådan omsättning som anges i 1 kap. 1 § första stycket 1 av sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 § är enligt 1 kap. 2 § första stycket 2 den som förvärvat tjänsten, om den som omsätter tjänsten är en utländsk beskattningsbar person och förvärvaren, såvitt nu är i fråga, är en beskattningsbar person.

Enligt 6 a kap. 1 § får vid tillämpning 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.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Filialen har i mervärdesskatt hänseende skilts från DNB genom sitt inträde i mervärdesskattegruppen och i stället blivit en del av denna beskattningsbara person. Av EU-domstolens avgörande i målet Skandia America Corp. (USA), filial Sverige följer att de tjänster som DNB:s huvudkontor tillhandahållit filialen därför ska anses ha tillhandahållits mervärdesskattegruppen. Den kostnadsfördelning som tillämpas innebär att tjänsterna utförs mot ersättning. DNB omsätter därmed tjänster.

Som Skatterättsnämnden funnit är mervärdesskattegruppen som förvärvare av tjänsterna skattskyldig för DNB:s omsättning av tjänster i den utsträckning som omsättningen omfattas av skatteplikt. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska således fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Mål nr 5334-13, föredragande Johan Magnander