

Målnummer:	1828-12	Avdelning:	
Avgörandedatum:	2013-05-10		
Rubrik:	EU-rätten har ansetts innebära att den s.k. slussningsregeln i mervärdesskattelagen ska tillämpas trots att ett av de berörda företagen är hemmahörande i Polen (I) respektive att det mellan de berörda aktiebolagen finns ett företag hemmahörande i Nederländerna (II).		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 8 kap. 3 § och 4 § mervärdesskattelagen (1994:200)• Artikel 49 och artikel 54 EUF-fördraget		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• EU-domstolens dom i mål C-200/98, X AB och Y AB• EU-domstolens dom i mål C-446/03, Marks & Spencer• EU-domstolens dom i mål C-321/05, Kofoed• EU-domstolens dom i mål C-162/07, Amplis Scientifica		

REFERAT

I.

SKF International AB (SKF International) bedrev verksamhet av finansiell karaktär gentemot koncernbolag. Tjänsterna avsåg bl.a. betalningar, valutahantering, in- och utlåning, cash management samt extern finansiering. SKF Polska S.A. (bolaget) ingick i samma koncern som SKF International. SKF International hade inte haft avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten på grund av att det tillhandahöll från mervärdesskatt undantagna finansieringstjänster till bolaget. I stället hade mervärdesskatten avseende dessa fakturor slussats till bolaget med tillämpning av den s.k. slussningsregeln i 8 kap. 4 § första stycket 5 mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Bolaget begärde i ansökan hos Skatteverket återbetalning av svensk mervärdesskatt med 21 775 kr för kalenderåret 2007.

Skatteverket avslag i beslut den 18 december 2008 bolagets ansökan om återbetalning av svensk mervärdesskatt. Som skäl uppgav verket bl.a. följande. Enligt bestämmelserna i ML är slussningsregeln inte tillämplig på utländska företag. Bestämmelsen om slussning av mervärdesskatt har ingen direkt motsvarighet i sjätte direktivet eller i rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG. Det finns därför ingen bestämmelse i direktiven som genom direkt effekt skulle ge bolaget återbetalningsrätt. De närmast jämförbara bestämmelserna i sjätte direktivet är bestämmelserna om mervärdesskattegrupper. Dessa bestämmelser får tillämpas med t.o.m. mer långtgående begränsningar än slussningsregeln när det gäller avgränsning av den kategori skattskyldiga som får använda sig av och erhålla fördelar av bestämmelserna. Tillgänglig praxis från EG-domstolen är inte omedelbart tillämplig då den avser annan skatt än mervärdesskatt. Vidare kan nämnas att i åttonde och trettonde direktiven finns särskilda bestämmelser som gäller för utländska företagare vars enda anknytning till ifrågasatt stat är rätten till återbetalning av mervärdesskatt. Dessa regler har inte ifrågasatts som diskriminerande även om de innefattar andra tidsfrister och förfaranden än de som gäller för de i staten etablerade företagen. Mot bakgrund av ovanstående kan slussningsregeln inte anses strida mot de EG-rättsliga principerna.

Bolaget överklagade Skatteverkets beslut hos länsrätten. Bolaget vidhöll ansökan om återbetalning och utvecklade sin talan enligt följande. Återbetalningsrätt föreligger med stöd av 10 kap. 1 § ML avseende den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till SKF Internationals finansiella

tjänster och som skulle ha varit avdragsgill med stöd av slussningsregeln om bolaget varit svenskt. Slussningsregeln strider mot EG-rättens principer eftersom möjligheten till slussning begränsas till svenska subjekt. Nationell lagstiftning som strider mot EG-rätten får inte tillämpas av de nationella myndigheterna eller domstolarna. Inom EG-rätten finns ett antal överordnade regler som föreskriver att hindren för den fria rörligheten för varor, tjänster, personer och kapital ska avskaffas. Det finns även regler som förbjuder diskriminering utifrån nationalitet. Även de allmänna rättsgrundsatser som finns inom gemenskapsrätten ska beaktas vid tillämpningen av ML. Dessa regler och principer, och då särskilt fördragets icke-diskrimineringsprincip och rätten till etableringsfrihet, innebär att återbetalning ska medges.

Skatteverket vidhöll det överklagade beslutet och anförde bl.a. följande. I bestämmelsen om mervärdesskattegrupper i artikel 11 mervärdesskattedirektivet anges uttryckligen att endast nationella mervärdesskattegrupper är möjliga. Inskränkningen till att gälla endast nationella etableringar har godtagits av EG-domstolen i mål C-60/90, Polysar. Den begränsning som görs vid en tillämpning av koncernslussningsregeln, i fråga om utländska företag som inte är etablerade inom landet, kan inte anses mer omfattande än vad som är tillåtet enligt direktivets bestämmelser om gruppregistrering. Slussningsregeln kan därför inte anses diskriminerande eller i övrigt anses strida mot EG-rätten. Det ska även erinras om att bolaget inte har visat att övriga förutsättningar som krävs för att slussning ska kunna ske är för handen.

Länsrätten i Dalarnas län (2009-10-15, ordförande Nermark Torgils) yttrade, efter att ha redovisat bestämmelser om rätt till avdrag i 8 kap. ML: Frågan i målet är om den s.k. slussningsregeln strider mot EG-rätten på så sätt att bolaget ska medges återbetalning av svensk mervärdesskatt, trots att det saknas en sådan möjlighet enligt bestämmelsens ordalydelse i ML. - Bestämmelser om mervärdesskattegrupper - Det finns ingen direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet (rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt) till slussningsregeln. Av intresse i det här sammanhanget är dock bestämmelserna om mervärdesskattegrupper som återfinns i såväl ML som mervärdesskattedirektivet. I huvuddrag innebär bestämmelserna att personer som är etablerade i en medlemsstat och är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band kan gruppregistrera sig och därmed i mervärdesskattesammanhang behandlas som en beskattningsbar person. En gruppregistrering leder till samma beskattningsresultat som en tillämpning av slussningsregeln när det gäller den ingående skatt som hänförs till skattefria interna tillhandahållanden av tjänster som ska användas i en skattepliktig verksamhet. I bägge fallen blir den ingående skatten avdragsgill, antingen genom den s.k. slussningsregeln eller genom de allmänna regler om avdragsrätt som gäller för en gruppregistrerad företagsgrupp med utåtriktad skattepliktig verksamhet (se t.ex. prop. 1997/98:148 s. 39). - Jämförelse och bedömning - Mot denna bakgrund bör den s.k. slussningsregeln, i nu aktuellt hänseende, kunna jämföras med reglerna om gruppregistrering. Det är därför av intresse att närmare undersöka vilka villkor artikel 11 i mervärdesskattedirektivet föreskriver för en gruppregistrering. - Av ordalydelsen i artikel 11 mervärdesskattedirektivet framgår att en förutsättning för att flera olika personer ska kunna anses som en enda beskattningsbar person är att de olika personerna är etablerade inom en och samma medlemsstat. I bestämmelsen anges således uttryckligen att endast nationella mervärdesskattegrupper är möjliga. Detta innebär alltså en viss inskränkning av etableringsfriheten. I målet C-60/90, Polysar, uttalade EG-domstolen bl.a. följande. Enligt 4.4 andra stycket i sjätte direktivet (motsvarar artikel 11 mervärdesskattedirektivet) kan nämligen personer som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band anses som en enda skattskyldig endast om de är etablerade inom en och samma medlemsstats territorium. - Den nationella begränsning som följer av artikel 11 avseende möjligheten till

gruppregistrering har således bekräftats av EG-domstolen. - Bolaget har även anförts att den svenska lagstiftningen strider mot gemenskapsrättens icke-diskrimineringsprincip. - Av ML:s ordalydelse följer att dotterbolaget ska vara ett svenskt aktiebolag för att den s.k. slussningsregeln ska få tillämpas. Ett sådant krav kan enligt länsrättens mening i vissa fall anses strida mot gemenskapsrättens diskrimineringsförbud. - I nu aktuellt mål är det emellertid fråga om ett bolag som inte är etablerat inom landet. När det gäller mervärdesskattegrupper är det varken enligt ML:s eller mervärdesskattedirektivets bestämmelser möjligt att låta etableringar utomlands ingå i en gruppregistrering. Bolaget skulle således inte kunna ingå i en svensk mervärdesskattegrupp. - Mot bakgrund av ovanstående kan den begränsning som görs vid en tillämpning av den s.k. slussningsregeln i detta fall inte anses mer omfattande än vad som följer av mervärdesskattedirektivets bestämmelser om gruppregistrering. Med hänsyn härtill kan Skatteverkets tillämpning av slussningsregeln gentemot bolaget inte anses strida mot gemenskapsrätten. Vid sådana förhållanden föreligger inte heller någon rätt till återbetalning av den ingående mervärdesskatt som bolagets begäran avser. Överklagandet ska således avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget fullföljde sin talan hos kammarrätten och anförde bl.a. följande. Länsrätten och Skatteverket bygger i princip hela sitt resonemang kring en jämförelse med mervärdesskattegrupper där beskattningsresultatet, under vissa förutsättningar, liknar det som åstadkoms med koncernslussning. Denna jämförelse är inte relevant. Reglerna om mervärdesskattegrupper är helt skilda från reglerna om koncernslussning, även om beskattningsresultatet råkar bli detsamma. Det är fråga om olika regelsystem med olika syften. - Reglerna om mervärdesskattegrupper återfinns i EU-rätten och kan implementeras i nationell rätt efter samråd med mervärdesskattekommittén, medan koncernslussningsreglerna saknar motsvarande reglering i EU-rätten. Eftersom reglerna om mervärdesskattegrupper återfinns i EU-rätten kan de självfallet inte anses strida mot denna utan särbehandlingen måste ses som berättigad. Slussningsregeln saknar motsvarande reglering i EU-rätten, varför det inte finns något som rättfärdigar särbehandlingen. Avsaknaden av motsvarande reglering inom EU-rätten talar för att särbehandlingen ska anses vara diskriminerande.

Skatteverket vidhöll sin inställning och anförde bl.a. följande. Det är riktigt att slussningsregeln avviker tekniskt sett från den lösning som direktivet anvisar. Slussningsregeln kan dock jämföras med reglerna om gruppregistrering, eftersom syftet med bestämmelserna är detsamma, dvs. att undvika kumulativa effekter inom koncerner. I meddelande från kommissionen till rådet och Europaparlamentet om möjligheten att tillåta mervärdesskattegrupper enligt artikel 11 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (KOM [2009] 325) är kommissionens slutsats att endast nationella etableringar kan ingå i en mervärdesskattegrupp. En begränsning till nationella mervärdesskattegrupper anses alltså inte diskriminerande eller på annat sätt strida mot EU-rätten. En begränsning av slussningsregelns tillämpningsområde på motsvarande sätt kan därför inte anses strida mot EU-rätten. Slussning kan dock ske till ett utländskt företags fasta etablering inom landet.

Kammarrätten i Sundsvall (2012-02-06, Pettersén, Ärlebrant, referent, Nordqvist) yttrade, efter att ha redogjort för bestämmelserna i 8 kap. 4 § första stycket 5 ML och 8 kap. 4 § andra stycket ML: Frågan i målet - Till stöd för talan åberopar bolaget i huvudsak att det strider mot unionsrätten att den s.k. slussningsregeln endast är tillämplig mellan svenska koncernbolag. En första fråga i målet är därför om den svenska slussningsregeln i 8 kap. 4 § första stycket 5 ML strider mot de EU-rättsliga principerna om icke-diskriminering, fri etableringsrätt och fri rörlighet för tjänster i artiklarna 18, 49, 56 Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUF-fördraget (f.d. 12, 43, 49 EG-fördraget). - Unionsrättens grundläggande principer - I artikel 18 EUF-fördraget förbjuds varje form av diskriminering på grund av nationalitet inom fördragets tillämpningsområde (artikel 12.1 EG-fördraget). Detta generella förbud

kompletteras av mer detaljerade diskrimineringsförbud på olika områden, t.ex. etableringsfriheten i artikel 49 (artikel 43 EG-fördraget), som har följande lydelse.

Inom ramen för nedanstående bestämmelser ska inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud ska även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag. - Etableringsfriheten ska innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 54 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.

Regleringen i artikel 49 har företräde i förhållande till det allmänna diskrimineringsförbudet i artikel 18. - Nationella regler som inskränker etableringsfriheten för näringsutövare på grund av deras nationalitet kan bara rättfärdigas med stöd av artikel 51 och artikel 52 EUF-fördraget (artikel 45 och artikel 46 i EG-fördraget). EU-domstolen har tolkat dessa regler restriktivt. Enligt artikel 51 kan verksamhet som, om än endast tillfälligt, är förenad med utövande av offentlig makt legitimeras undantag från den fria rörligheten. Enligt artikel 52 kan också hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa legitimeras undantag. - Praxis och doktrin angående etableringsfriheten - EU-domstolen fann i mål C-200/98 (X AB och Y AB mot Riksskatteverket) att de dåvarande inkomstskatterättsliga koncernbidragsreglerna (som byggde på samma koncernbegrepp som den mervärdesskatterättsliga slussningsregeln) stred mot den fria etableringsrätten genom att avdrag inte tilläts för koncernbidrag mellan två svenska bolag när det mottagande bolaget delvis var ägt av ett utländskt dotterbolag med säte i medlemsstat, som Sverige ingått skatteavtal med som innehöll en icke-diskrimineringsklausul. EU-domstolen uttalade bl.a. (punkt 28) att det strider mot bestämmelserna om etableringsfrihet att i lagstiftningen särbehandla olika typer av koncernbidrag på grundval av var dotterbolagen har sina säten. - Efter införandet av 35 kap. 2 a § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns nu en lagstadgad rätt att lämna bidrag från ett moderbolag till ett dotterdotterbolag med ett mellanliggande utländskt bolag. Som förutsättningar gäller att både givaren och mottagaren beskattas i Sverige. - Högsta förvaltningsdomstolen meddelade under 2009 flera domar (RÅ 2009 ref. 13-15) beträffande överklagade förhandsbesked från Skatterättsnämnden som alla behandlade möjligheten att med rätt till avdrag vid beskattningen lämna koncernbidrag i gränsöverskridande situationer. Högsta förvaltningsdomstolen framhöll att vid prövningen av de svenska reglernas förenlighet med unionsrätten bör de principer som ligger till grund för EU-domstolens avgörande i mål C-446/03 Marks & Spencer vara vägledande. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det svenska regelsystemet inte i något fall medger ett svenskt moderföretag avdrag för förluster som uppkommit i ett direkt helägt utländskt dotterföretag, varför de svenska reglerna ansågs innebära en inskränkning av etableringsfriheten. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar vidare att det av EU-domstolens praxis framgår att inskränkningar av det slag som de svenska koncernbidragsreglerna innehåller i fråga om kravet på skattskyldighet i Sverige kan rättfärdigas, om de uppställts i syfte att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan berörda medlemsstater, hindra att förlusterna beaktas två gånger samt förhindra skatteundandragande. Reglerna får dock inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som eftersträvas. Inskränkningarna måste med andra ord vara proportionella. I vissa situationer ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att det borde vara möjligt för ett svenskt moderföretag att tillgodogöra sig förlusterna i direkt- och helägda utländska dotterföretag inom EES-området. Det handlade i dessa fall om förluster som kom att bli definitiva i samband med likvidation av dotterföretagen. - Efter detta avgörande har det införts en möjlighet för ett svenskt moderföretag att under vissa förutsättningar göra avdrag (koncernavdrag) för en slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag som hör hemma inom EES.

Dotterföretaget ska ha likviderats (jfr 35 a kap. 1 och 5 §§ IL). - Kammarrätten i Stockholm har i dom den 9 juni 2011 (mål nr 7940-7942-09) funnit att slussningsregeln utgjorde en otillåten inskränkning av etableringsfriheten. I målen var fråga om ett svenskt aktiebolag skulle tillåtas använda slussningsregeln avseende ingående mervärdesskatt från ett annat svenskt bolag, trots att det förutsatte slussning via ett mellanliggande dotterbolag etablerat i Nederländerna. - I doktrinen har den svenska slussningsregelns förenlighet med unionsrätten ifrågasatts. I avhandlingen Mervärdesskatt vid omstruktureringar av Eleanor Alhager, s. 516 f., förs bl.a. följande resonemang.

Mervärdeskatterättsligt föreligger i och för sig en annan situation än inkomstskatterättsligt. Karaktäristiskt för mervärdeskatten är att den endast kan ge upphov till en inkomst en gång och i en medlemsstat. Om en vara förs ut ur en medlemsstat och in i en annan, förlorar den förstnämnda medlemsstaten beskattningsrätten för varan. Detsamma gäller om en tjänst slutligen anses omsatt i en annan medlemsstat. För det fall att slussning av den ingående skatten tillåts nationellt finns det enligt min uppfattning inte någon anledning att inte tillåta den gemenskapsinternt, eftersom förvärvaren som får avdragsrätten debiterar skatt på sina varor och tjänster. För det fall att de varor och tjänster som förvärvaren tillhandahåller slutligen konsumeras i Sverige, kommer Sverige att få skatteintäkten av mervärdesskatten. Om varorna och tjänsterna inte konsumeras i Sverige kommer Sverige däremot, liksom vid vanliga gemenskapsintern tillhandahållanden och export, inte att få skatteintäkten. Det faktum att ett koncernbolag är etablerat i en annan medlemsstat och den ingående skatten slussas till detta bolag, utesluter således inte att Sverige får den slutliga skatteintäkten för transaktionen. Enligt min uppfattning är det därför mycket tveksamt om det kan sägas finnas ett allmänintresse och ett inre samband i skattesystemet att skydda avseende mervärdeskatten i detta fall. Min uppfattning av rättsläget de lege lata är därför att slussning av ingående skatt också medges till koncernbolag i övriga medlemsstater, eftersom inskränkningen till svenska koncernbolag strider emot den fria etableringsrätten och inskränkningen inte kan rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset och skattesystemets inre samband. Däremot kan slussning inte ske från utländska koncernbolag till svenska, eftersom de svenska skattemyndigheterna inte kan betala tillbaka skatt de aldrig har fått in. (Jfr a.a. s. 227 f. i samma fråga.)

Slussningsregeln och ML:s bestämmelser om mervärdesskattegrupper - Slussningsregelns syfte är att undvika kumulativa skatteeffekter inom en koncern. Det finns inte någon motsvarighet till slussningsregeln i 8 kap. 4 § ML i mervärdesskattedirektivet. Vid det lagstiftningsarbete som låg till grund för EG-harmoniseringen av det svenska mervärdesskattesystemet diskuterades möjligheten att upphäva slussningsregeln. Det konstaterades att den tekniskt avviker från den lösning som EU-reglerna anvisar för de problem som följer av att företag i intressegemenskap behandlas oberoende av varandra i mervärdesskattehänseende. Vad som avsågs var artikel 4.4 andra stycket sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) som idag motsvaras av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet och som tillåter avdragsrätt för en gruppregistrerad företagsgrupp med utåtriktad skattepliktig verksamhet (prop. 1994/95:57 s. 128 f., prop. 1997/98:148 s. 38 ff.). I slutbetänkande av Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna (SOU 1994:88 s. 237) förordades att slussningsregeln i 8 kap. 4 § första stycket 5 ML borde utgå eftersom den inte ansågs förenlig med mervärdesskattedirektivet. Lagstiftaren ansåg dock att detta inte var möjligt, då det skulle leda till problem som vid den tidpunkten inte kunde åtgärdas. - Bestämmelserna om mervärdesskattegrupper skiljer sig från slussningsregeln i flera avseenden, inte minst för att gruppmedlemmarna i en mervärdesskattegrupp behandlas som en beskattningsbar person. Detta innebär att en medlemsstats suveränitet i skattefrågor skulle hotas om inte ordningen med mervärdesskattegrupper begränsades till det fysiska territoriet för den medlemsstat som inför ordningen. Dessutom skulle t.ex. bolag kunna bli medlemmar i mervärdesskattegrupper i flera medlemsstater. Detta skulle varken vara förenligt med grundprinciperna i

det gemensamma mervärdesskattesystemet eller vara godtagbart ur kontrollsynpunkt. (Jfr angående det ovan sagda i detta stycke Meddelande från kommissionen till rådet och Europaparlamentet om möjligheten att tillåta mervärdesskattegrupper enligt artikel 11 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, KOM [2009] 325, avsnitt 3.3.2.1.). Den nationella inskränkningen har även bekräftats av EU-domstolen i mål C-60/90, Polysar. - Kammarrättens bedömning - Länsrätten och Skatteverket har i huvudsak gjort gällande att slussningsregeln inte kan anses strida mot unionsrätten eftersom den begränsning som görs inte är mer omfattande än vad som följer av mervärdesskattedirektivets bestämmelser om gruppregistrering med begränsning till nationella mervärdesskattegrupper (artikel 4 i direktivet). - Av artikel 49 i EUF-fördraget följer att etableringsfriheten även innefattar en rätt att etablera dotterbolag i andra medlemsstater. Slussningsregeln innebär en utvidgning av avdragsrätten som saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. I förhållande till mervärdesskattedirektivet är den därför en intern svensk skatteförmån för det bolag som får göra avdraget. Kammarrätten finner att det ur detta perspektiv utgör en otillåten inskränkning av etableringsfriheten att vägra SKF International möjligheten att slussa sin ingående mervärdesskatt till ett dotterbolag endast på den grunden att dotterbolaget är etablerat i en annan medlemsstat. - En väsentlig skillnad mellan slussningsregeln och bestämmelserna om gruppregistrering är att gruppmedlemmarna i en mervärdesskattegrupp behandlas som en enda beskattningsbar person. Rättsföljen av slussningsregeln är ju inte att flera personer ses som en enda skattskyldig, utan rättsföljden är endast en utökad avdragsrätt. Lösningen med gruppregistrering är den enda som mervärdesskattedirektivet anvisar. Slussningsregeln är alltså inte baserad på artikel 4 i direktivet och kan inte heller ses som en faktisk implementering av direktivet i denna del, då regeln endast delvis når samma resultat som direktivet åsyftar. Enligt kammarrättens mening kan den nationella begränsning som gäller för mervärdesskattegrupper, med hänsyn till nu anförda förhållanden, inte åberopas till stöd för att slussningsregelns begränsning till svenska koncernföretag inte skulle vara diskriminerande. - Frågan är då om denna inskränkning av etableringsfriheten kan rättfärdigas utifrån de grunder som upprätthålls inom EU-rätten. - Detta mål avser ingående mervärdesskatt som SKF International betalt för tjänster och varor som, såvitt framgår, är inköpta i Sverige. Den aktuella ingående mervärdesskatten har alltså de säljande företagen betalat in som utgående mervärdesskatt till den svenska staten. Kammarrätten vill här först hänvisa till Alhagers ovan redovisade resonemang. Kammarrätten menar av samma skäl som där anges, att slussningsregelns nationella begränsning inte synes nödvändig för att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten och mervärdesskatteintäkterna mellan berörda stater eller för att säkerställa en medlemsstats suveränitet i skattefrågor. Någon risk för att avdrag för den ingående mervärdesskatten kan åtnjutas två gånger kan inte anses finnas. Vidare kan kammarrätten inte se att det föreligger någon risk för skatteundandragande om återbetalning skulle medges. Det kan av dessa skäl inte sägas finnas något allmänintresse och inre samband i skattesystemet att skydda avseende den nu aktuella mervärdesskatten. En sådan bedömning synes även vinna stöd i EU-domstolens uttalande i Marks & Spencer-målet (p. 44) om att en minskning av skatteintäkter inte i sig kan anses utgöra sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet. - Till skillnad från Skatteverket och länsrätten finner kammarrätten av anförda skäl att bestämmelsen i 8 kap. 4 § första stycket 5 ML, under sådana förutsättningar som är aktuella i målet, inte kan begränsas till svenska dotterbolag. Det förhållandet att bolaget inte är ett svenskt koncernbolag utgör då inte hinder mot en tillämpning av slussningsregeln i 8 kap. 4 § första stycket 5 ML på så sätt att detta bolag medges återbetalning av den ifrågavarande ingående mervärdesskatten. Eftersom Skatteverket inte prövat om samtliga förutsättningar för återbetalning är uppfyllda, ska målet återförvisas till Skatteverket för förnyad prövning. - Kammarrätten upphäver Skatteverkets beslut och länsrättens dom samt återförvisar målet till Skatteverket för förnyad

prövning i enlighet med vad som anförts under kammarrättens bedömning.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle undanröja domen och fastställa Skatteverkets beslut att inte medge SKF Polska S.A. återbetalning av s.k. slussad ingående mervärdesskatt för januari - december 2007. Verket anförde i huvudsak följande. En tillämpning av slussningsregeln i 8 kap. 4 § första stycket 5 och andra stycket ML på så sätt att ingående mervärdesskatt slussas från ett svenskt till ett utländskt koncernföretag medför en utvidgning av de svenska bestämmelserna om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som inte har stöd vare sig i legalitetsprincipen eller i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). - Slussningsregelns begränsning till svenska koncerner utgör en inskränkning i etableringsfriheten som kan rättfärdigas. Bestämmelserna om gruppregistrering är ett annat sätt att komma tillrätta med de kumulativa effekter som kan uppkomma vid transaktioner inom en koncern. Direktivets regler om mervärdesskattegrupper innebär även de en nationell begränsning, vilket visar att det under vissa förhållanden är tillåtet med en inskränkning i etableringsfriheten i mervärdesskattehänseende. - Den territoriella begränsningen kan motiveras av kontrollskäl. Reglerna om återbetalning gäller för företag som inte har någon anknytning till Sverige och som, med vissa undantag, inte omsätter några varor och tjänster i Sverige. Om ett utländskt företag kunde få återbetalning för mervärdesskatt som borde belasta ett svenskt företag skulle det innebära att det slutliga beskattningsledet i en produktions- och distributionskedja i stor utsträckning flyttades till en annan medlemsstat. Detta är inte i enlighet med mervärdesskattesystemet och innebär en icke avsedd förflyttning av beskattningsrätten från Sverige till en annan medlemsstat. - Slussningsregeln torde inte vara förenlig med mervärdesskattedirektivet. Primärrätten kan inte åberopas till stöd för att utvidga tillämpningsområdet för en nationell bestämmelse i strid med dess klara ordalydelse när bestämmelsen inte är förenlig med direktivet. Detta skulle innebära en tillämpning som ytterligare avlägsnar sig från direktivet.

Bolaget ansåg att överklagandet skulle avslås och anförde i huvudsak följande. Slussningsregeln saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Varje medlemsstat vars nationella bestämmelser saknar motsvarighet i direktiv är skyldig att iakttä de grundläggande principer som uppställs inom EU-rätten, däribland principen om etableringsfrihet. En bestämmelse som inskränker rätten till avdrag eller återbetalning för ingående mervärdesskatt till enbart svenska koncernföretag och därmed utesluter motsvarande rättigheter för utländska koncernföretag strider mot etableringsfriheten enligt artikel 49 i EUF-fördraget. - Bestämmelserna om gruppregistrering och slussning är inte jämförbara. Den inskränkning i etableringsfriheten som slussningsregeln medför kan därför inte motiveras genom den territoriella begränsning som är tillåten när det gäller gruppregistrering. Det finns inga kontrollsvårigheter avseende avdrag genom slussning till ett utländskt koncernföretag som inte föreligger även beträffande ett svenskt koncernföretag. Argumentet att det inte är förenligt med mervärdesskattesystemet att ett utländskt företag får återbetalning av skatt som skulle belasta ett svenskt företag är lika relevant när den ingående skatten slussas till ett svenskt företag.

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-05-10, Jermsten, Dexe, Ståhl, Saldén Enérus, Bull) yttrade:

Skälen för avgörandet

Bakgrund och frågan i målet

Bolaget är hemmahörande i Polen och bedriver såvitt framgår av handlingarna ingen verksamhet i Sverige. Bolaget har förvärvat finansiella tjänster från det svenska koncernföretaget SKF International. Tjänsterna är undantagna från mervärdesskatt och SKF International har därmed inte rätt att dra av ingående mervärdesskatt avseende förvärv eller import i verksamheten.

Frågan i målet är om bolaget har rätt till återbetalning av den ingående mervärdesskatt som SKF International har betalat och som hänför sig till förvärv eller import för tillhandahållande av tjänster till bolaget.

Mervärdesskattelagen

Enligt 8 kap. 3 § första stycket ML får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Avdrag får enligt 4 § första stycket 5 i vissa fall också göras för ingående skatt som betalats av ett annat företag som ingår i samma koncern (den s.k. slussningsregeln). För att avdrag ska medges enligt den bestämmelsen krävs att det är fråga om ett skattskyldigt företag som tillhandahåller en tjänst av ett annat koncernföretag som inte är skattskyldigt eller har rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9 eller 11-13 §§. Den ingående skatten ska vidare hänföra sig till det sistnämnda företagets förvärv eller import för tillhandahållande av tjänsten. Avdrag medges endast om det skattskyldiga företaget självt hade haft avdragsrätt vid ett sådant förvärv eller en sådan import.

Vid tillämpningen av slussningsregeln ska enligt 8 kap. 4 § andra stycket ML endast moderföretag och helägda dotterföretag anses ingå i samma koncern. Moderföretaget kan vara ett svenskt aktieföretag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Som helägt dotterbolag räknas svenskt aktieföretag i vilket moderföretaget äger mer än nio tiondelar av aktierna. Då ett eller flera helägda dotterbolag i sin tur äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett annat svenskt bolag, räknas även det bolaget som helägt dotterbolag.

I 10 kap. ML finns vidare bestämmelser om rätt för vissa icke skattskyldiga subjekt att få återbetalning av ingående mervärdesskatt. När det gäller utländska företagare anges i 1 § första stycket att de under vissa förutsättningar har rätt till återbetalning av ingående skatt som avser förvärv eller import som hänför sig till omsättning i verksamhet utomlands.

Regleringen i mervärdesskattelagen innebär således att bolaget kan ha rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt som det självt betalat. Däremot kan bolaget inte med stöd av slussningsregeln få återbetalning av ingående skatt som betalats av SKF International. Frågan är om EU-rätten innebär att sådan återbetalning ändå ska medges.

Mervärdesskattedirektivet

Slussningsregeln saknar direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Det måste därför undersökas hur den avdragsrätt som medges enligt regeln förhåller sig till direktivet.

Slussningsregeln syftar till att undvika kumulativa effekter vid tillhandahållande av skattefria tjänster inom en koncern. Enligt förarbetena bör koncerner tillerkännas oinskränkt avdragsrätt för alla förvärv som i sak avser verksamhet som medför skattskyldighet, dvs. förvärv som skulle ha omfattats av avdragsrätten om de hade gjorts av det skattskyldiga koncernföretaget (se prop. 1978/79:141 s. 77). Tekniskt åstadkoms detta genom att den ingående mervärdesskatt som betalats av det icke skattskyldiga företaget "slussas" till det skattskyldiga företaget och dras av hos detta företag. Det skattskyldiga företaget får därmed i princip göra samma avdrag som om det självt hade gjort de aktuella förvärven.

I direktivet finns alltså ingen bestämmelse som direkt motsvarar slussningsregeln. Den lösning som direktivet tillhandahåller för att undvika kumulativa effekter vid koncerninterna förvärv är i stället s.k. gruppregistrering. Bestämmelsen om detta finns i artikel 11 i direktivet. Där anges att varje medlemsstat, efter samråd med den rådgivande kommittén för

mervärdesskatt, får 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.

Det är således frivilligt för medlemsstaterna att tillåta gruppregistrering. I Sverige har regler om detta införts i 6 a kap. ML. Som framgått innebär en gruppregistrering att samtliga företag som ingår i gruppen betraktas som en enda beskattningsbar person. Detta får genomslag i alla mervärdesskatterättsliga avseenden och gäller således inte endast vid fastställande av avdrag för ingående skatt.

Vidare kan konstateras att storleken på avdraget för ingående skatt inte alltid blir densamma vid en gruppregistrering som vid tillämpning av slussningsregeln. Som nämnts leder slussningsregeln i princip till att hela den ingående skatt som betalats av det skattebefriade koncernföretaget och som avser koncerninterna tjänster får dras av hos det skattskyldiga företaget. Vid en gruppregistrering anses de ingående företagen bedriva en enda gemensam verksamhet. Avdragsrätten för ingående skatt i denna verksamhet kommer därmed att styras av de bestämmelser som gäller för blandad verksamhet (se 8 kap. 13 och 14 §§ ML). Detta kan innebära att viss del av den ingående skatten inte får dras av.

Slussningsregeln avviker således från direktivets bestämmelse om gruppregistrering både när det gäller den teknik som används och när det gäller det skattemässiga utfallet. Den kan därmed inte anses vara en tillåten implementering av artikel 11 i direktivet (jfr mål C-162/07, *Ampliscientifica*). Den avdragsrätt som medges enligt regeln kan inte heller anses vara grundad på någon annan bestämmelse i direktivet. Slussningsregeln strider därmed mot direktivet. Att så är fallet konstaterades för övrigt redan i samband med den översyn av mervärdesskattelagstiftningen som gjordes inför Sveriges anslutning till EU men regeln har ändå fått vara kvar (se SOU 1994:88 s. 235 ff. och prop. 1994/95:57 s. 127 ff.).

Av EU-domstolens praxis framgår att direktivbestämmelser inte har direkt effekt till nackdel för enskilda (se t.ex. mål C-321/05, *Kofoed*, punkt 42). Den omständigheten att slussningsregeln är oförenlig med direktivet innebär därmed inte att skattskyldiga som omfattas av regeln kan vägras den rätt till avdrag som föreskrivs där. Däremot saknas möjlighet för företag som inte omfattas av regeln att med stöd av direktivet få motsvarande förmån. Bolaget kan alltså inte grunda en rätt till återbetalning på mervärdesskattedirektivet utan tvärtom strider en sådan återbetalning mot direktivet.

EUF-fördraget

Den fråga som det då återstår att ta ställning till är om bolaget kan grunda en rätt till återbetalning på bestämmelserna om etableringsfrihet i EUF-fördraget. Det måste därvid bedömas om slussningsregelns utformning innebär en otillåten inskränkning i etableringsfriheten och, om så är fallet, vilken betydelse det har för bolagets möjlighet att återbetala fördraget att en återbetalning kommer i konflikt med mervärdesskattedirektivet.

Enligt artikel 49 i EUF-fördraget är inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudna. Förbudet omfattar även inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag. Med medborgare likställs enligt artikel 54 bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen.

Slussningsregeln innebär en utvidgad avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för svenska moderbolag och deras helägda svenska dotterbolag. Motsvarande möjlighet finns inte för svenska moderbolag med utländska dotterbolag. Detta

kan avhålla svenska bolag från att etablera dotterbolag i andra medlemsstater och utgör därmed en inskränkning i etableringsfriheten (jfr t.ex. mål C-446/03, Marks & Spencer, punkterna 31-34).

Frågan är om denna inskränkning kan rättfärdigas.

Av förarbetena framgår inte varför slussningsregelns tillämpningsområde har begränsats på det sätt som skett. Skatteverket har dock anfört att begränsningarna kan motiveras av kontrollskäl men har inte utvecklat närmare vilka kontrollsvårigheter som avses. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att den som yrkar avdrag för eller återbetalning av ingående mervärdesskatt ska visa att förutsättningarna för avdrag respektive återbetalning är uppfyllda. I andra situationer anses vidare kontrollskäl inte hindra att svensk ingående mervärdesskatt återbetalas till utländska företag utan detta är tvärtom ett reguljärt inslag i mervärdesskattesystemet. Begränsningarna i slussningsregelns tillämpningsområde kan därmed inte motiveras av kontrollskäl.

Skatteverket har vidare anfört att en utvidgning av slussningsregeln till att också omfatta utländska företag som inte omsätter varor och tjänster i Sverige skulle innebära en icke avsedd förflyttning av beskattningsrätten från Sverige till en annan medlemsstat. Verket har också pekat på att bestämmelsen om gruppregistrering i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet innehåller en liknande territoriell begränsning och att denna anses förenlig med fördraget.

Enligt artikel 11 får gruppregistrering endast användas av företag som samtliga är etablerade på den aktuella medlemsstatens territorium. Kommissionen har i ett meddelande lämnat sin syn på hur detta villkor ska tolkas (se KOM [2009] 325 slutlig s. 7 f.). Enligt kommissionen kan en gruppregistrering omfatta företag som har sätet för sin ekonomiska verksamhet i medlemsstaten men inte dessa företags fasta etableringsställen som är belägna utomlands. Vidare kan även utländska företags fasta etableringsställen belägna i medlemsstaten omfattas. Kommissionen anför att eftersom det är frivilligt att införa en ordning för mervärdesskattegrupper bör det faktum att en medlemsstat väljer att göra detta inte leda till att tillämpningen sträcker sig utöver medlemsstatens territorium. I annat fall kan en annan medlemsstats suveränitet i skattefrågor hotas. Om två medlemsstater väljer att införa ordningar för mervärdesskattegrupper skulle dessutom utomlands belägna fasta etableringsställen kunna bli medlemmar i mervärdesskattegrupper i båda staterna. Detta är enligt kommissionen inte förenligt med grundprinciperna i det gemensamma mervärdesskattesystemet och inte heller praktiskt hanterbart.

Med kommissionens tolkning av artikel 11, vilken enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening framstår som välgrundad, kan således även utländska företags etableringar här i landet ingå i en svensk mervärdesskattegrupp. Utländska företag utan verksamhet här kan dock enligt artikel 11 inte ingå i en mervärdesskattegrupp i Sverige. Frågan är om detta kan motivera att sådana företag inte heller ska ha rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt som svenska koncernföretag har betalat.

Som framgått innebär en gruppregistrering att de ingående företagen i alla mervärdesskatterättsliga avseenden ska betraktas som en enda beskattningsbar person. Transaktioner som företas mellan gruppmedlemmarna ska därmed inte bli föremål för mervärdesskatt. Om en sådan ordning skulle utsträckas till etableringar i andra medlemsstater skulle detta kunna komma i konflikt med dessa medlemsstaters rätt att beskatta transaktionerna. Dessutom skulle det som nämnts kunna leda till att ett och samma etableringsställe blev medlem i mervärdesskattegrupper i två länder. Slussningsregeln däremot, gäller endast avdrag för ingående mervärdesskatt. Att utsträcka denna ordning till utländska företag påverkar inte den mervärdesskatterättsliga behandlingen av företagen i andra länder. De skäl som ligger bakom den territoriella avgränsningen av artikel 11 är därmed inte relevanta när det gäller

slussningsregeln.

En återbetalning av ingående mervärdesskatt till utländska företag kan inte heller anses innebära att beskattningsrätten flyttas från Sverige. I mervärdesskattesystemet finns ingen direkt koppling mellan avdrag för/återbetalning av skatt avseende ett företags ingående transaktioner och beskattningen av dess utgående transaktioner, på så sätt att en förutsättning för att en medlemsstat ska medge avdrag/återbetalning är att samma land också har rätt att beskatta de utgående transaktioner som förvärven hänför sig till. Tvärtom bygger systemet på att rätten till avdrag/återbetalning gäller oberoende av om de aktuella förvärven hänför sig till omsättning inom landet eller utomlands. Så är fallet även när det gäller slussningsregeln, dvs. rätten för de företag som omfattas av regeln att dra av ingående skatt är inte villkorad av att förvärven, eller den koncerninterna tjänsten, hänför sig till omsättning som beskattas i Sverige. Den omständigheten att ett utländskt företag inte bedriver någon verksamhet i Sverige kan därför inte motivera att återbetalning vägras.

Högsta förvaltningsdomstolen finner därmed att den aktuella inskränkningen i etableringsfriheten inte kan rättfärdigas. Slussningsregelns utformning strider således mot fördraget.

Den fråga som då slutligen uppkommer är vilken betydelse det har för bolagets möjlighet att åberopa fördraget att en återbetalning kommer i konflikt med mervärdesskattedirektivet. Skatteverket har anfört att EUF-fördraget inte bör kunna åberopas till stöd för en utvidgning av slussningsregelns tillämpningsområde eftersom detta skulle innebära en tillämpning som ytterligare avlägsnar sig från direktivet.

EUF-fördraget tillhör EU:s primärrätt medan mervärdesskattedirektivet är en del av sekundärrätten. Eftersom primärrätten är överordnad sekundärrätten kan den omständigheten att en återbetalning kommer i konflikt med direktivet inte i sig anses förhindra att fördraget tillämpas och återbetalning medges.

Vad som däremot kan ifrågasättas är om ett medgivande av återbetalning kan anses strida mot skyldigheten att i den nationella rättsordningen vidta alla nödvändiga åtgärder för att säkerställa direktivets fulla verkan. Denna skyldighet följer direkt av fördragen (se artikel 4 i EU-fördraget och artikel 288 i EUF-fördraget samt t.ex. mål C-321/05, Kofoed, punkt 41). Vid den nationella rättstillämpningen är skyldigheten att ge direktivbestämmelser genomslag dock inte absolut. Tvärtom har EU-domstolen som nämnts slagit fast att direktivbestämmelser inte ska ges direkt effekt till nackdel för enskilda. En konsekvens av detta är att nationell rätt i vissa fall ska tillämpas trots att den är direktivstridig. I en sådan situation måste tillämpningen, på samma sätt som gäller allmänt, enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening så långt det är möjligt göras med iakttagande av de krav som EU-rätten i övrigt ställer. Det kan därmed inte anses strida mot skyldigheten att ge direktiv full verkan att, för att uppnå förenlighet med fördragets bestämmelser om etableringsfrihet, utvidga tillämpningsområdet för en nationell bestämmelse när denna är till fördel för enskilda och enligt EU-domstolens praxis därför ska tillämpas trots att den är direktivstridig.

Högsta förvaltningsdomstolen finner därmed att bolaget kan grunda en rätt till återbetalning på bestämmelserna om etableringsfrihet i EUF-fördraget.

Sammanfattande slutsats

Slussningsregeln är oförenlig med mervärdesskattedirektivet men ska ändå tillämpas så länge den är en del av svensk lagstiftning. Vid denna tillämpning måste EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet respekteras. Av dessa bestämmelser följer att den förmånliga skattebehandling som medges enligt slussningsregeln måste utvidgas till att omfatta också koncernföretag i andra medlemsstater. Den omständigheten att bolaget är ett utländskt företag utan

verksamhet i Sverige hindrar därför inte att bolaget medges återbetalning av den aktuella ingående mervärdesskatten.

Som kammarrätten har funnit ankommer det på Skatteverket att pröva om övriga förutsättningar för återbetalning är uppfyllda.

Överklagandet ska därmed avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

II.

Skatteverket beslutade den 18 september 2008 att inte medge Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA (bolaget) avdrag för ingående mervärdesskatt där avdrag gjorts genom slussning med 1 029 843 kr under beskattningsåret 2006, 2 302 709 kr under beskattningsåret 2007 och 529 805 kr under beskattningsåret 2008. Skatteverket beslutade även att påföra skattetillägg med 20 procent av dessa belopp. Som skäl för besluten anförde Skatteverket bl.a. följande. Vid Skatteverkets utredning avseende AB SCA Finans framkom att mervärdesskatt hänförlig till svenska bolag slussades till bolaget. Bolaget har i svar till Skatteverket uppgivit att avdrag görs för hela den del som avser verksamhet i Sverige samt att AB SCA Finans var helägt av bolaget fram till den 1 oktober 2004 och därefter indirekt ägts av bolaget genom ett helägt dotterbolag. Av AB SCA Finans årsredovisningar för 2006 och 2007 framgår att detta bolag är helägt av SCA Group Holding BV. Moderföretag och helägda dotterbolag ska anses ingå i samma koncern. Som moderföretag räknas inte utländska bolag. Endast svenska aktiebolag kan räknas som helägda dotterbolag. Bolagets dotterbolag SCA Group Holding BV, som i sin tur äger AB SCA Finans utgör således inte ett helägt dotterbolag i den mening som förstås i 8 kap. 4 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, eftersom det inte är ett svenskt aktiebolag. Därmed räknas inte heller AB SCA Finans som ett helägt dotterbolag till bolaget. Bolaget har därför, enligt ordlydelsen i 8 kap. 4 § första stycket 5 och andra stycket ML, inte rätt att göra avdrag för mervärdesskatt på sådant förvärv som AB SCA Finans använt för att tillhandahålla bolaget tjänster. Bestämmelserna i ML har anpassats till innehållet i mervärdesskattedirektivet som får anses stå i överensstämmelse med EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet. Mervärdesskattedirektivet innehåller inte någon bestämmelse som motsvarar den särskilda avdragsrätten i koncerner enligt 8 kap. 4 § första stycket 5 ML. Däremot får en medlemsstat, efter samråd med mervärdesskattekommittén, behandla flera företag som en enda beskattningsbar person även om de är självständiga juridiska personer i civilrättsligt hänseende. En nödvändig förutsättning därför är att de olika företagen är etablerade inom landet. Koncernbegreppet saknar i princip betydelse vid mervärdesbeskattningen enligt mervärdesskattedirektivet och ML. AB SCA Finans utgör slutkonsument i förhållande till den mervärdesskatt som detta bolag betalar för varor och tjänster som ska användas för tillhandahållande av tjänster som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning, oavsett att tjänsterna tillhandahålls andra koncernbolag med avdragsrätt eller återbetalningsrätt. Även gruppregistreringsbestämmelsen i mervärdesskattedirektivet tillåter begränsningar. Enligt Skatteverkets mening kan därför bestämmelsen i ML inte tolkas så att den, i strid med ordalydelsen, utvidgas till att omfatta även sådana ägarförhållanden som är aktuella i bolagets fall.

Bolaget överklagade Skatteverkets beslut och yrkade i första hand att länsrätten skulle undanröja de överklagade besluten. Bolaget yrkade även att länsrätten skulle undanröja påfört skattetillägg eller medge bolaget hel befrielse från skattetillägg. Vidare yrkade bolaget ersättning med 80 000 kr exklusive mervärdesskatt för kostnader i målen.

Skatteverket vidhöll vid omprövning sina beslut den 18 september 2008.

Länsrätten i Stockholms län (2009-10-08, ordförande Jansson) yttrade, efter att ha redogjort för tillämpliga bestämmelser: Länsrätten finner, i likhet med Skatteverket, att ordalydelsen i 8 kap. 4 § ML innebär att slussningsregeln inte är tillämplig då, som i förevarande fall, det mellanliggande bolaget är etablerat i ett annat EG-land. Frågan är emellertid om en sådan begränsning av avdragsrätten strider mot någon av de fria rörligheterna eller diskrimineringsförbudet i EG-fördraget. Bolaget har i första hand gjort gällande att begränsningen strider mot diskrimineringsförbudet i artikel 12 i EG-fördraget och i andra hand att den strider mot etableringsfriheten i artikel 43 i EG-fördraget. Länsrätten konstaterar dock att artikel 12 endast kan tillämpas då ingen av de särskilda bestämmelserna om fri rörlighet är tillämplig. Länsrätten har därför först att ta ställning till huruvida tillämpning av ordalydelsen i 8 kap. 4 § ML i detta fall skulle strida mot den fria etableringsrätten. - Även om bestämmelserna om etableringsfrihet enligt sin ordlydelse syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten utgör de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat. - 8 kap. 4 § ML innebär en utvidgning av avdragsrätten som saknar direkt motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. I förhållande till mervärdesskattedirektivet är bestämmelsen således en svensk intern skatteförmån för det bolag som får göra avdraget. - Länsrätten finner att den i målet aktuella situationen, där ett svenskt mederbolag yrkar avdrag för ingående skatt avseende kostnader som ett svenskt dotterdotterbolag haft för att tillhandahålla moderbolaget tjänster och det mellanliggande dotterbolaget är etablerat i ett annat EG-land, och en situation där också det mellanliggande bolaget är etablerat i Sverige är jämförbara. Att i detta fall inte medges det svenska moderbolaget det aktuella avdraget, endast på den grunden att det mellanliggande dotterbolaget är etablerat i ett annat EG-land, utgör, enligt länsrättens mening, en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget, eftersom det kan medföra att bolag avskräcks från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater. - Eftersom både AB SCA Finans, som haft kostnaden, och bolaget, som yrkar avdrag för den ingående skatten, är svenska kan det enligt länsrättens mening inte anses att denna särbehandling är motiverad med hänsyn till relevanta omständigheter som skulle kunna rättfärdiga den. Bolaget ska därför medges avdrag för ingående skatt som avser kostnader som AB SCA Finans haft för att tillhandahålla bolaget tjänster och skattetilläggen som belöper på denna skatt ska undanröjas. - Bolaget kan emellertid inte medges avdrag för ingående skatt som är hänförlig till tjänster som AB SCA Finans tillhandahållit andra bolag i koncernen.

De skattetillägg som då kvarstår att pröva belöper på den delen av den ingående skatten som bolaget yrkat avdrag för men som avser tjänster som inte tillhandahållits bolaget. Bolaget har i detta avseende, utan vidare förklaring, yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt för icke avdragsgilla kostnader. Bolaget har anfört att Skatteverket känt till omständigheterna kring den teknik som koncernen använt vid slussning. Skatteverket har anfört att den information som verket erhållit i denna fråga lämnats av AB SCA Finans och inte av bolaget. Bolaget har inte motsagt detta. Länsrätten finner att den omständigheten att AB SCA Finans lämnat uppgifter om tekniken som använts för slussning inte kan anses medföra bolaget fullgjort sin uppgiftsplikt (jfr RÅ 1987 not. 170). Bolaget har således på annat sätt än muntligen under förfarandet lämnat oriktiga uppgifter till ledning för beskattningen och skattetillägg ska påföras. - Bolaget har även yrkat att det ska befrias från skattetillägg samt därvid anfört att det rör sig om en svår skatterättslig fråga och att det inte funnits någon risk för skatteundandragande. Länsrätten finner att det förhållandet att bolaget med stöd av 8 kap. 4 § första stycket 5 ML, endast får göra avdrag för kostnader avseende tjänster som tillhandahållits bolaget inte kan anses vara en svår skatterättslig fråga. Bolaget har uppgivit att den ingående skatt som slussats till bolaget avser kostnader för tjänster som AB SCA Finans tillhandahållit svenska skattepliktiga bolag inom koncernen.

Detta har inte motsagts av Skatteverket. Eftersom andra bolag inom koncernen således, i stället för bolaget, skulle ha kunnat göra avdrag för den ingående skatten, finner länsrätten att det skulle vara oskäligt att ta ut skattetilläggen med fullt belopp. De skattetillägg som kvarstår ska därför sättas ner till en fjärdedel.

Med ändring av Skatteverkets beslut ska bolaget således medges de avdrag för ingående mervärdesskatt som bolaget, med stöd av 8 kap 4 § första stycket 5 ML, yrkat avdrag för och som avser tjänster som tillhandahållits bolaget.

De skattetillägg som belöper på dessa belopp ska också till följd av detta undanröjas. De kvarstående skattetilläggen ska sättas ner till en fjärdedel.

Överklagandet ska avslås i övrigt. - Eftersom den utredning länsrätten fått del av inte är tillräcklig för att beräkna den aktuella ingående mervärdesskatten som avser tjänster som tillhandahållits bolaget, ska målen överlämnas till Skatteverket för att beräkna den ingående mervärdesskatt som bolaget medges avdrag med.

Bolaget har yrkat ersättning med 80 000 kr exklusive mervärdesskatt för kostnader i målen. Bolaget har delvis vunnit bifall till sina yrkanden i målen. Med hänsyn till målen karaktär, i de delar där bolaget vunnit bifall, finner länsrätten att yrkad ersättning är skälig.

Länsrätten ändrar de överklagade besluten på så sätt att Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA medges de avdrag för ingående mervärdesskatt för december 2006, december 2007 och mars 2008 som bolaget, med stöd av 8 kap. 4 § första stycket 5 ML, yrkat avdrag för, dock endast till den del avdragen avser kostnader som AB SCA Finans haft för tjänster som tillhandahållits Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA.

Skattetilläggen undanröjs också till den del de avser de medgivna avdragen. - Länsrätten sätter ner de kvarstående skattetilläggen till en fjärdedel.

Länsrätten avslår överklagandet i övrigt.

Länsrätten beviljar Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA ersättning för kostnader i målen med 80 000 kr.

Skatteverket överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten skulle undanröja domen i den del den avsåg mervärdesskatt samt fastställa Skatteverkets beslut den 18 september 2008 att inte medge Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA avdrag för slussning av ingående mervärdesskatt redovisningsperioderna december 2006, december 2007 och mars 2008. Skatteverket yrkade vidare för det fall kammarrätten biföll överklagandet att länsrättens beslut att medge bolaget ersättning för kostnader skulle undanröjas.

Bolaget bestred bifall till Skatteverkets talan och yrkade i eget överklagande att kammarrätten skulle undanröja påförda skattetillägg, alternativt befria bolaget från dessa. Bolaget yrkade vidare ersättning för kostnader i kammarrätten med 80 400 kr exklusive mervärdesskatt.

Skatteverket bestred bifall till bolagets överklagande och ersättningsyrkande.

Kammarrätten i Stockholm (2011-06-09, Engquist, Jonsson, Eriksson, referent) yttrade: Tillämpliga bestämmelser framgår av länsrättens dom. - Mervärdesskatt - Innebörden av den s.k. slussningsregeln i 8 kap. 4 § första stycket 5 ML är att ett koncernföretag som för skattepliktig verksamhet förvärvar tjänster från ett annat koncernföretag som bedriver skattefri verksamhet, får avdragsrätt såsom för egen ingående mervärdesskatt för den skatt som belöper på det andra företagens inköp i den skattefria verksamheten och som det sistnämnda företaget inte kunnat göra avdrag för just därför att

dess verksamhet är skattefri. Avdragsrätten gäller dock endast om det förvärvande företaget skulle ha haft avdragsrätt vid eget förvärv. Enligt paragrafens andra stycke är slussningsregeln tillämplig bara inom en svensk koncern. - Kammarrätten tar först ställning till huruvida en tillämpning av koncerndefinitionen i 8 kap. 4 § andra stycket ML i detta fall kan anses strida mot etableringsfriheten inom EU såsom den kommer till uttryck i artiklarna 49 och 54 i fördraget om EU:s funktionssätt, EUF (f.d. artiklarna 43 och 48 EG). - Vid det lagstiftningsarbete som låg till grund för EG-harmoniseringen av det svenska mervärdeskattesystemet diskuterades möjligheten att upphäva slussningsregeln. Det konstaterades att den tekniskt avviker från den lösning som EU-reglerna anvisar för de problem som följer av att företag i intressegemenskap behandlas oberoende av varandra i mervärdesskattehänseende. Vad som avsågs var artikel 4.4 andra stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) som i dag motsvaras av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet som tillåter avdragsrätt för en gruppregistrerad företagsgrupp med utåtriktad skattepliktig verksamhet (prop. 1994/95:57 s. 128 f.). - Kammarrätten konstaterar inledningsvis att det inte finns någon direkt motsvarighet till slussningsregeln i 8 kap. 4 § ML i mervärdesskattedirektivet. Slussningsregeln skiljer sig från bestämmelserna om mervärdesskattegrupper i flera avseenden, inte minst på grund av att gruppledningarna i en mervärdesskattegrupp ska behandlas som en beskattningsbar person. I fråga om slussningsregelns förenlighet med EUF-fördraget kan ledning således inte hämtas genom en jämförelse med mervärdesskattedirektivets bestämmelser om mervärdesskattegrupper och den territoriella begränsning som föreskrivs där. - Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att det utgör en otillåten inskränkning av etableringsfriheten att i detta fall vägra bolaget avdrag för ingående skatt endast på den grunden att det mellanliggande dotterbolaget är etablerat i Nederländerna (jfr EU-domstolens avgörande i mål C-264/96, ICI, punkt 21). - Kammarrätten gör således samma bedömning som länsrätten när det gäller bolagets rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till kostnader som AB SCA Finans har haft för att tillhandahålla bolaget tjänster. Skatteverkets överklagande i denna del ska därför avslås.

Skattetillägg - Kammarrätten tar härefter ställning till frågan om bolaget ska påföras skattetillägg på den grunden att bolaget i sina skattedeclarationer yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till tjänster som inte har tillhandahållits bolaget. Bolaget har anfört att Skatteverket känt till den teknik som koncernen använt sig av vid slussning av ingående mervärdesskatt. Kammarrätten finner emellertid inte skäl att göra en annan bedömning än den länsrätten gjort i denna del. Genom att yrka avdrag för ingående mervärdesskatt som hänförlig till kostnader som inte är avdragsgilla har bolaget således lämnat oriktiga uppgifter till ledning för beskattningen. Det föreligger därmed grund för skattetillägg. Kammarrätten finner inte skäl att i större utsträckning än länsrätten redan gjort befria bolaget från påförda skattetillägg. Bolagets överklagande ska därför avslås. - Ersättning för kostnader - Bolaget har i länsrätten beviljats ersättning för kostnader med 80 000 kr exklusive mervärdesskatt. Kammarrätten finner, mot bakgrund av utgången i målen och även med beaktande av att mervärdesskattefrågan är av betydelse för rättstillämpningen, att den i länsrätten beviljade ersättningen får anses väl avvägd. Skatteverkets överklagande i denna del ska därför avslås. - Bolaget har i kammarrätten yrkat ersättning för kostnader med 80 400 kr exklusive mervärdesskatt. Med hänsyn till utgången i målen och till att mervärdesskattefrågan har betydelse för rättstillämpningen finner kammarrätten att bolaget ska medges ersättning även i kammarrätten. Ersättning ska utgå med skäligen 20 000 kr.

Kammarrätten avslår Skatteverkets överklagande avseende avdrag för ingående mervärdesskatt och ersättning för kostnader i länsrätten.

Kammarrätten avslår bolagets överklagande avseende skattetillägg. - Kammarrätten beviljar bolaget ersättning för kostnader i kammarrätten med 20

000 kr.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle undanröja domen i den del den avsåg mervärdesskatt och fastställa Skatteverkets beslut att inte medge bolaget avdrag för s.k. slussad ingående mervärdesskatt. Verket anförde i huvudsak följande. Slussningsregeln i 8 kap. 4 § första stycket 5 och andra stycket ML ger en avdragsrätt som är mer omfattande än vad som följer av mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Regeln torde därmed inte vara förenlig med direktivet. Primärrätten kan inte åberopas till stöd för att utvidga tillämpningsområdet för en nationell bestämmelse om mervärdesskatt som inte är förenlig med mervärdesskattedirektivet och dess syften. Det skulle innebära en tillämpning som ytterligare avlägsnar sig från de syften och mål som uppställs i direktivet. En sådan utvidgning är inte tillåten även om den görs till en skattskyldigs fördel.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och yrkade ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 78 250 kr. Bolaget anförde i huvudsak följande. Om en regel befinnas strida mot såväl primär- som sekundärrätten är den naturliga ordningen att i första hand uppnå överensstämmelse med primärrätten. I och med att EU-domstolen slagit fast att reglerna om etableringsfrihet har direkt effekt kan medlemsstaterna inte undvika att uppfylla primärrättens krav med argumentet att det i sin tur skulle strida mot sekundärrätten. Överfört på den nu aktuella situationen innebär det att om den svenska lagstiftaren väljer att behålla en regel som strider mot mervärdesskattedirektivet och som under vissa förutsättningar medger helsvenska koncerner en avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, kan inte samma direktiv eller frånvaron av regler i mervärdesskattelagen anföras som hinder mot att medge delvis utländska koncerner en motsvarande avdragsrätt.

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-05-10, Jermsten, Dexe, Ståhl, Saldén Enérus, Bull) yttrade:

Skälen för avgörandet

Bakgrund och frågan i målet

Bolaget har förvärvat finansiella tjänster från sitt svenska dotterbolag AB SCA Finans, vilket ägs via det holländska koncernföretaget SCA Group Holding BV. Tjänsterna är undantagna från mervärdesskatt och AB SCA Finans har därmed inte rätt att dra av ingående mervärdesskatt avseende förvärv eller import i verksamheten.

Frågan i målen är om bolaget har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som AB SCA Finans har betalat och som hänför sig till förvärv eller import för tillhandahållande av tjänster till bolaget.

Mervärdesskattelagen

Enligt 8 kap. - - - (se första och andra styckena under rubriken Mervärdesskattelagen i Högsta förvaltningsdomstolens domskäl i referatets del I) - - - helägt dotterbolag.

Eftersom bolaget äger aktierna i AB SCA Finans via ett holländskt koncernföretag anses bolagen inte ingå i samma koncern i de aktuella bestämmelsernas mening. Bolaget kan därmed inte med stöd av slussningsregeln få avdrag för ingående mervärdesskatt som betalats av AB SCA Finans. Frågan är om EU-rätten innebär att sådant avdrag ändå ska medges.

Mervärdesskattedirektivet

Slussningsregeln saknar - - - (se första - sjunde styckena under rubriken

Mervärdesskattedirektivet i Högsta förvaltningsdomstolens domskäl i referatets del I) - - - motsvarande förmån. Bolaget kan alltså inte grunda en rätt till avdrag på mervärdesskattedirektivet utan tvärtom strider ett sådant avdrag mot direktivet.

EUF-fördraget

Den fråga som det då återstår att ta ställning till är om bolaget kan grunda en rätt till avdrag på bestämmelserna om etableringsfrihet i EUF-fördraget. Det måste därvid bedömas om slussningsregelns utformning innebär en otillåten inskränkning i etableringsfriheten och, om så är fallet, vilken betydelse det har för bolagets möjlighet att åberopa fördraget att en avdragsrätt kommer i konflikt med mervärdesskattedirektivet.

Enligt artikel 49 i EUF-fördraget är inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudna. Förbudet omfattar även inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag. Med medborgare likställs enligt artikel 54 bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen.

Slussningsregeln innebär en utvidgad avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för svenska moderbolag och deras helägda svenska dotterbolag. Om dotterbolaget ägs via ett utländskt mellanliggande koncernföretag bortfaller dock möjligheten till avdrag. Detta kan avhålla svenska bolag från att etablera dotterbolag i andra medlemsstater och utgör därmed en inskränkning i etableringsfriheten (jfr t.ex. mål C-200/98, X AB och Y AB, punkterna 26-28).

Av förarbetena framgår inte varför slussningsregelns tillämpningsområde har begränsats på det sätt som skett. Någon grund för att rättfärdiga den aktuella inskränkningen i etableringsfriheten har inte heller kommit fram i målen. Slussningsregelns utformning strider således mot fördraget.

Den fråga som då slutligen uppkommer är vilken betydelse det har för bolagets möjlighet att åberopa fördraget att en avdragsrätt kommer i konflikt med mervärdesskattedirektivet. Skatteverket har anfört att EUF-fördraget inte bör kunna åberopas till stöd för en utvidgning av slussningsregelns tillämpningsområde eftersom detta skulle innebära en tillämpning som ytterligare avlägsnar sig från direktivet.

EUF-fördraget tillhör EU:s primärrätt medan mervärdesskattedirektivet är en del av sekundärrätten. Eftersom primärrätten är överordnad sekundärrätten kan den omständigheten att en avdragsrätt kommer i konflikt med direktivet inte i sig anses förhindra att fördraget tillämpas och avdrag medges.

Vad som däremot kan ifrågasättas är om ett medgivande av avdrag kan anses strida mot skyldigheten att i den nationella rättsordningen vidta alla nödvändiga åtgärder för att säkerställa direktivets fulla verkan. Denna skyldighet följer direkt av fördragen (se artikel 4 i EU-fördraget och artikel 288 i EUF-fördraget samt t.ex. mål C-321/05, Kofoed, punkt 41). Vid den nationella rättstillämpningen är skyldigheten att ge direktivbestämmelser genomslag dock inte absolut. Tvärtom har EU-domstolen som nämnts slagit fast att direktivbestämmelser inte ska ges direkt effekt till nackdel för enskilda. En konsekvens av detta är att nationell rätt i vissa fall ska tillämpas trots att den är direktivstridig. I en sådan situation måste tillämpningen, på samma sätt som gäller allmänt, enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening så långt det är möjligt göras med iakttagande av de krav som EU-rätten i övrigt ställer. Det kan därmed inte anses strida mot skyldigheten att ge direktiv full verkan att, för att uppnå förenlighet med fördragets bestämmelser om etableringsfrihet, utvidga tillämpningsområdet för en nationell bestämmelse när denna är till fördel för enskilda och enligt EU-domstolens praxis därför ska tillämpas trots att den är direktivstridig.

Högsta förvaltningsdomstolen finner därmed att bolaget kan grunda en rätt till avdrag på bestämmelserna om etableringsfrihet i EUF-fördraget.

Sammanfattande slutsats

Slussningsregeln är oförenlig med mervärdesskattedirektivet men ska ändå tillämpas så länge den är en del av svensk lagstiftning. Vid denna tillämpning måste EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet respekteras. Av dessa bestämmelser följer att den förmånliga skattebehandling som medges enligt slussningsregeln måste utvidgas till att omfatta också moderföretag som äger svenska dotterbolag via koncernföretag i andra medlemsstater. Bolaget har därför rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som AB SCA Finans betalat och som hänför sig till förvärv eller import för tillhandahållande av tjänster till bolaget.

Överklagandet ska därmed avslås.

Ersättning för kostnader

Bolaget har vunnit bifall till sin talan och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget har därmed rätt till skälig ersättning för sina kostnader i målen enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen bör bestämmas till 40 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 40 000 kr.

Mål nr 1828-12 (I) och 4544-4546-11 (II), föredragande Gulliksson

Sökord: EU-rätt, mervärdesskatt; Mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 1978/79:141 s. 77; SOU 1994:88 s. 235 ff.; prop. 1994/95:57 s. 127 ff.; KOM (2009) 325 slutlig s. 7 f.; Alhager, E., Mervärdesskatt vid omstruktureringar, s. 221 ff.; Westberg, B., Mervärdesskattedirektivet, en kommentar, s. 98 ff.
