

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
1828-12

meddelad i Stockholm den 10 maj 2013

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

SKF Polska S.A.

Ombud: AA

AB SKF
415 50 Göteborg

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 6 februari 2012 i mål nr 2965-09

SAKEN

Återbetalning av mervärdesskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

YRKANDEN M.M

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer kammarrättens dom och fastställer Skatteverkets beslut att inte medge SKF Polska S.A. (bolaget) återbetalning av s.k. slussad ingående mervärdesskatt för januari – december 2007. Verket anför i huvudsak följande.

Dok.Id 131069

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

En tillämpning av slussningsregeln i 8 kap. 4 § första stycket 5 och andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200), 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 mervärdesskatte-hänseende.

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. Primär-rätten 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.

Mål nr
1828-12

Bolaget anser att överklagandet ska avslås och anför i huvudsak följande.

Slussningsregeln saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Varje medlemsstat vars nationella bestämmelser saknar motsvarighet i direktiv är skyldig att iaktta 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.

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 AB. Tjänsterna är undantagna från mervärdesskatt och SKF International AB 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 AB 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 aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Som helägt dotterbolag räknas svenskt aktiebolag 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 AB. 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 tillräknas 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 åberopa 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.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Nils Dexe, Kristina Ståhl, Anita Saldén Enérus och Thomas Bull.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Annica Gulliksson.