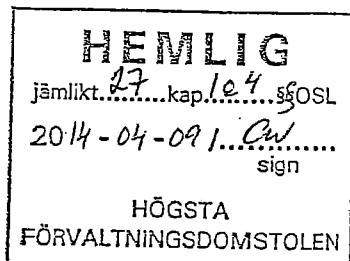


# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM



Mål nr 7581-13

meddelad i Stockholm den 9 april 2014

**KLAGANDE**  
  
**MOTPART**  
Skatteverket  
171 94 Solna**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Skatterättsnämndens beslut den 30 oktober 2013 i ärende dnr 54-11/I, se bilaga

**SAKEN**

Förhandsbesked angående mervärdesskatt

**HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om att förhandsavgörande ska inhämtas från EU-domstolen.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

# DOM

Mål nr  
7581-13

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighet- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som tagits in i denna dom utom i fråga vad som står under rubrikerna Högsta förvaltningsdomstolens avgörande, Yrkanden m.m. och Skälen för avgörandet.

## BAKGRUND

[REDACTED] (momsgruppen) består av [REDACTED] bolag som tillsammans bedriver kapitalförvaltning. [REDACTED] Två av dem [REDACTED] och [REDACTED] avser att bli medlemmar i en [REDACTED] registrerad europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) som bildats inom den internationella koncernen. De två bolagen ska för sin verksamhet förvärva tjänster från denna EEIG. Frågan i målet är om dessa tjänster är undantagna från skatteplikt till mervärdesskatt.

## YRKANDEN M.M.

*Momsgruppen* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, ska fastställa att de aktuella tjänsterna är undantagna från skatteplikt. Momsgruppen begär även att förhandsavgörande från EU-domstolen ska inhämtas. Momsgruppen anför bl.a. följande.

Syftet med undantaget från skatteplikt är att det inte ska utgå mervärdesskatt på tjänster som produceras i en organisation inom vilken medlemmarna samarbetar och där tjänsterna kommer medlemmarna tillgodo i form av kostnadsdelning. De aktuella tjänsterna ska produceras inom en EEIG och ersättning kommer att utgå genom att deltagande bolag får betala sin del av kostnaden för att producera tjänsterna. Det är fråga om sådana koncerngemensamma tjänster som redan idag tillhandahålls inom koncernen. Koncernledningen har centraliserat dessa funktioner för att uppnå lägre driftskostnader genom skalfördelar.

# DOM

Mål nr  
7581-13

Skatterättsnämndens beslut medför att finansiella koncerner med etableringsställen i flera länder missgynnas i förhållande till rent nationella koncerner. De nationella koncernerna kan nämligen bilda en mervärdesskattegrupp och tillhandahålla tjänster skattefritt, medan en motsvarande internationell koncern enligt beslutet inte skulle få motsvarande skattefrihet.

Enligt EU-rätten måste det i varje enskilt fall göras en prövning av om det föreligger en risk för konkurrensnedvridning. Skatterättsnämndens beslut leder till att undantaget från skatteplikt aldrig kan tillämpas i praktiken. Eftersom regleringen i mervärdesskattedirektivet i detta fall är klar, precis och ovillkorlig är den direkt tillämplig. Skattefriheten har såvitt känt bedömts på annat sätt i flera andra EU-länder och därför behövs ett klagörande från EU-domstolen.

*Skatteverket* anser att förhandsbeskedet ska fastställas.

## SKÅLEN FÖR AVGÖRANDET

### *Rättslig reglering*

Enligt 3 kap. 23 a § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer, om

- verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna,
- tjänsterna är direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten, och
- ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande.

Undantaget avser endast sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför gruppen.

# DOM

Mål nr  
7581-13

Bestämmelsen grundas på artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Enligt direktivet ska medlemsländerna från skatteplikt undanta tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person, i syfte att tillhandahålla medlemmarna av dessa grupper tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

Det följer av artikel 131 i direktivet att bestämmelserna om undantag från skatteplikt ska tillämpas i enlighet med de villkor som medlemsländerna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av undantagen och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.

I de svenska förarbetena anges (prop. 1997/98:148 s. 64):

En starkt begränsande faktor är kravet på att undantaget inte får vålla snedvridning av konkurrensen. Undantaget måste därför begränsas till omsättning av tjänster som normalt inte tillhandahålls av annan utanför sammanslutningen. Med en restriktiv tolkning kommer endast de tjänster att omfattas som är starkt knutna till den speciella inriktning som sammanslutningens verksamhet har, dvs. till sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls på den öppna marknaden. Härav följer att en stor del av de tjänster som skulle kunna inrymmas i bestämmelsens övriga rekvisit inte kan omfattas av skattefriheten vid omsättning, t.ex. bokföring, automatisk databehandling, kapitalförvaltning och liknande tjänster. Dessa tjänster är typiskt sett sådana som också kan tillhandahållas av annan.

## *Utgångspunkter för prövningen*

Den i målet aktuella skattefrihetsbestämmelsen förutsätter för sin tillämpning att en rad rekvisit är uppfyllda. EU-domstolen har i fråga om innebörden av vissa av rekvisiten gett vägledning, nämligen i målen 348/87 SUFA, C-8/01

## DOM

Mål nr  
7581-13

Taksatorringen och C-407/07 Stichting. I övrigt är bestämmelsens räckvidd och den närmare innebörden av de olika rekvisiten sparsamt belyst i förarbeten, rättspraxis och litteratur.

Momsgruppen har, med åberopande av vissa dokument som bl.a. avser interna regler för den EEIG som det nu gäller, frågat om bestämmelsen medför skattefrihet för de tjänster som två av gruppens medlemmar förvärvar inom ramen för intressegrupperingen. Skatterättsnämnden har begränsat sin prövning till att omfatta en bedömning avseende vissa av rekvisiten för skattefrihet. Särskilt har förhandsbeskedet inriktats på frågan om en skattefrihet kan befaras medföra snedvridning av konkurrensen. Momsgruppens överklagande av förhandsbeskedet är också väsentligen koncentrerat till konkurrensrekvisitet.

*Konkurrensrekvisitet*

I målet C-8/01 Taksatorringen uttalade sig EU-domstolen om tolkningen av konkurrensrekvisitet i artikel 132.1 f. Den till EU-domstolen ställda frågan avsåg om undantag från skatteplikt ska medges när det inte kan styrkas att skattefrihet medför en faktisk snedvridning av konkurrensen eller en konkret fara för en sådan snedvridning, utan det bara föreligger en risk för konkurrensnedvridning.

EU-domstolen svarade att undantag från mervärdesskatteplikt inte ska medges om det föreligger en verklig risk för att undantaget, för närvarande eller i framtiden, kan vålla snedvridning av konkurrensen. Domstolen konstaterade att det är undantaget från mervärdesskatteplikt i sig som inte får vålla konkurrens-snedvridning. Om den fristående gruppen är garanterad att behålla medlemmarna som kunder oberoende av om skatteplikt föreligger eller inte kan det inte anses att det är undantaget som utestänger oberoende aktörer från marknaden (punkterna 58, 59 och 63).

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens bedömning kan det många gånger antas vara en svår uppgift att i ett enskilt fall avgöra om en tillämpning av undantaget från skatteplikt innebär en verklig risk för konkurrensnedvridning, för närvarande

## DOM

Mål nr  
7581-13

eller i framtiden. Detta gäller inte minst vid så komplicerade förhållanden som de som nu är aktuella, där tillhandahållanden av tjänster sker inom en gruppering med verksamhet i flera länder och där tjänsterna är av många olika slag. Regleringen i 3 kap. 23 a § ML kan också antas ha utformats mot bakgrund av sådana förväntade svårigheter.

De tjänster som ska tillhandahållas inom den aktuella intressegrupperingen är, såvitt framgår av underlaget, väsentligen av sådant slag att de skulle kunna tillhandahållas av utomstående leverantörer. Vid en tillämpning av bestämmelserna i mervärdesskattelagen kan då konstateras att konkurrenskriteriet inte är uppfyllt, och att undantag från skatteplikt således inte kan medges. Parterna synes ense om denna bedömning.

Från momsgruppens sida hävdas emellertid att mervärdesskattelagens reglering är alltför restriktiv, och att den leder till att direktivets undantag nästan aldrig blir tillämpligt. Därför bör, enligt momsgruppen, bedömningen ske med direkt tillämpning av direktivbestämmelsen. Momsgruppen hänvisar då till att, såvitt känt, skattemyndigheter i flera EU-länder bedömt att tjänsterna inom intressegrupperingen är undantagna från skatteplikt.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att den svenska regleringen är tillkommen för att förhindra att undantaget från skatteplikt förorsakar risk för konkurrenssnedvridning. Som nämnts ger artikel 131 i direktivet också medlemsländerna möjlighet att fastställa villkor för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av undantaget och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk. En viss schablonisering vid prövningen av konkurrensrekvisitet får anses vara förenlig med direktivet och synes sakligt kunna vara motiverad. Såvitt framgår av utredningen tillämpar också åtminstone vissa av EU:s medlemsländer olika begränsningar för att förhindra att undantaget från skatteplikt leder till konkurrensproblem eller skatteundandragande.

Det kan emellertid inte uteslutas att, i ett enskilt fall, mervärdesskattelagens begränsning av undantaget till sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av

## DOM

Mål nr  
7581-13

någon annan skulle kunna visa sig alltför långtgående. Mot bakgrund av EU-domstolens tolkning av direktivet bör avsteg då kunna medges från schablonregeln i mervärdesskattelagen. Om det klarlagts att ett undantag från skatteplikt avseende en viss tjänst inte innebär en verklig risk för konkurrensnedvridning, för närvarande eller i framtiden, bör skattefrihet således vara möjlig även om tjänsten skulle kunna tillhandahållas av någon annan utanför gruppen.

*Högsta förvaltningsdomstolens bedömning i målet*

När det gäller momsgruppens förvärv av tjänster inom intressegrupperingen är, som tidigare nämnts, omständigheterna sådana att konkurrensnedvridningsaspekterna blir svårbedömda. De uppgifter som lämnats om samarbetet inom grupperingen ger enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte grund för slutsatsen att det inte finns en verklig risk för konkurrensnedvridning om de aktuella tjänsterna befrias från mervärdesskatt. Skäl att frångå den i mervärdesskattelagen uppställda schablonen finns därför inte. Skattefrihet kan således inte medges.

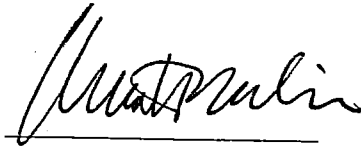
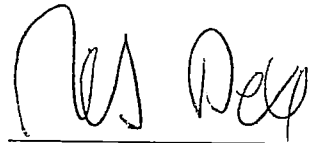
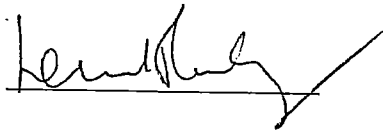
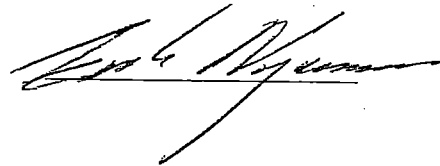
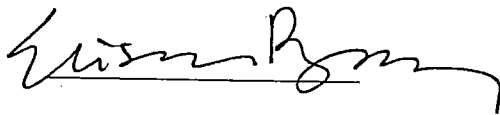
Vid denna bedömning saknas anledning till prövning av om övriga villkor för skattefriheten är uppfyllda eller inte.

Eftersom målet har inriktats på tillämpningen av konkurrensrekvisitet och direktivet i den delen redan har tolkats av EU-domstolen saknas skäl att begära förhandsavgörande från EU-domstolen.

## DOM

Mål nr  
7581-13

Högsta förvaltningsdomstolen finner således att förhandsbeskedet ska fastställas och att yrkandet om förhandsavgörande ska avslås.

  
Mats Melin  
Nils Dexe  
Lennart Hamberg  
Erik Nymansson  
Elisabeth Rynning

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Nils Dexe, Lennart Hamberg, Erik Nymansson och Elisabeth Rynning

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Annica Gulliksson.