



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Anna Zarén

”Reverse Skandia”

Tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11
mervärdesskattedirektivet med anledning av
C-812/19 Danske Bank

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Professor Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 1 VT2020

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställning	9
1.3 Ämnets aktualitet	10
1.4 Avgränsning	10
1.5 Metod och perspektiv	11
1.6 Material	12
1.6.1 EU-rättsliga källor på mervärdesskatteområdet	13
1.6.1.1 Sekundärrätt	13
1.6.1.2 Subsidiärrätt	14
1.6.2 Litteratur och forskningsläge	15
1.7 Terminologi	16
1.8 Disposition	17
2 GRUNDLÄGGANDE OM MERVÄRDESSKATT	19
2.1 Mervärdesskatten som generell skatt	19
2.1.1 Beskattningsbar transaktion	20
2.1.2 Omvänd skattskyldighet	20
Kommentar	21
2.2 Avdragsrätt	21
Kommentar	22
3 MERVÄRDESSKATTEGRUPPER	23
3.1 Rättslig och historisk bakgrund	24
3.1.1 Konceptets ursprung	24
3.1.2 Andra mervärdesskattedirektivet 67/228/EEG	24
3.1.3 Sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG	25

Kommentar	26
3.2 Nuvarande reglering	27
3.2.1 Artikel 11 rådets direktiv 2006/112/EG	27
3.2.1.1 Artikel 11 första stycket	27
3.2.1.2 Artikel 11 andra stycket	28
3.2.2 Svensk reglering	28
Kommentar	29
4 KONSEKVENSER AV BILDANDET AV EN MERVÄRDESSKATTEGRUPP	30
4.1 Fördelar	30
4.2 Finansiell verksamhet och mervärdesskattegrupper	31
Kommentar	34
5 MEDLEMSSTATERNAS IMPLEMENTERING AV ARTIKEL 1135	
5.1 Neutralitet och harmonisering på mervärdesskatteområdet	35
5.2 Frivillig implementering	36
5.3 Betydande tolkningsutrymme	37
Kommentar	38
6 ARTIKEL 11:S TILLÄMPNINGSOMRÅDE	39
6.1 (i) Materiellt tillämpningsområde	39
6.1.1 Finansiella band	40
6.1.2 Ekonomiska band	40
6.1.3 Organisatoriska band	41
6.2 (ii) Formellt tillämpningsområde	41
6.3 (iii) Personligt tillämpningsområde	41
6.3.1 "Personer"	41
6.3.2 Beskattningsbar person	42
6.3.2.1 "den som"	42
6.3.2.2 "oavsett på vilken plats"	43
6.3.2.3 "självständigt"	43
6.3.2.4 "bedriver en ekonomisk verksamhet"	44
6.3.2.5 "oavsett syfte eller resultat"	45
Kommentar	45
6.3.3 Kommissionens yttrande 2009	46
6.3.4 EU-domstolen: även icke-beskattningsbara personer	47
6.3.5 Kommissionens yttrande 2014	48
Kommentar	48
7 (IV) TERRITORIellt TILLÄMPNINGSOMRÅDE	50

7.1	Bred tolkning	50
7.1.1	Allmänt	50
7.1.2	Force of attraction	51
7.1.3	C-210/04 <i>FCE Bank</i>	52
7.1.3.1	Bakgrund	52
7.1.3.2	EU-domstolens bedömning	52
	Kommentar	53
7.2	Snäv tolkning	54
7.2.1	Allmänt	54
7.2.2	Kommissionens tolkning	55
	Kommentar	56
8	C-7/13 <i>SKANDIA</i>	57
8.1	Bakgrund	57
8.2	GA Wathelets förslag till avgörande	57
	Kommentar	58
8.3	EU-domstolens dom	59
	Kommentar	60
8.4	Skatteverkets ställningstagande, dnr 131 628089-15/111	61
	Kommentar	61
9	C-812/19 <i>DANSKE BANK</i>	63
9.1	Omständigheterna i målet	63
9.2	Skatterättsnämndens bedömning	64
9.2.1	Majoritetens bedömning	64
9.2.2	Skiljaktig mening	65
9.3	HFD:s bedömning	65
10	DISKUSSION OCH SLUTSATS	67
10.1	Nuvarande rättsläge	68
10.1.1	Begreppet ”personer” i artikel 11	68
10.1.2	Tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11	69
10.2	Konsekvenser och risker	70
10.2.1	Bred tolkning	70
10.2.1.1	Dubbla medlemskap	70
10.2.1.2	Externa effekter och skattesuveränitet	71
10.2.2	Snäv tolkning	73
10.2.2.1	Olikbehandling och skatteneutralitet	73
10.2.2.2	Förhållande till C-210/04 <i>FCE Bank</i>	74
10.2.3	Möjlig ”kombinationslösning”?	75
10.2.4	Risker med icke-harmonisering	76

10.3 C-7/13 <i>Skandia</i> & C-812/19 <i>Danske Bank</i>	77
10.3.1 Skillnader	77
10.3.2 C-7/13 <i>Skandia</i> vid unionsinterna situationer?	78
10.3.3 C-7/13 <i>Skandia</i> vid ”reverse <i>Skandia</i> ”?	78
10.4 Avslutande reflektion	80
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	82
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	89

Summary

In recent years, Member States have shown an increasing interest in using the option of VAT grouping provided in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC. The possibility of joining a VAT group is particularly useful for entities performing VAT exempt activities, such as companies in the financial sector. At the same time, there is a wide discrepancy in terms of implementation and interpretation amongst Member States. This holds especially true with regards to the territorial scope of the Article. In connection hereto, VAT treatment of cross-border supplies of services is a key issue.

In the well-known *Skandia* case, C-7/13, the CJEU seems to have followed a narrow interpretation of the territorial scope of Article 11. Hence, by joining a Swedish VAT group, the Swedish branch was dissolved for VAT purposes and separated from its American head office.

The question as to how the territorial scope of Article 11 is to be interpreted has now re-emerged in connection with case C-812/19 *Danske Bank*, sometimes referred to as “reverse *Skandia*”. The Swedish Council for Advance Tax Rulings seems to support a narrow interpretation as followed by the CJEU in C-7/13 *Skandia*. However, it is not yet clear whether the judgment in *Skandia* could, and especially should, be applied to other situations outside the facts of the case. The aim of this paper is to examine this particular issue, focusing on the interpretation of the territorial scope of Article 11. Following the legal-dogmatic method, this paper seeks to discuss the ongoing VAT treatment of cross-border supplies of services when one (or both) of the entities is part of a VAT group.

Irrespective of whether a broad or a narrow interpretation of the territorial scope of Article 11 is followed, fundamental principles of the EU VAT system risk being infringed. On the one hand, a broad interpretation could lead to overly far-reaching external effects which might run contrary to the principle of fiscal sovereignty. On the other hand, the results of a narrow interpretation are potentially in conflict with the principle of fiscal neutrality. As regards C-812/19 *Danske Bank*, one could argue a narrow interpretation being especially problematic in light of the *FCE Bank* principle.

A potential solution consists of the “combination” of the two above-mentioned interpretations. Following this “combination”, the interpretation is to be determined with reference to the direction of supply. Nevertheless, as of yet there seems to be no panacea for the problems arising from cross-border supplies of services when one (or both) of the entities is part of a VAT group. The issue is further complicated due to current “non-harmonization” within the EU regarding VAT grouping.

In summary, it is not clear which conclusions are to be drawn from the Court's judgment in C-7/13 *Skandia*. Some questions still remain unanswered and it is uncertain how widely the judgment could, and especially should, apply in the reverse situation as seen in *Danske Bank*. In view thereof, the forthcoming ruling of the Court in C-812/19 *Danske Bank* is highly anticipated. Hopefully, the judgment will clarify the current legal uncertainty.

Sammanfattning

Under senare år har uppmärksamats ett ökande intresse för regleringen gällande mervärdesskattegrupper i artikel 11 rådets direktiv 2006/112/EG. Möjligheten att ingå i en mervärdesskattegrupp är särskilt betydelsefull inom viss finansiell sektor, undantagen från skatteplikt. Samtidigt kan emellertid konstateras en betydande diskrepans vad gäller implementering och tolkning av artikelbestämmelsen, särskilt med avseende på artikelns territoriella tillämpningsområde. En central fråga härvid är den mervärdesskatterättsliga behandlingen av gränsöverskridande tillhandahållanden av tjänster varvid en eller båda transaktionsparter ingår i en mervärdesskattegrupp.

I det mycket uppmärksamade mål C-7/13 *Skandia* synes EU-domstolen ha tillämpat en snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11, innebärande att en svensk filial genom anslutandet till en svensk mervärdesskattegrupp ansågs ha "lösgjort sig" från den beskattningsbara person som tidigare utgjordes av filialen tillsammans med dess huvudetablering i tredjeland.

Tolkningen av territorialitetsrekvisitet i artikel 11 aktualiseras nu åter i samband med mål C-812/19 *Danske Bank*, ibland benämnt "reverse *Skandia*". Skatterättsnämnden synes härvid följa den linje som utarbetats av EU-domstolen i C-7/13 *Skandia*. Alltjämt är emellertid osäkert i vilken mån domstolens dom kan, och i synnerhet bör, tillämpas på situationer som inte fullt ut motsvarar situationen i C-7/13 *Skandia*. Förevarande uppsats syftar till att utreda just detta, med fokus på tolkningen av territorialitetsrekvisitet i artikel 11. Genom tillämpning av rättsdogmatisk metod diskuteras i uppsatsen den fortsatta mervärdesskatterättsliga behandlingen av gränsöverskridande tjänstetillhandahållanden varvid en eller båda transaktionsparter ingår i en mervärdesskattegrupp.

Såväl en bred som en snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11 kan tänkas krocka med grundläggande principer på mervärdesskatteområdet. Å ena sidan riskerar en bred tolkning exempelvis medföra alltför långtgående externa effekter, vilket kan anses oförenligt med principen om medlemsstaternas skattesuveränitet. Å andra sidan kan en snäv tolkning anses problematisk bland annat med hänsyn till principen om skatteneutralitet. Vad gäller C-812/19 *Danske Bank* kan en snäv tolkning anses särskilt vanskelig med hänsyn till den s.k. *FCE Bank*-principen.

En möjlig lösning är att tillämpa en "kombination" av dessa två tolkningsvägar varvid tolkningen görs beroende av transaktionernas riktning. Faktum kvarstår emellertid att det i nuläget tycks saknas patentlösning för den problematik som gränsöverskridande tjänstetillhandahållanden i samband med mervärdesskattegrupper riskerar medföra. Frågan kompliceras ytterligare av rådande icke-harmonisering på området.

Sammanfattningsvis kan inte anses tydligt vilka slutsatser som kan dras av EU-domstolens bedömning i C-7/13 *Skandia*. Vissa frågor är alltså obesvarade och det kan antas osäkert i vilken utsträckning domen kan, och i synnerhet bör, tillämpas även i den omvända situationen i *Danske Bank*. EU-domstolens kommande avgörande i mål C-812/19 *Danske Bank* är mot denna bakgrund i hög grad efterlängtat – förhoppningsvis kan nuvarande oklara rättsläge härigenom tydliggöras.

Förord

Först och främst vill jag tacka min handledare Mats Tjernberg. Tack för det förtroende du har visat mig att självständigt utforma detta arbete – något som har varit möjligt på grund av det stöd jag har känt från första början.

Ett stort tack vill jag även rikta till mina kollegor på KPMG, Jerker Westerström och Martin Sandberg. Tack för ert (fortsatta) tålamod med en gröngöling, för inträdet i the VAT cave och för att jag har fått hålla era momsböcker gisslan under denna termin.

Jag vill också passa på att särskilt tacka advokat Staffan Wilow – en processräv, if there ever was one. På rekordtid väckte du en sömnig student och fortsätter sedan dess att inspirera mig varje dag.

Tack Paula: min fantastiska syster, min ständiga vapendragare och min allra främsta samtalspartner. Skarpare, mjukare, tuffare, snällare, roligare och mer pålitlig bästa vän finns inte att hitta.

Sist, och denna gång även minst, tack till min fyrfoting Tony. Ditt snarkande har varit ett utmärkt soundtrack till mitt skrivande.

Haväng, maj 2020

Anna Zarén

Förkortningar

AG	Advocate general (sv. generaladvokat)
CJEU	Court of Justice of the European Union
COM	Communication
Dir.	Kommittédirektiv
Dnr	Diarienummer
EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol (EU-domstolen)
EUF	Fördraget om Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
Kommissionen	Europeiska kommissionen
Mervärdesskattedirektivet	Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
Prop.	Proposition
Rådet	Europeiska rådet
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
VAT	Value Added Tax
VEG	VAT Expert Group

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Mervärdesskatt, moms, är en allmän, indirekt skatt som utgår på omsättning av varor och tjänster.¹ Mervärdesskatt tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan och är följaktligen en flerledsskatt.²

Som utgångspunkt vid mervärdesbeskattning är varje bolag, juridisk person eller enskild näringsidkare att betrakta som ett enskilt, separat skattesubjekt.³ Skattskyldigheten för en beskattningsbar person i samband med viss omsättning är vidare oberoende av eventuell ägar- eller intressegemenskap mellan säljare och köpare.⁴ Av detta följer att transaktioner mellan exempelvis ett moderbolag och ett dotterbolag inom en koncern blir föremål för mervärdesbeskattning.⁵

Ett avsteg från nyss beskrivna utgångspunkt kan emellertid ses i artikel 11 mervärdesskattedirektivet.⁶ I enlighet med nämnda artikelbestämmelse får EU:s medlemsstater betrakta som en enda beskattningsbar person företag som, oaktat att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.⁷ Detta åstadkoms genom bildandet av en s.k. *mervärdesskattegrupp*. När mervärdesskattegruppen har registrerats är gruppmedlemmarna att betrakta som ett enda skattesubjekt och skall således sambeskattas.⁸ Att medlemmarna utgör en och samma beskattningsbara person innebär vidare att transaktioner gruppmedlemmarna emellan inte blir föremål för mervärdesskatt.⁹

Bildandet av en mervärdesskattegrupp kan innebära omfattande fördelar för företag som bedriver verksamhet undantagen från mervärdesskatt. Till följd av att verksamheten undantas från mervärdesskatt medges dessa företag ingen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv hänförliga till den skattefria verksamheten.¹⁰ Genom bildandet av en mervärdesskattegrupp kan företagen undgå uppkomsten av icke-avdragsgill ingående mervärdesskatt i samband med förvärv från övriga gruppmedlemmar – transaktionerna sker inom en och samma beskattningsbara person.¹¹ Detta är i synnerhet

¹ Artikel 2(1) rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november om ett gemensamt system för mervärdesskatt; se även Terra & Kajus (2019) s. 298.

² Se van Doesum & van Kesteren (2016) 1.4 'Basic mechanism of the EU VAT system'; Hiort af Ornäs & Kristoffersson (2012) s. 11.

³ Se Nilsson (2014) s. 66; Henkow (2019) s. 47.

⁴ Se Henkow (2019) s. 47.

⁵ Se Henkow (2019) s. 47.

⁶ Artikel 11 rådets direktiv 2006/112/EG.

⁷ Artikel 11 första stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

⁸ Se Nilsson (2014) s. 66.

⁹ Se Pfeiffer (2015c) s. 3 ff; Nilsson (2014) s. 66; Vyncke (2009) s. 299.

¹⁰ Se Henkow (2019) s. 100 ff.; artikel 168 rådets direktiv 2006/112/EG.

¹¹ Se Pfeiffer (2015c) s. 3 ff; Nilsson (2014) s. 66; Vyncke (2009) s. 299.

betydelsefullt för företag inom viss finansiell sektor¹² med hänsyn till särskilda interna organisatoriska former, vanligen förekommande inom denna bransch.¹³

Under senare år har uppmärksamats en markant ökning av intresset för bildandet av mervärdesskattegrupper,¹⁴ möjligtvis med hänsyn till ovan nämnda fördelar. Samtidigt har kunnat konstateras en betydande diskrepans med avseende på medlemsstaternas implementering och tolkning av artikel 11.¹⁵

Särskilt framträdande är möjligtvis de meningsskiljaktigheter som föreligger avseende tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11. I enlighet med bestämmelsen skall mervärdesskattegruppens medlemmar vara ”etablerade i medlemsstaten”.¹⁶ Nämnda territorialitetsrekvisit har av medlemsstaterna inte givits en enhetlig tolkning. I huvudsak kan härvid utkristalliseras två tolkningsvägar – s.k. *broad* respektive *narrow interpretation*.¹⁷

Tolkningen av territorialitetsrekvisitet i artikel 11 ställs på sin spets i samband med gränsöverskridande tillhandahållanden varvid en eller båda transaktionsparter ingår i en mervärdesskattegrupp. Nämnda situation aktualiserades i det mycket uppmärksamade mål C-7/13, det s.k. *Skandia*-målet.¹⁸ Genom en snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11 slog EU-domstolen i målet fast att en svensk filial genom anslutande till en mervärdesskattegrupp i mervärdesskattehänseende ansågs ha ”lösgjort sig” från den beskattningsbara person som tidigare utgjordes av filialen tillsammans med dess huvudetablering i tredjeland. Tjänstetillhandahållanden mellan huvudetableringen och filialen var därmed att anse som transaktioner mellan två separata beskattningsbara personer och följaktligen föremål för mervärdesskatt.¹⁹

Frågan kring gränsöverskridande mervärdesskattegrupper aktualiseras nu åter i samband med mål C-812/19 *Danske Bank*. Målet rör den mervärdesskatterättsliga behandlingen av tjänstetillhandahållanden från en dansk huvudetablering till dess svenska filial, när huvudetableringen har anslutit till en dansk mervärdesskattegrupp.²⁰ Situationen i *Danske Bank* som nu är föremål för EU-domstolens bedömning har benämnts ”reverse *Skandia*”²¹ – till skillnad från omständigheterna i *Skandia* är det i *Danske*

¹² Viss finansiell verksamhet är undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 135(1)(b)–(e) rådets direktiv 2006/112/EG.

¹³ Se prop. 1997/98:148 s. 27 f.; SOU 2016:76 s. 151. Detta förklaras närmare i avsnitt 4.2 *Finansiell verksamhet och mervärdesskattegrupper*.

¹⁴ Se VAT Committee Working Paper No 879 s. 13; COM(2009)325 final s. 2; Massin & Vyncke (2009) s. 454; Dias Soares & Arnaldo (2015) s. 86.

¹⁵ Se Dias Soares (2014) s. 539; Egholm Elgaard (2017) s. 1 f.

¹⁶ Artikel 11 första stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

¹⁷ Se VAT Committee Working Paper No 879 s. 12 f. Dessa skilda tolkningar av territorialitetsrekvisitet benämns i det följande *bred* respektive *snäv* tolkning.

¹⁸ Se C-7/13 *Skandia*.

¹⁹ Se EU-domstolens bedömning i C-7/13 *Skandia*.

²⁰ Se C-812/19 *Danske Bank*; HFD protokollsbilaga i mål nr 6695-18.

²¹ Se Karlsson (2019).

Bank huvudetableringen som har anslutit till en mervärdesskattegrupp, inte filialen.

I ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden, sedermera överklagat till Högsta förvaltningsdomstolen, synes Skatterättsnämnden förespråka en snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet.²² Enligt denna snäva tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11 är den svenska filialen, till följd av huvudetableringens anslutande till en dansk mervärdesskattegrupp, att anse som en egen beskattningsbar person, separat från den danska huvudetableringen. Härvid hänvisar Skatterättsnämnden bl.a. till EU-domstolens bedömning i *Skandia*.²³

Alltjämt råder emellertid viss osäkerhet beträffande den fortsatta tillämpningen av *Skandia*-domen i situationer som inte fullt ut motsvarar situationen i *Skandia*.²⁴ Sett samman med att omständigheterna i mål C-812/19 *Danske Bank* avseende flertalet aspekter skiljer sig från situationen i *Skandia*-målet,²⁵ kan således diskuteras huruvida EU-domstolens resonemang i *Skandia*, innefattande en snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11, kan – och i synnerhet bör – överföras även på situationen i mål C-812/19 *Danske Bank*.²⁶

1.2 Syfte och frågeställning

Med hänsyn till ovanstående syftar förevarande uppsats till att utreda huruvida de principer som fastslogs av EU-domstolen i mål C-7/13 *Skandia* kan, och i synnerhet bör, tillämpas på situationen i mål C-812/19 *Danske Bank*. Särskilt syftar förevarande uppsats till att utreda huruvida territorialitetsrekvisitet i artikel 11 mervärdesskattedirektivet bör ges en sådan snäv tolkning som synes förespråkas av Skatterättsnämnden.

För att utreda ovan presenterade syfte skall under uppsatsen följande frågeställningar diskuteras:

- Vilket är det bakomliggande syftet med regleringen i artikel 11?
- Vilka konsekvenser kan bildandet av en mervärdesskattegrupp innebära?
- Vad innefattas i begreppet ”personer” i artikel 11?
- Hur har territorialitetsrekvisitet i artikel 11 tolkats inom EU, och vilka konsekvenser kan respektive tolkning antas medföra?

²² Se Skatterättsnämndens förhandsbesked av den 23 november 2018, dnr. 37-17/I.

²³ Se Skatterättsnämndens förhandsbesked av den 23 november 2018, dnr. 37-17/I.

²⁴ Se VAT Committee Working Paper No 879; Cornielje & Bondarev (2015); Abdoelkariem & Prinsen (2015) s. 209 ff.

²⁵ Jfr C-7/13 *Skandia*.

²⁶ Se Cornielje & Bondarev (2015); VAT Committee Working Paper No 879.

samt

- Vad skiljer sig mellan situationen i C-7/13 *Skandia* och C-812/19 *Danske Bank*, och vad kan detta antas betyda för *Skandia*-målets prejudicerande verkan med avseende på *Danske Bank*?

1.3 Ämnets aktualitet

Ämnet för uppsatsen är av hög aktualitet mot bakgrund av att frågan gällande gränsöverskridande mervärdesskattegrupper nu åter aktualiseras i samband med mål C-812/19 *Danske Bank*.

Beträffande ämnets aktualitet bör även beaktas det relativt oklara rättsläget.²⁷ I kölvattnet av EU-domstolens bedömning i det mycket uppmärksammade *Skandia*-målet har uppkommit flertalet frågor med avseende på regleringen av mervärdesskattegrupper. Härvid har av vissa särskilt lyfts det förhållande att domstolens bedömning i C-7/13 *Skandia* kan anses motsäga tidigare resonemang gällande gränsöverskridande tillhandahållanden mellan en huvudetablering och dess fasta etableringsställe.²⁸

Med hänsyn till ovanstående kan således anses vara såväl befogat som av hög aktualitet att diskutera i vilken utsträckning EU-domstolens bedömning i C-7/13 *Skandia* kan, och bör, tillämpas även på omständigheterna i mål C-812/19 *Danske Bank*.

1.4 Avgränsning

I uppsatsen har följande huvudsakliga avgränsningar gjorts:

Mervärdesskatt

I förevarande uppsats kommer enbart mervärdesbeskattning att behandlas. Skatterättsliga frågor vad gäller direkt beskattning samt övrig indirekt beskattning diskuteras följaktligen inte.

Tillhandahållande av tjänst

Mervärdesskatt tas ut på omsättning av såväl varor som tjänster. Förevarande uppsats kommer emellertid enbart att behandla omsättning av tjänster. Denna avgränsning görs mot bakgrund av att det för uppsatsen centrala mål C-

²⁷ Se Pfeiffer (2015a).

²⁸ Se Van Doesum & van Norden (2009); Courjon (2015) s. 22.

812/19 *Danske Bank* endast rör tillhandahållande av tjänst. Detta gällde även i C-7/13 *Skandia*.²⁹

B2B

Vad gäller omsättning av tjänster bör åtskiljas mellan tillhandahållanden mellan beskattningsbara personer (B2B: *business-to-business*) och tillhandahållanden gentemot konsumenter (B2C: *business-to-consumer*).³⁰ Förevarande uppsats kommer enbart att behandla tjänstetillhandahållanden B2B. Även denna avgränsning görs mot bakgrund av omständigheterna i såväl C-812/19 *Danske Bank* som C-7/13 *Skandia*.³¹

EU-rätt

Utgångspunkt för bedömningen av regleringen beträffande mervärdesskattegrupper kommer att tas i ett EU-rättsligt perspektiv. Svensk reglering kommer således inte i någon större utsträckning att behandlas.

Övrig särskild reglering för företagsgrupper

Vad gäller särskild reglering för företagsgrupper finns inom unionsrättslig mervärdesskattelagstiftning, utöver möjligheten till gruppregistrering enligt artikel 11 mervärdesskattedirektivet, även ett särskilt undantag från skatteplikt vad gäller vissa gruppinterna tjänster inom en s.k. kostnadsdelningsgrupp (eng. cost-sharing group, CSG).³² I förevarande uppsats skall emellertid enbart regleringen av mervärdesskattegrupper behandlas.

1.5 Metod och perspektiv

För att besvara de frågeställningar som har presenterats ovan³³ förutsätts inledningsvis ett klagörande av gällande EU-rättslig reglering kring mervärdesskattegrupper, vilken således bör belysas. Härvid har följaktligen valts tillämpning av rättsdogmatisk metod, vilken syftar till att besvara frågor

²⁹ Härvid kan emellertid uppmärksammas att det i doktrin och av kommissionen har diskuterats huruvida EU-domstolens bedömning i C-7/13 *Skandia* kan tillämpas även vid tillhandahållanden av varor, se VAT Committee Working Paper No 879 s. 16, 18; VAT Committee Working Paper No 845.

³⁰ Se Henkow (2019) s. 71; jfr van Doesum & van Kesteren (2016) 4.5.3 'Business to business services (B2B services)' – 4.5.4 'Business to consumer service (B2C services)'.

³¹ Se C-7/13 *Skandia*; C-812/19 *Danske Bank*.

³² Artikel 132(1)(f) rådets direktiv 2006/112/EG; se även Nilsson (2014) s. 67; van Kesteren & Sharma (2018); SEC(2010) 1455 final s. 96 f.

³³ Se avsnitt 1.2 *Syfte och frågeställning*.

gällande *de lege lata*. Vid tillämpning av rättsdogmatisk metod tolkas och systematiseras gällande rätt genom studier av lagtext, förarbeten, praxis samt doktrin. Nämnade rättskällors inbördes hierarki är enligt rättsdogmatisk metod av stor vikt varvid lagtext, förarbeten samt praxis anses ha en formell auktoritet relativt doktrin.³⁴

Mot bakgrund av att förevarande uppsats utgår från ett EU-rättsligt perspektiv bör emellertid härvid sägas något om betydelsen av unionsrättens förarbeten. I uppsatsen kommer visst material, liknande förarbeten i form av grönböcker (eng. green papers) och förklarande memoranda (eng. explanatory memoranda) till kommissionens förslag³⁵ att användas. Läsaren bör dock göras uppmärksam på att det i övrigt inom unionsrätten i huvudsak saknas förarbeten. Gällande befintliga förarbeten gäller vidare att dessa tillmäts begränsad betydelse som rättskälla vid tolkning av EU-rätt.³⁶

I uppsatsen skall vidare utredas hur territorialitetsrekvisitet i artikel 11 mervärdesskattedirektivet har tolkats inom EU samt vilka konsekvenser respektive tolkningsväg kan tänkas medföra. Även i denna del av uppsatsen kommer således tillämpas rättsdogmatisk metod, vilken härvid tillämpas utifrån ett komparativt perspektiv, om än i begränsad omfattning.

I uppsatsens avslutande del skall slutligen diskuteras huruvida EU-domstolens resonemang i C-7/13 *Skandia*, innefattande en snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11,³⁷ kan – och bör – överföras även på situationen i mål C-812/19 *Danske Bank*. Eftersom ett kritiskt perspektiv härvid anläggs har detta i doktrin ibland ansetts föranleda att strikt rättsdogmatisk metod frångås och att tillämpad metod härvid istället skall benämnas ”rättsanalytisk metod”.³⁸

1.6 Material

I fråga om klargörande av gällande EU-rätt har materialet, i enlighet med tillämpningen av rättsdogmatisk metod, huvudsakligen utgjorts av unionsrättslig lagtext och ”förarbeten”, praxis från EU-domstolen samt doktrin på området.

Med hänsyn till att uppsatsen tar sin utgångspunkt i ett EU-rättsligt perspektiv skall i förevarande avsnitt sägas något om de för uppsatsen centrala unionsrättsliga rättskällorna, i synnerhet på mervärdesskatteområdet.³⁹ I

³⁴ Se Kleineman (2018) s. 21.

³⁵ Se Bernitz & Kjellgren (2014) s. 187 f.

³⁶ Se Hettne & Otken Eriksson (2011) s. 113 ff.; Schönberg & Frick (2003) s. 149 ff.

³⁷ Se C-7/13 *Skandia*.

³⁸ Se Sandgren (2005) s. 655 f. Ibland hävdas emellertid att även rättsdogmatisk metod inkluderar en kritisk analys av gällande rätt, se Hjertstedt (2019) s. 166 f.

³⁹ Se avsnitt 1.6.1 *EU-rättsliga källor på mervärdesskatteområdet*.

avsnittets senare del⁴⁰ presenteras vidare den litteratur som har använts i samband med arbetet.

1.6.1 EU-rättsliga källor på mervärdesskatteområdet

1.6.1.1 Sekundärrätt

Av artikel 113 FEUF följer att rådet skall anta bestämmelser i syfte att harmonisera den indirekta beskattningen inom EU.⁴¹ Den mervärdesskatterättsliga regleringen inom EU utgörs i huvudsak av sekundärrätt i form av direktiv.⁴² Härvid kan särskilt nämnas rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (i det följande benämnt ”mervärdesskattedirektivet”). Med hänsyn härtill kommer den sekundärrättsliga regleringen i förevarande uppsats ges särskilt stort utrymme. Fokus för förevarande uppsats är som ovan nämnts artikel 11 i mervärdesskattedirektivet.⁴³

Läsaren bör här uppmärksamma att direktiven, till skillnad från de primärrättsliga förordningarna, endast är bindande med avseende på de mål som direktivet syftar till att uppnå.⁴⁴ Medlemsstaterna skall införliva direktiven med nationell lagstiftning men äger bestämmanderätt vad gäller formen och tillvägagångssättet härför.⁴⁵

Vid tolkning av sekundärrätt bör fästas vikt vid rättsaktens inledande preambel (även kallad ingress), varvid rättsaktens syften preciseras i korta satser – *skälen*. Skälen är inte juridiskt bindande men kan ändå ge en betydande tolkningshjälp.⁴⁶

Som ovan nämnts⁴⁷ saknas inom unionsrätten i huvudsak förarbeten, med undantag för s.k. grön- och vitböcker (publicerade kommissionsrapporter) och förklarande memoranda till kommissionens förslag.⁴⁸ Beaktas bör emellertid att dessa förarbeten enligt doktrin tillmäts begränsad betydelse som rättskälla vid tolkning av unionsrätten.⁴⁹

⁴⁰ Se avsnitt 1.6.2 *Litteratur och forskningsläge*.

⁴¹ Artikel 113 FEUF.

⁴² Se Skatteverket, ”Sambandet mellan EU-rätt och nationell rätt”, *Rättslig vägledning*. <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.5/339517.html>>, besökt 2020-03-20.

⁴³ Se avsnitt 1.1 *Bakgrund*.

⁴⁴ Artikel 288 FEUF.

⁴⁵ Se Ståhl et al. (2011) s. 25 ff.; se även C-478/99 *Kommissionen mot Sverige* varvid EU-domstolen godtog implementering genom förarbeten. Även det ”allmänna rättsliga sammanhanget” har av EU-domstolen ansetts tillgodose implementering, se C-321/05 *Kofoed*.

⁴⁶ Se Forssén (2011) s. 273; Sonnerby (2010) s. 73; Westberg (2009) s. 24.

⁴⁷ Se avsnitt 1.5 *Metod och perspektiv*.

⁴⁸ Se Bernitz & Kjellgren (2014) s. 187 f.

⁴⁹ Se Bernitz & Kjellgren (2014) s. 187 f.

Jämte nämnda ”förarbeten” synes unionsrättens s.k. ”efterarbeten”. Dessa består på det indirekta beskattningens område av resolutioner, utarbetade av rådet och kommissionen – s.k. ”working papers” och ”background papers”.⁵⁰ Dessa resolutioner syftar huvudsakligen till att styra rättsutvecklingen i viss riktning. Fenomenet kan enligt Ståhl et al. förklaras med hänsyn till det relativt långsamma lagstiftningsarbetet inom EU.⁵¹ Oaktat att följsamheten på nationell nivå kan antas vara hög är det ännu osäkert i vilken mån dessa dokument beaktas av EU-domstolen.

Beträffande dylika efterarbeten kan härvid särskilt nämnas icke-bindande rättsakter i form av riktlinjer från den s.k. mervärdesskattekommittén.⁵² Mervärdesskattekommittén är en rådgivande kommitté, inrättad i enlighet med artikel 398 mervärdessskattedirektivet. Mervärdesskattekommittén, vars uppgift är att utfärda riktlinjer i syfte att främja en enhetlig tillämpning av den unionsrättsliga regleringen på mervärdesskatteområdet, består av företrädare för medlemsstaterna och för kommissionen.⁵³ Riktlinjer utfärdas när en fråga anses vara av allmänt intresse och kommitténs uppfattning i frågan stöds av en absolut majoritet (minst 19 medlemsstater). De riktlinjer som utfärdas av mervärdesskattekommittén är, likt kommissionens riktlinjer, inte rättsligt bindande.⁵⁴ Icke desto mindre kan kommitténs riktlinjer ge vägledning gällande tillämpning och tolkning av mervärdessskattedirektivets bestämmelser.⁵⁵ Med hänsyn till detta kommer mervärdesskattekommitténs riktlinjer att behandlas löpande i förevarande uppsats.

1.6.1.2 Subsidiärrätt

Slutligen kommer viss subsidiärrätt att behandlas. Subsidiärrätten innefattas av rättspraxis från EU-domstolen, internationell rätt samt allmänna rättsprinciper.

Genom dess avgöranden fastslår och utvecklar EU-domstolen unionsrätten.⁵⁶ Viktigt att betona härvid är emellertid att EU-domstolens domar endast är s.k. *in casu*-mål och är endast bindande för den nationella domstol som hänskjutit målet till EU-domstolen. Domstolen kan vidare enbart ange hur en viss unionsrättslig bestämmelse bör tolkas. EU-domstolen kan därmed inte tillämpa nationell rätt och besluta i det aktuella målet – detta ankommer

⁵⁰ Se Ståhl et al. (2011) s. 46.

⁵¹ Se Ståhl et al. (2011) s. 46 f.

⁵² Även benämnd ”den rådgivande kommittén för mervärdesskatt”, se artikel 11 första meningen rådets direktiv 2006/112/EG.

⁵³ Artikel 398 rådets direktiv 2006/112/EG.

⁵⁴ Se Pfeiffer (2015c) s. 157 ff. Se även AG Kokotts förslag till avgörande i C-155/12 *Donnelley* p. 47–50.

⁵⁵ Se European Commission, ”VAT Committee”, <https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en>, besökt 2020-04-02.

⁵⁶ Jfr artikel 19 EUF. Subsidiärrätt i form av rättspraxis från EU-domstolen ger vägledning gällande tolkning och tillämpning av EU-rätt. En nationell domstol kan till EU-domstolen hänskjuta frågor rörande tolkning av unionsrättens bestämmelser, se artikel 267 FEUF.

istället på den nationella domstolen.⁵⁷ Noteras bör emellertid att tolkning av viss EU-rättslig bestämmelse sällan kan ske fritt från sakomständigheterna i det enskilda fallet.⁵⁸

Oaktat att EU-domstolen inte anser sig vara bunden av tidigare avgöranden⁵⁹ är praxis från EU-domstolen i praktiken prejudicerande.⁶⁰ Vad gäller mervärdesskatterättsliga avgöranden kan vidare konstateras att följsamheten från EU-domstolens sida tycks vara särskilt hög.⁶¹

Vid tolkning av EU-domstolens avgöranden bör även beaktas generaladvokatens förslag till avgörande. Oaktat att domstolen inte är bunden av generaladvokatens yttranden, har det i praktiken visat sig att dessa yttranden i hög grad följs.⁶²

Vad gäller urvalet av i uppsatsen behandlade rättsfall har detta skett efter bedömning av aktualitet och i övrigt förväntad prejudicerande verkan. Även dömande sammansättning tagits i beaktning. Avgöranden i plenum, alternativt stor avdelning, har följaktligen premierats då dessa anses kunna tillmätas särskilt hög potentiell betydelse.⁶³ I den mån äldre praxis från EU-domstolen behandlas sker detta med hänvisning till att målen kan anses särskilt tongivande. Denna bedömning har skett utifrån EU-domstolens senare, återkommande hänvisningar samt uttalanden i doktrin.

1.6.2 Litteratur och forskningsläge

Utöver ovan nämnda rättskällor har i samband med arbetet även använts ett brett urval av böcker och artiklar i syfte att ge en (i största möjliga mån) heltäckande bild av rättsläget. Till följd av ett ökat intresse för implementeringen av artikel 11 bland medlemsstaterna i kombination med de frågor som har uppstått i kölvattnet av C-7/13 *Skandia*, har i doktrin publicerats ett stort antal artiklar inom ämnet. Bland dessa kan särskilt nämnas Dr. Sebastian Pfeiffers *Current questions on VAT Grouping*, publicerad 2015. Under samma år utkom även från Pfeiffer *VAT Grouping from a European Perspective*, baserad på densammes doktorsavhandling från 2013.

⁵⁷ Detta benämns ofta ”principen om kompetensfördelning”, se Ståhl et al. (2011) s. 31; se även mervärdesskattemålet C-62/93 *BP Soupergaz* p. 13.

⁵⁸ Se Ståhl et al. (2011) s. 28 ff.

⁵⁹ Se härvid exempelvis C-267/91 *Keck och Mithouard*, varvid EU-domstolen frångick tidigare praxis.

⁶⁰ Se Bernitz & Kjellgren (2014) s. 183 f.

⁶¹ Se exempelvis raden avgöranden C-268/83 *Rompelman*, hänvisat till i C-110/94 *INZO*, hänvisat till i C-37/95 *Ghent Coal*, hänvisat till i förenade målen C-110/98 & C-147/98 *Gabalfrija* etc. På mervärdesskatteområdet hade EU-domstolen år 2015 tydligt frångått tidigare praxis vid endast ett tillfälle: C-216/97 *Gregg & Gregg* och C-453/93 *Bulthuis Griffioen*, se VAT Committee Working Paper No 879 s. 37.

⁶² Se Arrebola, Mauricio & Jiménez Portilla (2016).

⁶³ Se Bernitz & Kjellgren (2014) s. 88.

Bland övriga framträdande författare som återkommande har diskuterat ämnet kan nämnas Claudia Dias Soares, Ivan Massin, Kenneth Vyncke och Ruud Zuidgeest. Vid arbetet med förevarande uppsats har använts artiklar av samtliga.

Slutligen bör även nämnas Ben Terra och Julie Kajus *A Guide to the European VAT Directives*. I nämnda verk tillhandahåller Terra och Kajus en systematisk och mycket grundlig genomgång av det unionsrättsliga mervärdesskattesystemet. Boken innefattar vidare en diskussion av EU-domstolens praxis med avseende på unionsrättens mervärdesskatterättsliga bestämmelser. Nämnda bok har använts flitigt under arbetet med förevarande uppsats.

1.7 Terminologi

I förevarande arbete används vissa skatterättsliga begrepp. Med avsikt att underlätta kommande läsning och förståelse för läsaren är motiverat med en kortare redogörelse i syfte att klargöra den terminologi som fortsättningsvis kommer att användas i arbetet.

Först och främst bör härvid betonas det förhållande att i fokus för förevarande arbete är den indirekta beskattningen i form av mervärdesbeskattning. Begrepp så som ”beskattningsbar”, ”skattepliktig” etc. är således avsedda att förstås i mervärdesskatterättslig mening, såtillvida inget annat anges.

Till följd av att utgångspunkten för förevarande uppsats tas i ett EU-rättsligt perspektiv har under arbetets gång engelskspråkig doktrin i hög grad använts. Inom såväl engelskspråkig doktrin som i EU-domstolens praxis ses ofta begreppet ”out of scope”,⁶⁴ vilket även används i följande framställning. Begreppet har i svensk praxis och doktrin översatts till ”utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt”.⁶⁵

Vidare kan konstateras att begreppet ”transaktion” löpande används genom arbetet. Begreppet ”transaktion” är ett samlingsbegrepp som avser tillhandahållande av både varor och tjänster. Läsaren bör emellertid uppmärksamma att begreppet ”transaktion” inte säger något om huruvida tillhandahållandet i fråga skall vara föremål för mervärdesskatt.

I svensk doktrin på mervärdesskatteområdet förekommer vissa begrepp som saknar motsvarighet i mervärdesskattedirektivet. Härvid kan särskilt nämnas begreppet ”omsättning”, vilket är ett specifikt svenskt begrepp som inte återfinns i mervärdesskattedirektivet. ”Omsättning av tjänst” definieras i ML som att en tjänst mot ersättning tillhandahålls eller tas i anspråk genom

⁶⁴ Se Englisch (2017) s. 268.

⁶⁵ Se exempelvis Grefberg Nyberg & Kleerup (2004); HFD 2015 ref. 22; HFD 2017 ref. 20.

uttag.⁶⁶ Begreppet innefattar således direktivets ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning”⁶⁷ samt att uttag görs. Uttag likställs i sin tur enligt mervärdesskattedirektivet med tillhandahållande mot ersättning.⁶⁸

Vad gäller den skatterättsliga konstruktionen ”mervärdesskattegrupp” har denna genom åren sedan dess tillkomst tilldelats diverse benämningar. Bland dessa kan nämnas ”fiscal unity”, ”Organschaft”, entité fiscale” samt det begrepp som kommer att användas löpande genom denna uppsats, ”mervärdesskattegrupp” (eng. ”VAT group”).⁶⁹ Det bör härvid noteras att samtliga benämningar avser ett och samma koncept – två eller fler, av varandra oberoende, beskattningsbara personer som ur mervärdesskattesynpunkt behandlas som en enda beskattningsbar person.⁷⁰

Slutligen bör nämnas något om terminologin avseende unionsrättslig reglering på mervärdesskatteområdet. Regleringen gällande mervärdesskatt är harmoniserad inom EU. Denna harmonisering har skett genom bl.a. det andra⁷¹ och sjätte mervärdesskattedirektivet,⁷² båda vilka omnämns i denna uppsats. Det sjätte mervärdesskattedirektivet ersattes den 28 november 2006 av rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, vilket idag är det gällande direktivet på mervärdesskatteområdet. Med *mervärdesskattedirektivet* avses i det följande direktiv 2006/112/EG, såtillvida inget annat anges.

1.8 Disposition

För att ge läsaren en översiktlig bild av mervärdesskattesystemet redogörs i uppsatsens andra kapitel kort för detta. I kapitel tre behandlas den unionsrättsliga regleringen beträffande det mervärdesskatterättsliga konceptet mervärdesskattegrupp. Härvid presenteras inledningsvis den rättsliga och historiska bakgrunden till regleringen, varefter dagens reglering i artikel 11 behandlas. I uppsatsens fjärde kapitel redogörs för vilka konsekvenser som bildandet av en mervärdesskattegrupp kan tänkas medföra, såväl ur skattemässig som ur administrativ synpunkt. Nämda kapitel förklarar även varför nämnda skatterättsliga konstruktion är särskilt vanligt förekommande inom viss finansiell sektor. Orsakerna till att artikel 11 inte har implementerats harmoniserat inom EU diskuteras sedermera i artikel 5. I efterföljande kapitel 6–7 behandlas tillämpningsområdet för artikel 11,

⁶⁶ 2 kap. 1 § 3 st. mervärdesskattelag (1994:200).

⁶⁷ Se bl.a. artikel 2(1)(c) rådets direktiv 2006/112/EG.

⁶⁸ Artikel 26(1)(b) rådets direktiv 2006/112/EG.

⁶⁹ Se Pfeiffer (2015c) s. 11 ff.; Dias Soares (2014) s. 540.

⁷⁰ Artikel 11 första stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

⁷¹ Rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter.

⁷² Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter; se även Hiort af Ornäs & Kristofferson (2012) s. 10 f.

varefter relevant praxis på området redogörs för i kapitel 8–9. Slutligen avslutas uppsatsen i det tionde och sista kapitlet med en diskussion samt sammanfattande reflektion.

2 Grundläggande om mervärdesskatt

Som beskrivits i föregående kapitel är mervärdesskatt en allmän, indirekt skatt som utgår på beskattningsbara transaktioner av varor och tjänster.⁷³ I doktrin beskrivs mervärdesskatten ofta som en *generell skatt*.⁷⁴ Vad detta innebär, samt vad som utgör en beskattningsbar transaktion, behandlas i det följande.

2.1 Mervärdesskatten som generell skatt

Mervärdesskattens karaktär som generell skatt fastslogs redan i det första mervärdesskattedirektivet enligt följande lydelse:

The principle of the common system of value added tax involves application to goods and services of a *general tax* on consumption exactly proportional to the price of the goods and services, whatever the number of transactions which take place in the production and distribution process before the stage at which tax is charged.⁷⁵ (förf. kursiv.)

Detta principiella stadgande har återkommande bekräftats genom efterföljande praxis.⁷⁶

Med skattens karaktär som generell skatt åsyftas att mervärdesskatten, till skillnad från exempelvis punktskatter så som alkoholskatt och energiskatt, inte har något styrande syfte.⁷⁷ Mervärdesskatten är som utgångspunkt således inte tänkt att påverka varken konsumtions- eller produktionsbeteenden i samhället.⁷⁸ För att mervärdesskattens generella karaktär skall upprätthållas förutsätts att preferenser för viss konsumtion före annan inte skapas. I syfte att motverka uppkomsten av sådana preferenser föreligger på mervärdesskatteområdet ett par viktiga utgångspunkter, beskrivna i det följande.

För det första gäller att mervärdesskatt som huvudregel ska utgå på all omsättning. *För det andra* krävs att i princip samma skattesats tillämpas, oaktat vilken beskattningsbar transaktion som berörs.⁷⁹

⁷³ Se artikel 1(2) rådets direktiv 2006/112/EG; se vidare avsnitt 1.1 *Bakgrund*.

⁷⁴ Se Henkow (2019) s. 23 f.

⁷⁵ Artikel 2 rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningskatter.

⁷⁶ Se C-235/85 *Kommissionen mot Nederländerna*; C-215/94 *Mohr*; C-384/95 *Landboden-Agrardienste*.

⁷⁷ Se Henkow (2019) s. 30.

⁷⁸ Se Henkow (2019) s. 31.

⁷⁹ Se Henkow (2019) s. 23 f.

Begreppet ”beskattningsbar transaktion” behandlas i det följande.

2.1.1 Beskattningsbar transaktion

Begreppet ”beskattningsbar transaktion” innefattar formuleringen ”tillhandahållande av tjänster mot ersättning” i artikel 2(1)(c) mervärdesskattedirektivet.⁸⁰ För att ett tjänstetillhandahållande skall anses utgöra en beskattningsbar transaktion krävs således att tillhandahållandet sker mot ersättning. Därutöver förutsätts att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan den tillhandahållna tjänsten och erhållen ersättning.⁸¹ Vidare skall mellan tillhandahållare och förvärvare föreligga ett rättsförhållande, innebärande ett ömsesidigt utbyte av prestationer.⁸²

Kan det konstateras att ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster föreligger återstår därefter att bestämma var detta tillhandahållande ska beskattas, samt av vem skatten skall betalas. Vid gränsöverskridande tillhandahållanden av tjänster inom EU (B2B) gäller som huvudregel s.k. *omvänd skattskyldighet*. Detta behandlas i det följande.

2.1.2 Omvänd skattskyldighet

Vid ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster (B2B) skall mervärdesskatt som utgångspunkt betalas i det land där förvärvaren är etablerad.⁸³ Som huvudregel skall skatten betalas av den beskattningsbara person som utför tjänstetillhandahållandet, d.v.s. säljaren.⁸⁴ När tjänsteförvärvaren inte är etablerad i tillhandahållarens medlemsstat gäller emellertid att mervärdesskatt skall betalas av förvärvaren, s.k. omvänd skattskyldighet (eng. reverse charge).⁸⁵

⁸⁰ Artikel 2(1)(c) rådets direktiv 2006/112/EG; Henkow (2019) s. 36.

⁸¹ Se Terra & Kajus (2019) s. 320 ff.; van Kesteren (2014) s. 111 ff.

⁸² Se bl.a. C-16/93 *Tolsma* p. 12–13; C-154/80 *Aardaappelbewaarplaats* p. 12; C-102/86 *Apple and Pear* p. 11–12; C-230/87 *Naturally Yours Cosmetics* p. 11–12; C-246/08 *Kommissionen mot Finland* p. 43–45; C-283/12 *Serebryannay* p. 38; C-410/17 *A Oy* p. 31, C-174/00 *Kennemer Golf*.

⁸³ Artikel 44 rådets direktiv 2006/112/EG; van Doesum & van Kesteren (2016) 4.5.3.3 ’Main rule B2B services’. Observera vissa undantag till denna huvudregel, se exempelvis artikel 47 rådets direktiv 2006/112/EG avseende tjänster med anknytning till fast egendom.

⁸⁴ Artikel 193 rådets direktiv 2006/112/EG.

⁸⁵ Artikel 44, artikel 196 rådets direktiv 2006/112/EG.

Kommentar

Som behandlats ovan syftar mervärdesskatten, i motsats till punktskatter, inte till att styra beteenden. Mervärdesskatten är istället avsedd att utgöra en *generell* skatt.

Hand i hand med mervärdesskattens karaktär som generell skatt går den s.k. avdragsrätten. Nämda avdragsrätt är av stor betydelse för upprätthållandet av mervärdesskattens karaktär som generell skatt⁸⁶ och skall således behandlas i det följande.

2.2 Avdragsrätt

Mervärdesskattesystemets avdragsrätt har sin grund i artikel 168 mervärdesskattedirektivet och innebär att en beskattningsbar person som bedriver skattepliktig verksamhet skall redovisa *utgående* mervärdesskatt vid omsättning av varor och tjänster, men innehar samtidigt en avdragsrätt för den *ingående* mervärdesskatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.⁸⁷

Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt syftar till att mervärdesbeskattningen inte ska belasta producenterna.⁸⁸ Den ”faktiska beskattningen” är istället avsedd att ske hos konsumenterna.⁸⁹ Rätten till avdrag syftar således till fullständig neutralitet gällande skattebördan för all ekonomisk verksamhet som medför skattskyldighet, oaktat verksamhetens mål eller resultat.⁹⁰

Läsaren bör här uppmärksamma att avdragsrätt förutsätter att den bedrivna ekonomiska verksamheten medför skattskyldighet.⁹¹ Av praxis följer att det i princip krävs ett omedelbart och direkt samband mellan ingående och utgående transaktion.⁹² I samband med tillhandahållanden som omfattas av en av direktivets undantagsbestämmelser (och således är undantagen från mervärdesbeskattning) medges ingen avdragsrätt. Detta innebär att vid viss finansiell verksamhet, undantagen från mervärdesskatt enligt mervärdesskattedirektivet,⁹³ är det inte möjligt för företagaren att dra av den

⁸⁶ Se Amand (2007) s. 237 f.; Henkow (2019) s. 100 f.

⁸⁷ Se Hiort af Ornäs & Kristofferson 2012, s. 11 f.; artikel 168 rådets direktiv 2006/112/EG.

⁸⁸ Se Hultqvist (1998) s. 13.

⁸⁹ Se exempelvis C-291/03 *My Travel* p. 30; Amand (2008) s. 359.

⁹⁰ Se C-268/83 *Rompelman* p. 19; C-29/08 *AB SKF* p. 55–56; C-137/02 *Faxworld* p. 37; C-437/06 *Securenta* p. 25; Henkow (2019) s. 101; se även skäl 30 i preambeln till rådets direktiv 2006/112/EG.

⁹¹ Se Nilsson (2014) s. 17; Kolozs (2009) s. 208–210; artikel 168 rådets direktiv 2006/112/EG.

⁹² Se C-29/08 *AB SKF* p. 57; C-118/11 *Eon Aset* p. 46.

⁹³ Artikel 135(1)(b)–(e) rådets direktiv 2006/112/EG.

ingående mervärdesskatten på förvärv hänförliga till den finansiella verksamheten.⁹⁴

Kommentar

Som fastställts ovan är mervärdesskatteområdets avdragssystem avgörande för att mervärdesskatten bibehåller karaktären av generell skatt samt upprätthållandet av neutralitet. Principen om skatteneutralitet har av EU-domstolen uttalats utgöra ett uttryck för principen om likabehandling på mervärdesskatterättsområdet⁹⁵ och anses ofta ha tilldelats en särskild ställning inom EU:s mervärdesskattesystem.⁹⁶

I syfte att bibehålla skatteneutralitet på mervärdesskatteområdet synes således att undantag från beskattning som huvudregel bör undvikas.

Ses emellertid till såväl EU-rättslig som svensk nationell reglering på mervärdesskatteområdet kan snabbt konstateras att ovan nämnda mervärdesskatterättsliga utgångspunkt inte gäller utan undantag.⁹⁷ Exempel på undantagen verksamhet är viss finansiell verksamhet enligt artikel 135(1)(b)–(e) mervärdesskattedirektivet.⁹⁸ Vid bedrivande av sådan verksamhet föreligger följaktligen ingen avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv hänförliga till den undantagna omsättningen.⁹⁹ Av detta följer att undantag från skattskyldighet för viss finansiell verksamhet riskerar medföra att den på mervärdesskatteområdet grundläggande principen om skatteneutralitet rubbas.¹⁰⁰

Företag som bedriver sådan finansiell verksamhet kan emellertid undgå uppkomsten av icke-avdragsgill ingående mervärdesskatt genom bildandet av en mervärdesskattegrupp. Den unionsrättsliga regleringen beträffande mervärdesskattegrupper, samt varför den finansiella sektorn lämpar sig särskilt väl för bildandet av sådan gruppering, behandlas i följande kapitel.

⁹⁴ Jfr artikel 168 rådets direktiv 2006/112/EG.

⁹⁵ Se C-174/08 *NCC* p. 41; C-309/06 *Marks & Spencer* p. 49.

⁹⁶ Se de la Feria (2016); Henkow (2019) s. 30; Alhager & Alhager (2002) s. 24.

⁹⁷ Undantag från skattskyldighet i svensk nationell reglering behandlas emellertid inte i förevarande uppsats, se avsnitt 1.4 *Avgränsning*.

⁹⁸ Artikel 135(1)(b)–(e) rådets direktiv 2006/112/EG.

⁹⁹ Artikel 168 rådets direktiv 2006/112/EG.

¹⁰⁰ Se Vyncke (2007). Se även Svenskt Näringslivs skrivelse 2019-09-04 med anledning av direktiv 2016:58 *Översyn av mervärdesskattelagstiftningen*. I skrivelsen föreslogs en frivillig finansmoms, bland annat i syfte att åstadkomma en ”mer neutral konsumtionsskatt”.

<https://www.svensktnaringsliv.se/material/skrivelser/s5_2019_190904-reformera-finansmomsen-med-frivillig-skattskyldigh_742875.html/BINARY/S5_2019_190904%20Reformera%20finansmomsen%20med%20frivillig%20skattskyldighet.pdf>, besökt 2020-05-02.

3 Mervärdesskattegrupper

Utgångspunkten vid mervärdesbeskattning är att varje bolag, juridisk person eller enskild näringsidkare är att betrakta som ett enskilt, separat skattesubjekt.¹⁰¹ Bolag inom en och samma koncern är således separata skattesubjekt var för sig, vilket får till följd att transaktioner mellan exempelvis ett moderbolag och ett dotterbolag inom en koncern blir föremål för mervärdesbeskattning.¹⁰²

Från nämnda huvudregel föreligger emellertid vissa undantag. Ett av dessa undantag utgörs av möjligheten att för vissa närstående företag bilda en s.k. *mervärdesskattegrupp*.¹⁰³ Härigenom åstadkoms sambeskattnings eftersom medlemmarna i en mervärdesskattegrupp i mervärdesskattehänseende är att anse som en enda beskattningsbar person.¹⁰⁴ Av detta följer att mervärdesskattegruppen skall redovisa mervärdesskatt gemensamt.¹⁰⁵ Vidare är tillhandahållanden av varor och tjänster mellan medlemmarna i en mervärdesskattegrupp inte att anse som beskattningsbara transaktioner, vilket innebär att dessa tillhandahållanden undantas från beskattning.¹⁰⁶

Möjligheten för medlemsstaterna att i mervärdesskattehänseende behandla två eller flera, av varandra oberoende beskattningsbara personer som en enda beskattningsbar person infördes för första gången i samband med införandet av det andra mervärdesskattedirektivet den 11 april 1967.¹⁰⁷ Konceptet mervärdesskattegrupp har alltsedan dess bibehållits inom unionsrätten och återfinns i nuvarande reglering i artikel 11 mervärdesskattedirektivet.¹⁰⁸ Sedan dess inträde i unionsrätten har konceptet emellertid varit föremål för flertalet ändringar, såväl vad gäller bestämmelsens utformning som dess bakomliggande syfte.¹⁰⁹

För den fortsatta diskussionen av mervärdesskattegrupper krävs förståelse för dess bakomliggande syfte. Med hänsyn därtill skall i det följande behandlas den rättsliga och historiska bakgrunden till regleringen.

¹⁰¹ Se Nilsson (2014) s. 66; Henkow (2016) s. 47.

¹⁰² Se Henkow (2016) s. 47.

¹⁰³ Se Zuidgeest (2010).

¹⁰⁴ Artikel 11 första stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

¹⁰⁵ Se Nilsson (2014) s. 66; VAT Committee Working Paper No 879 s. 13 ff.

¹⁰⁶ Se Amand (2007) s. 238; Dias Soares & Arnaldo (2015).

¹⁰⁷ Annex A, 2 p. fjärde stycket rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter; se även Annex A, 2 p. COM(65)144 final 13 april 1965; VAT Committee Working Paper No 879 s. 28.

¹⁰⁸ Artikel 11 första stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

¹⁰⁹ Se Pfeiffer (2015c) s. 16 ff.

3.1 Rättslig och historisk bakgrund

I det följande behandlas inledningsvis det rättsliga ursprunget till den skatterättsliga konstruktionen av en mervärdesskattegrupp. Därefter presenteras tidigare unionsrättslig reglering av mervärdesskattegrupper i det andra respektive sjätte mervärdesskattedirektivet.

3.1.1 Konceptets ursprung

Den skatterättsliga konstruktionen av en mervärdesskattegrupp uttrycks i doktrin ofta härstamma från det tyska begreppet *Organschaft*.¹¹⁰ Härvid bör emellertid noteras att nyttjandet av en s.k. *Organschaft* företrädesvis var ämnat för direkt beskattning, inte indirekt beskattning.¹¹¹ Gällande indirekt beskattning diskuterades begreppet *Organschaft* för första gången år 1920.¹¹²

Förståelsen av det tyska begreppet *Organschaft* kom under de följande årtiondena att utvecklas. Den tyska domstolen synes i avgöranden från denna tidsperiod ha fäst allt större vikt vid innebörden av att två personer kan anses bundna till varandra genom ”finansiella, ekonomiska och organisatoriska” band.¹¹³ 1934 inkorporerades slutligen begreppet i den tyska mervärdesskattelagstiftningen med innebörden att en ekonomisk aktivitet inte skall anses vara självständigt utförd om den beskattningsbara personen kan anses underordnad ett annat bolag till den grad att denne inte kan anses vara självbestämmande.¹¹⁴ Genom de tyska mervärdesskatterättsliga riktlinjerna för genomförandet (*Umsatzsteuerdurchführungsbestimmungen*) tydliggjordes att beskrivna situation var särskilt vanlig när den beskattningsbara personen kunde anses finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt ”dominerad” av ett moderbolag.¹¹⁵

3.1.2 Andra mervärdesskattedirektivet 67/228/EEG

Att bildandet av mervärdesskattegrupper inte var något nytt koncept i bl.a. Tyskland vid tidpunkten för det andra mervärdesskattedirektivets tillkomst bekräftades av rådet i samband med förslaget till nämnda direktiv. I rådets förslag av den 14 april 1965 kan av dess förklarande memorandum utläsas att

¹¹⁰ Se Pfeiffer (2015c) s. 11. Dias Soares (2014) s. 540 f.; van Norden (2011) s. 164; van Doesum & van Norden (2009) s. 659.

¹¹¹ Se Pfeiffer (2015c) s. 11.

¹¹² Det rättsliga konceptet *Organschaft* diskuterades 1920 i samband med den dåvarande tyska kolskatten, vilken kunde kategoriseras som en indirekt skatt, se Pfeiffer (2015c) s. 13.

¹¹³ Se Pfeiffer (2015c) s. 14 f.

¹¹⁴ Se Bowitz & Heinrichs (2012) s. 592; jfr nuvarande definition i 2 § 2 p. Umsatzsteuergesetz (UStG).

¹¹⁵ Se Pfeiffer (2015c) s. 14 f.

rådet konstaterar att dåvarande lagstiftning i vissa medlemsländer redan vid denna tidpunkt tillät att flertalet av varandra oberoende beskattningsbara personer, knutna till varandra genom ekonomiska, finansiella eller organisatoriska band, betraktades som en enda beskattningsbar person.¹¹⁶ Transaktioner dessa personer emellan var således enligt dessa länders lagstiftning inte att anse som beskattningsbara transaktioner.

Förutsatt att sådana ”ekonomiska, finansiella eller organisatoriska band” förelåg de beskattningsbara personerna emellan, tilläts enligt det andra mervärdesskattedirektivet 67/228/EEG dessa personer att behandlas som en enda beskattningsbar person:

[The definition of ‘taxable person’ in article 4] also makes it possible for each Member State not to consider as separate taxable persons, but as one single taxable person, persons who, although independent from the legal point of view, are however, organically linked to one another by economic, financial or organizational relationships.¹¹⁷

3.1.3 Sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG

Möjligheten för medlemsstaterna att i mervärdesskattehänseende betrakta flertalet personer som en enda beskattningsbar person återfanns även i det sjätte mervärdesskattedirektivet enligt artikel 4(4) andra stycket:

4. [...] each Member State may treat as a single taxable person persons established in the territory of the country who, while legally independent, are closely bound to one another by financial, economic and organizational links.¹¹⁸

Av direktivförslagets förklarande memorandum framgick att bestämmelsen var avsedd för beskattningsbara personer vars oberoende blott kunde anses bestå i en ”rättslig teknikalitet” (förf. övers., eng. legal technicality).¹¹⁹

Vidare klargörs att bestämmelsen i artikel 4(4) i huvudsak innehade två syften. *För det första* syftade nämnda bestämmelse till att underlätta den administrativa bördan. *För det andra* syftade bestämmelsen till att motverka missbruk, exempelvis det förhållande att en verksamhet delas upp i flertalet beskattningsbara personer i syfte att var och en av dessa personer skulle kunna erhålla skattemässiga fördelar genom ett särskilt upplägg.¹²⁰

¹¹⁶ Se Europeiska kommissionen, ‘Proposal for a second Council directive for the harmonization among Member States of turnover tax legislation, concerning the form and the methods of application of the common system of taxation on value added’, s. 20, tillgänglig via <<http://aei.pitt.edu/6881/1/6881.pdf>>.

¹¹⁷ Annex A p. 2 fjärde stycket rådets direktiv 67/228/EEG,

¹¹⁸ Artikel 4(4) andra stycket rådets direktiv 77/388/EEG.

¹¹⁹ Se COM(73) 950; se även C-885/11 *Kommissionen mot Irland* p. 47.

¹²⁰ COM(73) 950; COM (2009) 325 final s. 3.

Det kan härvid tilläggas att rådet i samband med antagandet av det sjätte mervärdesskattedirektivet lade fram ytterligare förslag beträffande regleringen av mervärdesskattegrupper. Förslaget, som syftade till upprätthållandet av neutralitet i skattesystemet, innebar att tillhandahållanden av tjänster mellan medlemmarna i en mervärdesskattegrupp skulle anses som beskattningsbara transaktioner, såtillvida inte tjänstetillhandahållandet hade undantagits från mervärdesbeskattning om tjänsterna tillhandahållits av en annan beskattningsbar person.¹²¹ Förslaget antogs emellertid aldrig.

Kommentar

Regleringen av mervärdesskattegrupper gick att finna i såväl det andra som det sjätte mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsernas utformning skilde sig emellertid åt i vissa avseenden. Vidare kan vid en jämförelse utläsas vissa skillnader beträffande formuleringen av regleringens bakomliggande syfte.

I förslaget till det andra mervärdesskattedirektivet noteras i huvudsak blott att möjligheten att i mervärdesskattehänseende behandla flera beskattningsbara personer som en enda redan vid tidpunkten för direktivets tillkomst tillämpades av vissa medlemsländer. Av direktivet klargörs att förfarandet är förenligt med unionsrätten. Något klart syfte kan emellertid inte anses framgå.

Annorlunda förhåller det sig med det sjätte mervärdesskattedirektivet, varvid syftet med den skatterättsliga konstruktionen av en mervärdesskattegrupp tydligt uttalas bestå i huvudsakligen två delar: å ena sidan underlättande av den administrativa bördan, å andra sidan motverkande av missbruk.

Noteras kan även att kraven på samband mellan gruppmedlemmarna i enlighet med det sjätte mervärdesskattedirektivet är kumulativa – det andra mervärdesskattedirektivets ”eller” (eng. ”or”) har härvid bytts mot ”och” (eng. ”and”).

Slutligen bör observeras det territorialitetsrekvisit som införs i samband med det sjätte mervärdesskattedirektivet. I enlighet med direktivets reglering föreskrivs att en mervärdesskattegrupp endast får bestå av medlemmar etablerade i medlemsstaten (”persons established in its territory”). Detta territorialitetsrekvisit saknas i motsvarande bestämmelse i det andra mervärdesskattedirektivet.¹²²

Nuvarande reglering beträffande mervärdesskattegrupper i rådets direktiv 2006/112/EG behandlas i det följande.

¹²¹ Artikel 7(2)(b) COM(73) 950.

¹²² Jfr rådets direktiv 67/228/EEG.

3.2 Nuvarande reglering

3.2.1 Artikel 11 rådets direktiv 2006/112/EG

Den unionsrättsliga regleringen av mervärdesskattegrupper kom åter föras upp till diskussion i slutet av 90-talet, föranlett av ett yttrande från kommissionens sida. Kommissionen uttryckte härvid att regleringen gällande mervärdesskattegrupper vid denna tidpunkt utgjorde ett hinder på den inre marknaden.¹²³ Härvid förelåg enligt kommissionen tre lösningsalternativ: (i) att helt och hållet slopa möjligheten till bildande av mervärdesskattegrupper; (ii) att införa en obligatorisk reglering gällande mervärdesskattegrupper för samtliga medlemsstater;¹²⁴ eller (iii) att harmonisera rekvisiten och kraven i de medlemsstater som vid denna tidpunkt enligt nationell reglering tillät bildandet av mervärdesskattegrupper.¹²⁵

Diskussionerna kring regleringen kom emellertid aldrig att utmynna i antagandet av något av nämnda förslag.¹²⁶ Vid införandet av rådets direktiv 2006/112/EG införlivades istället bestämmelsen från artikel 4(4) i det sjätte mervärdesskattedirektivet¹²⁷ med endast några mindre ändringar. Syftet med nuvarande reglering anges vara att tillhandahålla medlemsstaterna ett ”verktyg” i arbetet mot skattemissbruk och skattebedrägeri, samt att underlätta den administrativa bördan för beskattningsbara personer.¹²⁸

Nuvarande reglering av mervärdesskattegrupper återfinns i artikel 11 mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen, som enligt EU-domstolen till karaktären inte kan anses utgöra en undantagsbestämmelse eller en specialbestämmelse som skall tolkas restriktivt,¹²⁹ behandlas i det följande.

3.2.1.1 Artikel 11 första stycket

Den omarbetade bestämmelsen infördes i artikel 11 första stycket enligt följande:

Efter samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt (nedan kallad ”mervärdesskattekommittén”) får varje medlemsstat anse som en enda beskattningsbar person sådana personer som är etablerade i medlemsstaten och som,

¹²³ Se Europeiska kommissionen, 'Arrangements for levying VAT on groups', Directorate General XXI (Customs and Indirect Taxation) XXI/3138/97-EN.

¹²⁴ Notera att dåvarande reglering kring mervärdesskattegrupper, likt nuvarande reglering, var frivillig för medlemsstaterna att implementera, jfr. ”*may treat*” i artikel 4(4) andra stycket rådets direktiv 77/388/EEG.

¹²⁵ Se Europeiska kommissionen, 'Arrangements for levying VAT on groups', Directorate General XXI (Customs and Indirect Taxation) XXI/3138/97-EN.

¹²⁶ Se Pfeiffer (2015c) s. 18 f.

¹²⁷ För fullständig lydelse av artikel 4(4) andra stycket sjätte mervärdesskattedirektivet, se ovan avsnitt 3.1.3 *Sjätte mervärdesskattedirektivet* 77/388/EEG.

¹²⁸ Se VAT Expert Group VEG No 070 REV1 s. 3.

¹²⁹ Se C-480/10 *Kommissionen mot Sverige* p. 36.

trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.¹³⁰

3.2.1.2 Artikel 11 andra stycket

Till bestämmelsen lades även ett andra stycke, enligt vilket de medlemsstater som valt att införa möjligheten till sådan gruppering som avses i artikelns första stycke, får vidta åtgärder i syfte att motverka skatteflykt eller undvikande genom tillämpningen av regleringen:

En medlemsstat som utnyttjar den valmöjlighet som fastställs i första stycket får anta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom användning av denna bestämmelse.¹³¹

Stadgandet i artikelns andra stycke ger uttryck för unionens pågående bekämpning av skatteflykt, skatteundandragande och missbruk.¹³² EU-domstolen har i praxis uttalat att medlemsstaterna genom nationella villkor kan utesluta särskilda enheter från möjligheten att ansluta till en mervärdesskattegrupp, förutsatt att nämnda villkor är i linje med direktivets syfte att förebygga missbruk samt att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt med iakttagande av unionsrätten, särskilt principen om skatteneutralitet.¹³³

3.2.2 Svensk reglering

Artikel 11 har implementerats i svensk rätt i kapitel 6a mervärdesskattelag (1994:200). Regleringen skall, med hänsyn till det EU-rättsliga perspektiv som anläggs i förevarande uppsats, inte behandlas mer ingående. Värt att uppmärksamma emellertid, är att det i enlighet med regleringen i en mervärdesskattegrupp endast får ingå en beskattningsbar persons fasta etableringsställe i Sverige.¹³⁴

¹³⁰ Artikel 11 första stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

¹³¹ Artikel 11 andra stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

¹³² Målsättningen erkänns och främjas i direktivet. Utöver artikel 11 andra stycket, för liknande bestämmelser se exempelvis artikel 19 andra stycket, artikel 80 och artikel 131. Se även förenade målen C-487/01 & C-7/02 *Gemeente Leusden och Holin Groep* p. 76; C-504/10 *Tanoarch* p. 50. EU-domstolen fastställde i det mervärdesskatterättsliga målet C-255/02 *Halifax* två förutsättningar under vilka förfarandemissbruk föreligger: (i) transaktionen i fråga uppfyller formellt sett villkoren för avdragsrätt men transaktionen resulterar i en skattefördel som kan anses strida mot syftet med bestämmelserna, och (ii) av de objektiva omständigheterna framgår att transaktionens huvudsakliga syfte är att uppnå en skattefördel, se C-255/02 *Halifax* p.74–75.

¹³³ Se förenade målen C-108/14 & C-109/14 *Larentia + Minerva & Marenave* p. 41; GA Mengozzi's förslag till avgörande i förenade målen C-108/14 & C-109/14 *Larentia + Minerva & Marenave* p. 97; C-480/10 *Kommissionen mot Sverige* p. 38.

¹³⁴ 6a kap. 2 § andra stycket mervärdesskattelag (1994:200).

Kommentar

I förevarande kapitel har redogjorts för den rättsliga och historiska bakgrunden till den skatterättsliga konstruktionen av en mervärdesskattegrupp. Vidare har behandlats nuvarande reglering på området.

Som nämnts i tidigare avsnitt kan bildandet av en mervärdesskattegrupp innebära omfattande fördelar för företag som bedriver verksamhet undantagen från mervärdesskatt. Exempel på sådan undantagen verksamhet är viss finansiell verksamhet, undantagen från mervärdesskatt i enlighet med artikel 135(1)(b)–(e) mervärdesskattedirektivet.

Härvid kan uppmärksammas att det i såväl C-7/13 *Skandia* som C-812/19 *Danske Bank* är fråga om företag inom banksektorn, d.v.s. företag inom finansiell verksamhet.¹³⁵ Möjligheten till bildande av mervärdesskattegrupper inom nämnda sektor är, med hänsyn till vissa branschspecifika skäl, av särskilt stor betydelse.

De konsekvenser som bildandet av en mervärdesskattegrupp kan ge upphov till behandlas i följande kapitel. Mot bakgrund av att såväl C-7/13 *Skandia* som C-812/19 *Danske Bank* är centrala för förevarande uppsats skall i kapitlets andra del även behandlas orsakerna till att bildandet av en mervärdesskattegrupp är av särskilt stor betydelse vid bedrivande av finansiell verksamhet.

¹³⁵ Se C-7/13 *Skandia*; C-812/19 *Danske Bank*; HFD protokollsbilaga i mål nr 6695-18.

4 Konsekvenser av bildandet av en mervärdesskattegrupp

De konsekvenser som uppkommer genom bildandet av en mervärdesskattegrupp är flera, såväl ur skattemässig som administrativ synpunkt.¹³⁶ Dessa konsekvenser innebär inte sällan potentiella fördelar för såväl nationella skattemyndigheter som gruppmedlemmarna i sig.

Genom att se till potentiella fördelar kan även underlättas förståelsen för vilka verksamhetsområden som bildandet av en mervärdesskattegrupp kan tänkas lämna sig särskilt väl för. Av denna anledning skall i det följande behandlas de fördelar som bildandet av en mervärdesskattegrupp kan medföra.

I förevarande kapitel presenteras inledningsvis de mervärdesskatterättsliga fördelar som kan uppnås genom bildandet av en mervärdesskattegrupp. I kapitlets andra del behandlas sedermera mer ingående orsakerna till att den finansiella sektorn lämpar sig särskilt väl för denna skatterättsliga konstruktion.

4.1 Fördelar

Som konstaterats ovan syftar nuvarande reglering i artikel 11 till att tillhandahålla medlemsstaterna ett ”verktyg” i arbetet mot skattemissbruk och skattebedrägeri, samt att underlätta den administrativa bördan för beskattningsbara personer.¹³⁷

Vad gäller den administrativa bördan underlättas emellertid denna inte enbart för mervärdesskattegruppens medlemmar, utan även för nationella skattemyndigheter. Detta då medlemmarna i mervärdesskattegruppen tilldelas ett enda registreringsnummer och skall lämna en gemensam mervärdesskatteredovisning.¹³⁸ Bildandet av en mervärdesskattegrupp innebär således att antalet mervärdesskatteredovisningar som lämnas in till nationella skattemyndigheter minskar.¹³⁹

Det förhållande att en mervärdesskattegrupp lämnar en gemensam mervärdesskatteredovisning har vidare angetts innebära en effektivisering av skattemyndigheternas revisions- och granskningsförfarande. När en företagskoncern bildar en mervärdesskattegrupp och följaktligen lämnar en gemensam mervärdesskatteredovisning antas att den nationella

¹³⁶ Se VAT Committee Working Paper No 879 s. 13–15.

¹³⁷ Se ovan avsnitt 3.2 *Nuvarande reglering*.

¹³⁸ Se Amand (2007) s. 238.

¹³⁹ Se Nilsson (2014) s. 66; VAT Committee Working Paper No 879 s. 14.

skattemyndigheten i fråga ges ökade möjligheter att överse nämnda koncern.¹⁴⁰

Nämnda administrativa konsekvenser innebär följaktligen fördelar för såväl gruppmedlemmar som nationella skattemyndigheter. Emellertid kan ändå den främsta anledningen till bildandet av en mervärdesskattegrupp antas vara att varu- och tjänstetillhandahållanden gruppmedlemmarna emellan inte anses utgöra beskattningsbara transaktioner.¹⁴¹ Gruppinterna tillhandahållanden är därför inte föremål för mervärdesbeskattning ("out of scope").¹⁴² Till följd av att mervärdesskattegruppen är att anse som en enda beskattningsbar person gäller vidare att avdragsrätten för ingående mervärdesskatt, hänförlig till inköp från externa leverantörer, skall bedömas utifrån *gruppens* externa försäljningar.¹⁴³

Av ovanstående följer att företag som bedriver verksamhet undantagen från skattskyldighet genom en gruppregistrering kan undgå icke-avdragsgill ingående mervärdesskatt i samband med förvärv från övriga gruppmedlemmar – transaktionerna sker inom en och samma beskattningsbara person.

Ovanstående är av särskild betydelse för företag inom viss finansiell sektor. Detta följer av, inom denna sektor, vanligen förekommande interna verksamhetsformer. Detta förklaras vidare i det följande.

4.2 Finansiell verksamhet och mervärdesskattegrupper

Möjligheten att bilda en mervärdesskattegrupp är särskilt betydelsefull vid bedrivandet av viss finansiell verksamhet, undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 135(1)(b)–(e) mervärdesskattedirektivet.¹⁴⁴ Företag inom nämnda sektor har av ekonomiska, strategiska och affärsmässiga skäl ofta verksamheten uppdelad på flera företag inom en koncern.¹⁴⁵ Vid sådan uppdelning av verksamheten anmodas av kostnads- och effektivitetsskäl inte sällan en samordning av viktiga interna tjänster i separata bolag. Dylika gruppinterna tjänster avser i de allra flesta fall s.k. stödtjänster, nödvändiga för de finansiella företagens utåtriktade tjänsteproduktion. Dessa tjänster är i regel skattepliktiga. När ett företag inom undantagen finansiell verksamhet förvärvar dessa stödtjänster ackumuleras följaktligen icke-avdragsgill

¹⁴⁰ Se VAT Committee Working Paper No 879 s. 14.

¹⁴¹ Se Amand (2007) s. 238 ff.

¹⁴² Se Amand (2007) s. 238.

¹⁴³ Se Nilsson (2014) s. 66.

¹⁴⁴ Artikel 135(1)(b)–(e) rådets direktiv 2006/112/EG; Amand (2008) s. 360.

¹⁴⁵ Se prop. 1997/98:148 s. 27 f.; SOU 2016:76 s. 151.

ingående mervärdesskatt för företaget.¹⁴⁶ Denna ackumulering kan anses oförenlig med neutralitetsprincipen på mervärdesskatteområdet.¹⁴⁷

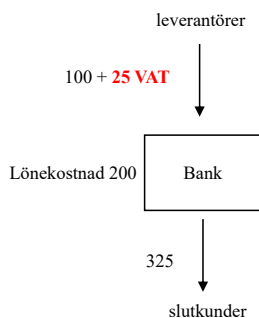
Nämnda ackumulering av icke-avdragsgill ingående mervärdesskatt kan emellertid minimeras om företagen tillsammans bildar en mervärdesskattegrupp.¹⁴⁸ Genom bildandet av en mervärdesskattegrupp undantas gruppinterna tillhandahållanden av dessa stödtjänster från mervärdesskatt.

De mervärdesskatterättsliga fördelar som kan uppnås genom bildandet av en mervärdesskattegrupp inom den finansiella sektorn skall i det följande exemplifieras.

Exempel

Antag att mervärdesskattesatsen i medlemsstat 1 är 25 %.

Antag vidare att en bank med säte i medlemsstat 1 bedriver finansiell verksamhet undantagen från mervärdesskatt enligt artikel 135(1)(b)–(e) mervärdesskattedirektivet. I nuläget utförs (för verksamheten nödvändiga) stödtjänster i form av IT-tjänster själv av banken. För att utföra dessa tjänster krävs att banken förvärvar varor och tjänster från externa leverantörer till ett värde av 100 exklusive 25 i mervärdesskatt. Kostnaderna för själva utförandet uppgår i sin tur till 200. Den totala kostnaden som skall påföras slutkunderna är således $100 + 25 + 200 = 325$, se **Figur 1**.



Figur 1. Stödtjänster utförs av bank.

Antag att banken av ekonomiska, strategiska och affärsmässiga skäl bestämmer sig för att istället utlokalisera dessa IT-tjänster till ett dotterbolag. Tillhandahållandet av IT-tjänster från dotterbolaget till banken är i en sådan situation föremål för mervärdesskatt – denna verksamhet är inte undantagen. Eftersom dotterbolaget bedriver skattepliktig ekonomisk verksamhet innehar dotterbolaget å ena sidan avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på förvärv

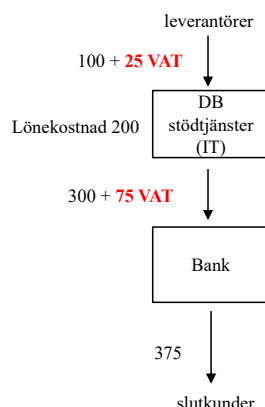
¹⁴⁶ Se Zuidgeest (2010).

¹⁴⁷ Se Amand (2010) s. 21.

¹⁴⁸ Se Dias Soares & Arnaldo (2015) s. 91.

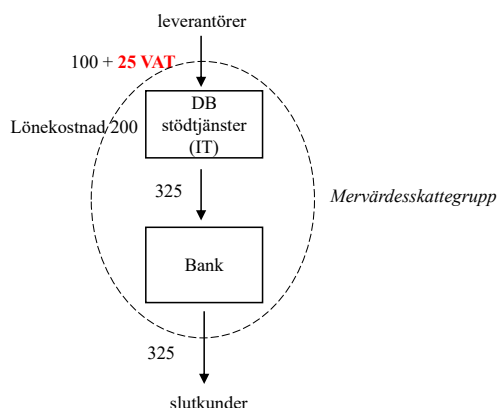
hänförliga till dess verksamhet. Den ingående mervärdesskatten som får dras av är i detta fall 25. *Å andra sidan* skall dotterbolaget debitera mervärdesskatt på nettokostnaden. Nettokostnaden är i detta fall $100 + 200 = 300$, varpå mervärdesskatt att debitera blir $300 \times 0,25 = 75$. Den totala kostnaden för banken att föra över på slutkunden blir således $300 + 75 = 375$, se **Figur 2**.

Scenariot i **Figur 2** innebär således en ökning av den totala kostnaden för banken med 50 ($375 - 325$) jämfört med scenariot visat i **Figur 1**.



Figur 2. Stödtjänster utlokaliseras till ett dotterbolag.

Antag slutligen att banken vidare väljer att tillsammans med dess dotterbolag bilda en mervärdesskattegrupp. I och med detta går gruppen *å ena sidan* miste om avdragsrätten för ingående mervärdesskatt på inköpen från externa leverantörer (25). Detta då avdragsrätten skall bedömas utifrån gruppens externa tillhandahållanden, vilka är undantagna från mervärdesskatt. *Å andra sidan* är tillhandahållanden mellan dotterbolaget och banken inte att betrakta som beskattningsbara transaktioner ("out of scope"). Därmed kan dotterbolaget föra vidare en kostnad på 325 till banken (jämfört med 375 i **Figur 2**). Den totala kostnaden för banken uppgår därmed till 325. Detta motsvarar den totala kostnad som uppstod i **Figur 1**, d.v.s. om banken själv hade utfört nämnda stödtjänster.



Figur 3. Stödtjänster utlokaliseras till ett dotterbolag. Dotterbolaget och banken bildar tillsammans en mervärdesskattegrupp.

Kommentar

Som exemplifierats i **Figur 1**, **Figur 2** och **Figur 3** ovan kan bildandet av en mervärdesskattegrupp medföra mervärdesskatterättsliga fördelar vid bedrivande av verksamhet undantagen från beskattning. Vidare kan den skatterättsliga konstruktionen av en mervärdesskattegrupp för såväl mervärdesskattegruppens medlemmar som nationella skattemyndigheter innebära en lättnad ur administrativ synpunkt.

Som nämnts ovan skall rådet i enlighet med artikel 113 FEUF anta bestämmelser i syfte att det unionsrättsliga mervärdesskattesystemet ska harmoniseras. Oaktat ovan nämnda fördelar har artikel 11 i dagsläget emellertid implementerats av blott drygt hälften av EU:s medlemsländer.¹⁴⁹ Den avsedda harmoniseringen på unionsrättens mervärdesskatteområde har följaktligen alltjämt inte uppnåtts vad gäller regleringen av mervärdesskattegrupper. Vidare gäller bland de medlemsländer som likväl *har* implementerat artikel 11 att en betydande diskrepans råder gällande implementering och tolkning av bestämmelsen.

Nämnda ”icke-harmonisering” med avseende på regleringen av mervärdesskattegrupper är av stor betydelse i samband med diskussion av möjligheten till gränsöverskridande mervärdesskattegrupper. Hur artikel 11 implementeras i en medlemsstat kan i vissa fall tänkas påverka skatteintäkterna i en annan medlemsstat. Av särskilt stor betydelse är härvid tolkningen av artikelbestämmelsens territorialitetsrekvisit.

Med hänsyn till ovanstående skall icke-harmoniseringen av regleringen kring mervärdesskattegrupper, samt orsakerna till denna, behandlas i det följande.

¹⁴⁹ Se VAT Expert Group VEG 070 REV1 s. 5.

5 Medlemsstaternas implementering av artikel 11

5.1 Neutralitet och harmonisering på mervärdesskatteområdet

Som nämnts i tidigare avsnitt kan principen om skatteneutralitet anses ha tilldelats en särskild ställning på mervärdesskatteområdet. EU-domstolen bekräftade tidigt vikten av att neutraliteten på mervärdesskatteområdet upprätthålls. Härvid kan bl.a. nämnas det av EU-domstolen själv ofta åberopade mål C-268/83 *Rompelman* från 1985:¹⁵⁰

Det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer att *all ekonomisk verksamhet beskattas på ett fullständigt neutralt sätt*, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt.¹⁵¹ (förf. kursiv.)

Principen om skatteneutralitet har av EU-domstolen uttalats utgöra ett hinder för att ekonomiska aktörer som utför samma transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende.¹⁵² Av detta följer att principen om skatteneutralitet åsidosätts om den rättsliga form i vilken den skattskyldige bedriver sin verksamhet är avgörande för möjligheterna att utnyttja ett undantag från skatteplikt.¹⁵³ Samtidigt bör erinras EU-domstolens yttrande i C-388/11 *Le Crédit Lyonnais*:

Det ska tilläggas att skattskyldiga personer normalt själva kan välja de organisatoriska strukturer och transaktionsvillkor som är mest lämpade för deras näringsverksamhet och som kan lätta deras skattebörda.¹⁵⁴

Upprätthållandet av neutralitet på mervärdesskatteområdet möjliggörs enligt EU-domstolen genom mervärdesskattens avdragssystem, varigenom företagaren enligt domstolen helt skall befrias ”från belastningen av den mervärdesskatt som han är skyldig att betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet”.¹⁵⁵

Principen om skatteneutralitet har av EU-domstolen uttalats omfatta principen om en enhetlig mervärdesskatt,¹⁵⁶ och är nära sammankopplad med det pågående harmoniseringsarbetet på mervärdesskatteområdet.¹⁵⁷ Syftet att

¹⁵⁰ Målet refereras till i bl.a. C-4/94 *BLP Group* p. 26; C-437/06 *Securenta* p. 25.

¹⁵¹ Se C-268/83 *Rompelman* p. 19; C-174/11 *Zimmermann* p. 47.

¹⁵² Se C-141/00 *Kügler* p. 30.

¹⁵³ Se C-216/97 *Gregg & Gregg* p. 20; van Doesum & van Kesteren (2016) 1.12.1 'The principle of neutrality'.

¹⁵⁴ Se C-388/11 *Le Crédit Lyonnais* p. 46.

¹⁵⁵ Se C-268/83 *Rompelman* p. 19.

¹⁵⁶ Se C-481/98 *Kommissionen mot Frankrike* p. 22.

¹⁵⁷ Se Tyc (2008).

harmonisera mervärdesskatteområdet kan utläsas såväl av FEUF¹⁵⁸ som blott genom rubriceringen av mervärdesskattedirektivet: Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett *gemensamt system för mervärdesskatt* (förf. kursiv.).¹⁵⁹

Beträffande regleringen av mervärdesskattegrupper i artikel 11 kan emellertid konstateras harmoniseringen härvid allttjämt inte är fullföljd. Medlemsländerna skiljer sig åt vad gäller implementering och tolkning av artikelbestämmelsen.¹⁶⁰ Därutöver bör påpekas att flertalet medlemsländer helt och hållet saknar reglering av mervärdesskattegrupper i nationell rätt – 2018 hade artikel 11 implementeras av endast drygt hälften av EU:s medlemsländer.¹⁶¹

Nämnda icke-harmonisering samt orsakerna härför skall behandlas i det följande.

5.2 Frivillig implementering

Först och främst kan av ordalydelsen i artikel 11 utläsas att varje medlemsstat ”får” (eng. ”may”) under vissa, i artikeln närmre angivna förutsättningar behandla två eller fler beskattningsbara personer som en enda.¹⁶² Implementeringen av artikel 11 är följaktligen frivillig.

För det förhållande att en medlemsstat väljer att införliva artikel 11 i nationell lagstiftning råder relativt stor frihet vid implementeringen. Detta kan till viss del förklaras av avsaknaden av övrig reglering gällande mervärdesskattegrupper i unionsrättslig lagstiftning. Än mer betydelsefullt är emellertid möjligtvis den i artikelns andra stycke stadgade möjligheten för medlemsstaterna att vidta ytterligare åtgärder i samband med implementeringen av artikel 11.¹⁶³

Ovan beskrivna tolkningsutrymme vid implementeringen av artikel 11 behandlas i det följande.

¹⁵⁸ Rådet ska enhälligt anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen av omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, se artikel 113 FEUF.

¹⁵⁹ Se även preambeln till rådets direktiv 2006/112/EG.

¹⁶⁰ I exempelvis Tyskland är mervärdesskattegruppering inte valbar – om en eller flera enheter är nära förbundna genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band till ett moderbolags verksamhet, bildar dessa – inklusive moderbolaget – automatiskt en mervärdesskattegrupp. I såväl Österrike som Nederländerna är mervärdesskattegruppering obligatoriskt om rekvisiten är uppfyllda, se Dias Soares & Arnaldo (2015) s. 88; Amand (2007) s. 238.

¹⁶¹ Se VAT Expert Group VEG 070 REV 1 s. 5.

¹⁶² Artikel 11 första stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

¹⁶³ Artikel 11 andra stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

5.3 Betydande tolkningsutrymme

Medlemsstaterna får vid implementeringen av artikel 11 enligt artikelns andra stycke ”vidta de åtgärder som är nödvändiga för att motverka skatteundandragande eller skatteflykt genom tillämpning av artikelns första stycke”.¹⁶⁴ Detta stadgande utgör således grund för ett relativt brett tolkningsutrymme vid implementering av artikel 11. Nämda tolkningsutrymme vidgas därutöver ytterligare med hänsyn till avsaknaden av övrig unionsrättslig reglering gällande mervärdesskattegrupper.¹⁶⁵

Vidden och innebörden av nämnda tolkningsutrymme har även diskuterats av mervärdesskattekommittén. Kommittén har härvid blott konstaterat att regleringen av mervärdesskattegrupper i högsta grad synes vara beroende av nationella bestämmelser.¹⁶⁶

Medlemsstaternas tolkningsutrymme i samband med implementering av artikel 11 diskuterades även i samband med frågan huruvida dåvarande artikel 4(4) skulle tillerkännas direkt effekt i förenade målen C-108/14 & C-109/14 *Larentia + Minerva & Marenave*.¹⁶⁷ I generaladvokat Mengozzis förslag till avgörande diskuterades artikelbestämmelsens materiella villkor innebärande att medlemmarna i en mervärdesskattegrupp skall vara ”nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band”.¹⁶⁸

Enligt GA Mengozzi uppkommer vid tolkning av bestämmelsen frågan vad som åsyftas med begreppet *nära*. Mengozzi konstaterar härvid att för de medlemsstater som valt att implementera bestämmelsen nödgas att dessa ”konkret preciserar det materiella villkor som uppställs”.¹⁶⁹ Uttalandet bekräftades sedermera av domstolen, enligt vilken ett införlivande av dåvarande artikel 4(4) medför ett behov av att kompletterande nationella bestämmelser utfärdas.¹⁷⁰

¹⁶⁴ Artikel 11 andra stycket rådets direktiv 2006/112/EG; se C-85/11 *Kommissionen mot Irland* p. 47–49. Observera emellertid att EU-domstolen har emellertid genom praxis klargjort att dylika åtgärder endast får vidtas under förutsättning att åtgärderna kan anses vara förenliga med EU-rätten, se C-480/10 *Kommissionen mot Sverige* p. 37–38; förenade målen C-108/14 & C-109/14, *Larentia + Minerva & Marenave* C-108/14 p. 41–43.

¹⁶⁵ Se Dias Soares (2014) s. 539.

¹⁶⁶ Se VAT Committee Working Paper No 879 s. 30.

¹⁶⁷ Se förenade målen C-108/14 & C-109/14 *Larentia + Minerva & Marenave*.

¹⁶⁸ Se GA Mengozzis förslag till avgörande i förenade målen C-108/14 & C-109/14 *Larentia + Minerva & Marenave*.

¹⁶⁹ Se GA Mengozzis förslag till avgörande i förenade målen C-108/14 & C-109/14 *Larentia + Minerva & Marenave* p. 112.

¹⁷⁰ Se förenade målen C-108/14 & C-109/14 *Larentia + Minerva & Marenave* p. 47–52.

För att en unionsrättslig bestämmelse skall tillerkännas direkt effekt krävs att denna är tillräckligt *klar*, *precis* och *ovillkorlig*. Att en bestämmelse är ovillkorlig innebär att bestämmelsen är oberoende av att kompletterande åtgärder vidtas eller att kompletterande regler utfärdas, varken från EU:s eller medlemsstatens sida, se C-8/81 *Becker* p. 17–49; se även C-62/93 *BP Supergaz*; C-589/12 *GMAC UK* p. 30; Bernitz & Kjellgren (2014) s. 113. Observera emellertid att en bestämmelse inte behöver anses vara ”helt oomtvistlig” för att tillerkännas direkt effekt, se GA Jacobs förslag till avgörande i mål C-150/99 *Lindöpark* p. 44.

Kommentar

Som konstaterats i förevarande kapitel har gällande regleringen av mervärdesskattegrupper harmonisering alltså inte uppnåtts inom EU. Förklaringen till nämnda icke-harmonisering kan framför allt ses i det förhållande att en implementering av artikel 11 är frivillig, samt det relativt omfattande tolkningsutrymme som medlemsstaterna åtnjuter vid en eventuell implementering.

För de medlemsstater som likväl har implementerat artikel 11 innebär icke-harmoniseringen en viss diskrepans med avseende på tolkning av tillämpningsområdet för artikel 11. Artikelns tillämpningsområde kan delas in i fyra delar, varvid var och en dessa delar svarar mot ett rekvisit uppställt i artikel 11.

De fyra tillämpningsområdena för artikel 11 är: (i) det materiella tillämpningsområdet, (ii) det formella tillämpningsområdet (iii) det personliga tillämpningsområdet samt (iv) det territoriella tillämpningsområdet.¹⁷¹ Dessa behandlas i det följande.

¹⁷¹ Se Pfeiffer (2014) s. 96 f.

6 Artikel 11:s tillämpningsområde

Tillämpningsområdet för artikel 11 kan delas upp i fyra delar: (i) det materiella tillämpningsområdet, (ii) det formella tillämpningsområdet, (iii) det personliga tillämpningsområdet samt (iv) det territoriella tillämpningsområdet.¹⁷²

Fokus för förevarande uppsats är territorialitetsrekvisitet i artikel 11. Som konstaterats ovan är nämnda territorialitetsrekvisit nära sammankopplat med det personliga tillämpningsområdet för artikel 11. Tyngdpunkten skall i följande framställning följaktligen läggas på det territoriella respektive personliga tillämpningsområdet. I syfte att sätta nämnda tillämpningsområden i ett sammanhang, samt att i övrigt bredda förståelsen för artikel 11, kommer emellertid även övriga delar av tillämpningsområdet inledningsvis behandlas kortfattat.

6.1 (i) Materiellt tillämpningsområde

I en mervärdesskattegrupp skall medlemmarna enligt artikel 11 vara ”nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band”.¹⁷³

Som kan utläsas av ordalydelsen är kraven på dessa ”band” kumulativa. Det framgår emellertid inte huruvida något av dessa kan tillerkännas större betydelse än något annat. Enligt mervärdesskattekommittén gäller vidare att artikel 11 inte föreskriver något krav på att samtliga band skall vara lika ”starka”.¹⁷⁴ Av vikt är istället formuleringen ”nära förbundna med varandra”. Vid tolkningen beträffande de finansiella, ekonomiska och organisatoriska banden förespråkar mervärdesskattekommittén härvid ett holistiskt synsätt, varvid hänsyn bör tas till den reella ekonomiska och organisatoriska situationen (eng. economic and organisational reality) samt med beaktning av specifika omständigheter.¹⁷⁵

Mervärdesskattekommittén förespråkar följaktligen en helhetsblick gällande det materiella rekvisitet i artikel 11. Avgörande vid bedömningen av huruvida det materiella rekvisitet är uppfyllt bör enligt kommittén vara helhetsbilden av den ekonomiska aktiviteten och den reella ekonomiska situationen i fråga.

¹⁷² Se Pfeiffer (2014) s. 96 f.

¹⁷³ Artikel 11 första stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

¹⁷⁴ Se VEG No 070 REV1 s. 10.

¹⁷⁵ Se VEG No 070 REV1 s. 10.

Av mervärdesskattekommittén framhålls att nämnda synsätt är av särskild vikt i syfte att undvika diskriminering till följd av verksamhetens struktur.¹⁷⁶

2018 kunde konstateras att tio av de 16 medlemsländer som vid denna tidpunkt implementerat artikel 11 i nationell rätt tillämpade det holistiska synsätt som förespråkas av mervärdesskattekommittén.¹⁷⁷

Med avseende på de kumulativa villkor som innefattas av artikel 11:s materiella tillämpningsområde har av kommissionen publicerats särskilda riktlinjer.¹⁷⁸ Dessa presenteras i det följande.

6.1.1 Finansiella band

Det finansiella bandet bör enligt kommissionen definieras med utgångspunkt i procentandel av aktiekapitalet eller av rösträttigheterna, vilket skall överskrida 50%.¹⁷⁹ Alternativt kan kravet gällande finansiella band uppfyllas genom förekomsten av ett franchiseavtal. Ett sådant avtal innebär enligt kommissionen att ett företag kontrollerar ett annat, vilket följaktligen medför att kravet på finansiella band företagen emellan får anses uppfyllt.¹⁸⁰

Noteras bör emellertid att ovan nämnda procentuella krav markant skiljer sig mellan de medlemsstater som har valt att implementera artikel 11. Härvid kan exempelvis nämnas nederländsk nationell reglering, enligt vilken andelskravet är 50%. Motsvarande andelskrav är i såväl Tyskland som Danmark 100%.¹⁸¹

6.1.2 Ekonomiska band

Kravet på förekomsten av ekonomiska band gruppmedlemmarna emellan definieras ofta som ekonomiskt samarbete. Nämnda samarbete kan ta sig uttryck i någon av följande former:¹⁸²

- (i) Gruppmedlemmarnas huvudsakliga verksamheter är av samma karaktär
- (ii) Gruppmedlemmarnas huvudsakliga verksamheter kompletterar varandra alternativt är inbördes beroende av varandra, *eller*
- (iii) En gruppmedlem utför verksamheter som gynnar, helt eller i huvudsak, övriga gruppmedlemmar.

¹⁷⁶ Se VEG No 070 REV1 s. 10.

¹⁷⁷ Se VEG No 070 REV1 s. 10.

¹⁷⁸ Se COM(2009) 325 final.

¹⁷⁹ Se COM(2009) 325 final s. 9; Ehrke-Rabel (2012) s. 64.

¹⁸⁰ Se COM(2009) 325 final s. 9

¹⁸¹ Se Amand (2007) s. 240.

¹⁸² Se COM(2009) 325 final s. 9; VEG No 070 REV1 s. 11.

6.1.3 Organisatoriska band

Huruvida organisatoriska band kan anses föreligga mellan mervärdesskattegruppens medlemmar bör enligt kommissionen definieras utifrån förekomsten av en gemensam, eller åtminstone delvis gemensam, ledningsstruktur.¹⁸³ Bedömningen skall härvid baseras på bland annat förekomsten av gemensamma riktlinjer vad gäller beslutsfattande.¹⁸⁴

6.2 (ii) Formellt tillämpningsområde

I enlighet med artikel 11 får en mervärdesskattegrupp bildas "[e]fter samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt".¹⁸⁵

Noteras bör att kravet på samråd med mervärdesskattekommittén inte innefattar något krav på att kommittén skall uttala sig för eller emot medlemsstatens beslut. Den i artikel 11 föreskrivna samrådsprocessen med mervärdesskattekommittén innebär istället endast en processuell skyldighet att informera kommittén om avsikten att anta nationell reglering i enlighet med artikel 11, samt att vidare tillhandahålla kommittén tillräckliga upplysningar för att denna "med fullständig kännedom om fakta" skall kunna bedöma åtgärden.¹⁸⁶

Om denna processuella skyldighet inte uppfylls av en medlemsstat i samband med implementeringen av artikel 11 i nationell rätt resulterar detta i att den nationella regleringen är utan verkan.¹⁸⁷

6.3 (iii) Personligt tillämpningsområde

6.3.1 "Personer"

Av artikel 11 kan utläsas att i en mervärdesskattegrupp får ingå "personer".¹⁸⁸ Vad som avses med begreppet "personer" kan emellertid diskuteras.

Huruvida begreppet "personer" avser endast "beskattningsbara personer" i enlighet med definitionen i artikel 9(1) mervärdesskattedirektivet, eller om det är möjligt även för icke-beskattningsbara personer att bilda en

¹⁸³ Se COM(2009) 325 final s. 9; VAT Committee Working Paper No 918 s. 23–25.

¹⁸⁴ Se VEG No 070 REV1 s. 11.

¹⁸⁵ Artikel 11 första stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

¹⁸⁶ Se C-228/05 *Stradasfalti* p. 32; Pfeiffer (2015c) s. 157–159; Terra & Kajus (2019) s. 1592–1595.

¹⁸⁷ Jfr C-409/99 *Metropol & Stadler* p. 65.

¹⁸⁸ Artikel 11 första stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

mervärdesskattegrupp, ansågs tidigare länge oklart.¹⁸⁹ Kommissionen intog härvid inledningsvis en annan ståndpunkt än EU-domstolen.

Kommissionens respektive EU-domstolens inställning beträffande det personliga tillämpningsområdet för artikel 11 skall i det följande behandlas. För den fortsatta framställningen krävs emellertid inledningsvis förståelse för innebörden av begreppet ”beskattningsbar person”. Detta behandlas således i nästkommande avsnitt.

6.3.2 Beskattningsbar person

Begreppet ”beskattningsbar person” definieras i artikel 9(1) första stycket mervärdesskattedirektivet enligt följande:

Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.¹⁹⁰

I doktrin har uttryckts ett behov av att begreppet ”beskattningsbar person” ges en vid innebörd, särskilt med hänsyn till vikten av att neutralitet på mervärdesskatteområdet upprätthålls.¹⁹¹ Detta kan även tidigt ses bekräftas av följande stadgande i det andra mervärdesskattedirektivet:

If a Member State intends not to tax certain activities, it should achieve its purpose by means of exemptions rather than by excluding from the scope of the tax persons pursuing such activities.¹⁹²

Under senare år har i doktrin emellertid kunnat konstateras att med denna ”vidd” även har följt viss vaghet.¹⁹³

För närmare förståelse av begreppet ”beskattningsbar person” skall definitionen av nämnda begrepp i artikel 9(1) således behandlas i det följande. Respektive rekvisit skall för tydlighetens skull behandlas i separata avsnitt.

6.3.2.1 ”den som”

Som kan utläsas av ordalydelsen ”den som”¹⁹⁴ ges begreppet ”beskattningsbar person” en tämligen vid innebörd.¹⁹⁵ Formuleringen ”den som” (eng. any person) inkluderar såväl fysiska som juridiska personer.

¹⁸⁹ Se Pfeiffer (2015a) s. 28–32; Pfeiffer (2014) s. 100.

¹⁹⁰ Artikel 9(1) första stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

¹⁹¹ Se van Doesum & van Kesteren (2016) 2.1 ‘The “taxable person” in a VAT system’; Cannas (2017) s. 85.

¹⁹² Annex A p. 2 rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter.

¹⁹³ Se Cannas (2017) s. 85.

¹⁹⁴ Artikel 9(1) första stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

¹⁹⁵ Se även C-186/89 *van Tiem*; prop. 2012/13:124 s. 65.

Vidare har i praxis fastställts att gruppmedlemmarnas status som beskattningsbar person i hänseende till direkt beskattning härvid saknar betydelse. Avgörande vid den mervärdesskatterättsliga definitionen av beskattningsbar person är istället huruvida företagsgruppen kan anses agera som *en enda enhet*.¹⁹⁶

6.3.2.2 "oavsett på vilken plats"

Av artikel 9(1) första stycket kan utläsas att den geografiska platsen för verksamhetens bedrivande är utan betydelse vid bedömningen av status som beskattningsbar person.¹⁹⁷ Detta kan läsas mot följande stadgande i förslaget till det sjätte mervärdesskattedirektivets förklarande memorandum:

The definition of a taxable person, although applicable only in the Member State, is not confined to the boundaries of the Community; this is in order to make the tax more impartial with regard to the place where undertakings may be carrying on business.¹⁹⁸

6.3.2.3 "självständigt"

I enlighet med definitionen i artikel 9(1) första stycket skall en ekonomisk verksamhet bedrivas *självständigt*.¹⁹⁹ Innebörden av rekvisitet "självständigt" utvecklas vidare i artikel 10, varigenom stadgas att rekvisitet undantar anställda och andra personer med anställningsliknande förhållanden från skatteplikt i mervärdesskattelhänseende.²⁰⁰ Att anställda undantas från skatteplikt är i huvudsak motiverat av praktiska orsaker, exempelvis behovet av lätta den administrativa bördan för skattemyndigheter.²⁰¹

Kravet på självständighet har återkommande diskuterats i praxis. EU-domstolen har härvid slagit fast att det vid bedömningen av huruvida en person kan anses bedriva ekonomisk verksamhet självständigt inte är tillräckligt att enbart utreda om personen i fråga kan anses agera i egenskap av anställd.²⁰² Avgörande vid bedömningen är istället huruvida personen i fråga bedriver verksamheten i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar.

¹⁹⁶ Se Terra & Kajus (2019) s. 358.

¹⁹⁷ Artikel 9(1) första stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

¹⁹⁸ Se COM(73) 950.

¹⁹⁹ Artikel 9(1) första stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

²⁰⁰ Artikel 10 rådets direktiv 2006/112/EG.

²⁰¹ Se Beretta (2019) avsnitt 4.03 'Independently'. Det kan härvid noteras att begreppet "anställd" saknar definition i mervärdesskattedirektivet. Innebörden av begreppet har istället lämnats till praxis. För innebörden av begreppet "anställd", se exempelvis. C-66/85 *Lawrie-Blum*. EUD uttalade härvid bl.a. att det huvudsakliga kännetecknet för ett anställningsförhållande är att en "person, under en viss tid, mot ersättning utför arbete av ekonomiskt värde åt någon annan under dennes ledning", se C-66/85 *Lawrie-Blum* p. 17.

²⁰² Se Beretta (2019) avsnitt 4.03 'Independently'.

Vidare skall i detta avseende beaktas huruvida personen själv kan anses stå den ekonomiska risken förknippad med verksamheten.²⁰³

EU-domstolen synes särskilt ha fäst vikt vid sistnämnda aspekt, d.v.s. huruvida den berörda personen själv kan anses stå den ekonomiska risken i samband med verksamhetens bedrivande. Av domstolen har återkommande framhållits att en person som inte står någon ekonomisk risk inte kan anses bedriva självständig ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 9(1) mervärdesskattedirektivet.²⁰⁴

6.3.2.4 ”bedriver en ekonomisk verksamhet”

För status som beskattningsbar person krävs vidare att den verksamhet som bedrivs av personen i fråga kan anses utgöra *ekonomisk verksamhet*. Nämda begrepp tydliggörs i artikel 9(1) andra stycket:

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt beaktas som ekonomisk verksamhet.²⁰⁵

EU-domstolen har i praxis uttalat att begreppet ”ekonomisk verksamhet” har ett vitt tillämpningsområde.²⁰⁶

En förutsättning för klassificeringen av viss verksamhet som *ekonomisk verksamhet* är att verksamheten innefattar beskattningsbara transaktioner. En verksamhet varvid samtliga tillhandahållanden av tjänster och/eller varor utförs utan att ersättning erhålls är följaktligen inte att anse som ekonomisk verksamhet.²⁰⁷

Läsaren bör här uppmärksamma att ett tillhandahållande mot ersättning inte med automatik innebär att ekonomisk verksamhet är för handen. För att ett tillhandahållande skall anses utgöra en beskattningsbar transaktion fordras även ett direkt och omedelbart samband mellan tillhandahållande och

²⁰³ Se C-340/15 *Nigl* p. 28; C-23/98 *Heerma* p. 18; C-255/06 *van der Steen* p. 23; C-276/14 *Gmina Wrocław* p. 34.

²⁰⁴ Se C-210/04 *FCE Bank* p. 35–57; C-255/06 *van der Steen* p. 24–26; C-165/17 *Morgan Stanley & Co International* p. 35; C-202/90 *Ayuntamiento de Sevilla* p. 13.

²⁰⁵ Artikel 9(1) andra stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

²⁰⁶ Se C-369/04 *Hutchison* p. 29; C-223/03 *University of Huddersfield* p. 47.

²⁰⁷ Se C-89/81 *Hong Kong Trade Development Council*. Domstolen uttalade i nämnda mål att för det förhållande att en person tillhandahåller tjänster utan att emotta ersättning, är denne att jämföras med en slutlig konsument då personen befinner sig längst ut i produktions- och distributionskedjan. Huruvida erhållen ersättning understiger, alternativt överstiger, självkostnadspriset saknar betydelse för kvalificeringen som beskattningsbar transaktion, se C-520/14 *Gemeente Borsele* p. 26; C-412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck* p. 22.

ersättning.²⁰⁸ Vidare skall mellan tillhandahållare och förvärvare föreligga ett rättsförhållande, innebärande ett ömsesidigt utbyte av prestationer.²⁰⁹

Därutöver gäller att vissa tillhandahållanden av tjänster, varvid ingen ersättning erhålls, under särskilda omständigheter kan likställas med tillhandahållande av tjänst mot ersättning.²¹⁰

6.3.2.5 "oavsett syfte eller resultat"

Bedömningen av status som beskattningsbar person är enligt artikel 9(1) första stycket oberoende av verksamhetens syfte eller resultat.²¹¹ Här bör emellertid beaktas att vissa typer av illegal verksamhet undantas från mervärdesskatteområdet.²¹²

Vid bedömningen av beskattningsbar person skall ingen hänsyn tas till eventuellt vinstsyfte eller huruvida verksamheten de facto går med vinst.²¹³ Syftet med, samt resultatet av, de transaktioner som utförs inom ramen för verksamheten är enligt EU-domstolen härvid utan betydelse.²¹⁴

Kommentar

Ovan har redogjorts för rekvisiten som innefattas av begreppet "beskattningsbar person" i artikel 9(1). I det följande skall behandlas frågan huruvida det med begreppet "personer" i artikel 11 avses endast beskattningsbara personer, eller om även icke-beskattningsbara personer innefattas av begreppet.

Som nämnts ovan har kommissionen i nämnda fråga inledningsvis intagit en annan ståndpunkt än EU-domstolen. I ett yttrande från 2009 framhöll kommissionen att med begreppet "personer" skall förstås endast de som utgör *beskattningsbara personer* i enlighet med definitionen i artikel 9(1).²¹⁵ Vid tidpunkten för kommissionens yttrande tilläts likväl enligt nationell rätt i flertalet medlemsländer att även icke-beskattningsbara personer anslöt sig till en mervärdesskattegrupp. Kommissionen inledde av denna anledning överträdelseförfaranden mot dessa medlemsstater.²¹⁶

²⁰⁸ Se ovan avsnitt 2.1.1 *Beskattningsbar transaktion*.

²⁰⁹ Se C-16/93 *Tolsma* p. 12–13; C-154/80 *Aardaappelbewaarplaats* p. 12; C-102/86 *Apple and Pear* p. 11–12; C-230/87 *Naturally Yours Cosmetics* p. 11–12; C-246/08 *Kommissionen mot Finland* p. 43–45; C-283/12 *Serebryannay* p. 38; C-410/17 *A Oy* p. 31.

²¹⁰ Artikel 26(1)(b) rådets direktiv 2006/112/EG.

²¹¹ Artikel 9(1) första stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

²¹² Se exempelvis C-289/86 *Happy Family*.

²¹³ Se exempelvis C-263/15 *Lajvér*.

²¹⁴ Se C-263/15 *Lajvér* p. 38.

²¹⁵ Se COM(2009) 325 final s. 5.

²¹⁶ Se Pfeiffer (2015c) s. 28.

I samband med nämnda förfaranden fann emellertid EU-domstolen att även icke-beskattningsbara personer skall ha möjlighet att ansluta till en mervärdesskattegrupp. Domstolens avgöranden föranledde sedermera att kommissionens inställning i frågan till viss del reviderades.

I det följande skall kommissionens respektive EU-domstolens ståndpunkter i frågan presenteras. Inledningsvis redogörs för kommissionens tidigare inställning. Därefter redogörs för EU-domstolens inställning, vilken sedermera kom att ändra även kommissionens ståndpunkt.

6.3.3 Kommissionens yttrande 2009

Kommissionen framhöll inledningsvis i dess yttrande från 2009 att med begreppet ”personer” avses endast de som utgör *beskattningsbara personer* i enlighet med definitionen i artikel 9(1).²¹⁷ Nämnda tolkning ansågs kommissionen stödjas av det förhållande att artikel 11 ingår i mervärdesskattedirektivets avdelning III, rubricerad just ”Beskattningsbara personer”.²¹⁸

Att lagstiftaren har valt att använda begreppet ”personer” i stället för ”beskattningsbara personer” ansåg kommissionen blott resultera av en önskan att undvika upprepaning av begreppet ”beskattningsbara personer”. Detta skrivsätt nyttjas även i andra delar av direktivet, vilket kommissionen ansåg tala för att så även är fallet i artikel 11.²¹⁹

I 2009 års yttrande framhöll kommissionen vidare att dess tolkning av artikel 11 kunde bekräftas av domstolens uttalande i mål C-162/07 *Ampliscientifica*:

It follows that treatment as a single taxable person precludes persons who are thus closely linked from continuing to submit VAT declarations separately and from continuing to be identified, within and outside their group, as *individual taxable persons* [...] ²²⁰ (förf. kursiv.)

Enligt kommissionen skulle kriterierna för vad som utgör en beskattningsbar person enligt artikel 9(1) kunna kringgå om icke beskattningsbara personer, ”som varken har rättigheter eller skyldigheter enligt mervärdesskattedirektivet” kunde uppnå status av beskattningsbara personer enbart genom anslutandet till en mervärdesskattegrupp.²²¹

Som nämnts ovan inleddes av kommissionen flertalet överträdelseförfaranden gentemot de medlemsstater som vid tidpunkten för kommissionens yttrande tillät att även icke-beskattningsbara personer anslöt

²¹⁷ Se COM(2009) 325 final s. 5.

²¹⁸ Se COM(2009) 325 final s. 5.

²¹⁹ Se exempelvis artikel 9(2) första meningen, varvid begreppet ”personer” enligt kommissionen tydligt avser ”beskattningsbara personer”.

²²⁰ Se C-162/07 *Ampliscientifica* p. 19.

²²¹ Se COM(2009) 325 final s. 6.

sig till en mervärdesskattegrupp.²²² Kommissionens inställning skilde sig emellertid från den bedömning som gjordes av EU-domstolen. Domstolens bedömning presenteras i det följande.

6.3.4 EU-domstolen: även icke-beskattningsbara personer

I samband med vissa av ovan nämnda överträdelseförfaranden fastslogs av EU-domstolen att även icke-beskattningsbara personer skall ha möjlighet att ansluta till en mervärdesskattegrupp. Detta synes vidare ha bekräftats i C-7/13 *Skandia* – den svenska filialen konstaterades vara en icke-beskattningsbar person men kunde ändå ansluta till en mervärdesskattegrupp i Sverige.²²³

Särskilt tongivande beträffande det personliga tillämpningsområdet för artikel 11 har i doktrin benämnts mål C-85/11 *Kommissionen mot Irland*, varvid generaladvokat Jääskinen yttrade att det *inte* framgår av vare sig lydelsen i artikel 11, eller det sammanhang i vilket artikeln ingår, att icke-beskattningsbara personer inte kan ingå i en mervärdesskattegrupp.²²⁴ Av GA Jääskinen framhölls vidare att syftet med artikel 11 inte kan anses tala för att icke-beskattningsbara personer inte får ingå i en mervärdesskattegrupp.²²⁵

EU-domstolen följde Jääskinens förslag till avgörande.²²⁶ Domstolen uttalade härvid att det av de mindre redaktionella ändringar²²⁷ som skedde i samband med överföringen av formuleringen i artikel 4(4) andra stycket sjätte mervärdesskattedirektivet inte kan anses framgå att unionslagstiftaren hade för avsikt att ”utesluta att icke beskattningsbara personer kan ingå i en mervärdesskattegrupp”.²²⁸ Inte heller kunde enligt domstolen härvid dras slutsatsen att ordet personer i artikel 11 används istället för begreppet ”beskattningsbara personer” i syfte att ”undvika upprepning”.²²⁹

²²² Se Pfeiffer (2015c) s. 21–28; C-85/11 *Kommissionen mot Irland*; C-86/11 *Kommissionen mot Storbritannien*; C-65/11 *Kommissionen mot Nederländerna*; C-95/11 *Kommissionen mot Danmark*; C-109/11 *Kommissionen mot Tjeckien*.

²²³ Se C-7/13 *Skandia*.

²²⁴ Se GA Jääskinens förslag till avgörande i mål C-85/11 *Kommissionen mot Irland* p. 29–36.

²²⁵ Se GA Jääskinens förslag till avgörande i mål C-85/11 *Kommissionen mot Irland* p. 44–54.

²²⁶ Se C-85/11 *Kommissionen mot Irland*; Pfeiffer(2015c) s. 28.

²²⁷ I den engelska språkversionen tillades ordet ”any” (sv. alla). I de övriga flesta språkversioner överfördes emellertid formuleringen i artikel 4(4) andra stycket sjätte mervärdesskattedirektivet till nuvarande mervärdesskattedirektivet utan större språkliga förändringar, se C-85/11 *Kommissionen mot Irland* p. 38.

²²⁸ Se C-85/11 *Kommissionen mot Irland* p. 38–39.

²²⁹ Se C-85/11 *Kommissionen mot Irland* p. 39.

Domstolen fastslog slutligen att det inte kan anses framgå av lydelsen i artikel 11 att ”icke beskattningsbara personer inte får ingå i en mervärdesskattegrupp”.²³⁰

6.3.5 Kommissionens yttrande 2014

Med anledning av EU-domstolens bedömning i C-85/11 *Kommissionen mot Irland* ändrades kommissionens tolkning av begreppet ”personer” i artikel 11 till viss del. I ett Working Paper från 2014 framhåller kommissionen att det av nämnda dom följer att medlemsstaterna i nationell rätt *får föreskriva* att icke-beskattningsbara personer kan ingå i en mervärdesskattegrupp. Enligt kommissionen kan det emellertid inte anses framgå av varken ordalydelsen i, eller EU-domstolens tolkning av, artikel 11, att medlemsstaterna *är skyldiga* att tillåta detta.²³¹

Kommissionen adresserar även i nämnda Working Paper huruvida medlemsstaterna får utesluta icke-beskattningsbara personer från möjligheten att ansluta till en mervärdesskattegrupp. Kommissionen anser härvid att en sådan inskränkning av det personliga tillämpningsområdet för artikel 11 i enlighet med artikelns andra stycke kan vara tillåten.²³² Detta under förutsättning att neutralitetsprincipen emellertid alltså respekteras.²³³

Kommentar

Huruvida även icke beskattningsbara personer skall tillåtas ansluta till en mervärdesskattegrupp har länge varit en fråga för diskussion. Härvid synes att kommissionen och EU-domstolen inledningsvis har intagit två skilda ståndpunkter.

I efterdyningarna av EU-domstolens bedömning i C-85/11 *Kommissionen mot Irland* uppstod emellertid nya frågor. Skall med EU-domstolens uttalande i målet förstås att medlemsstaterna vid implementering av artikel 11 *skall* tillåta att icke-beskattningsbara personer ansluter till en mervärdesskattegrupp, eller innebär domstolens uttalande blott att medlemsstaterna har *valmöjligheten* att tillåta detta?

Som nämnts ovan kan enligt kommissionen från praxis härledas att medlemsstaterna vid implementering av artikel 11 *får* tillåta icke-beskattningsbara personer att ansluta till en mervärdesskattegrupp. De är emellertid *inte tvungna* att tillåta detta. Denna inställning kan även återfinnas

²³⁰ Se C-85/11 *Kommissionen mot Irland* p. 41.

²³¹ Se VAT Committee Working Paper No 813 s. 3.

²³² Se även C-480/10 *Kommissionen mot Sverige*, p. 38.

²³³ Se VAT Committee Working Paper No 813 s. 4.

i doktrin på området.²³⁴ Därutöver kan även erinras om EU-domstolens uttalande att medlemsstaterna genom nationella villkor kan utesluta särskilda enheter från möjligheten att ansluta till en mervärdesskattegrupp, förutsatt att nämnda villkor är i linje med direktivets syfte att förebygga missbruk samt att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt med iakttagande av unionsrätten, särskilt principen om skatteneutralitet.²³⁵

I förevarande kapitel har behandlats tre av fyra delar av tillämpningsområdet för artikel 11 – det materiella tillämpningsområdet, det formella tillämpningsområdet samt det personliga tillämpningsområdet. Återstår gör det territoriella tillämpningsområdet. Mot bakgrund av att fokus för uppsatsen är tolkningen av territorialitetsrekvisitet i artikel 11, motsvarande det territoriella tillämpningsområdet, behandlas nämnda tillämpningsområde i det följande i ett separat kapitel.

²³⁴ Se Pfeiffer (2015c) s. 33 f.; Pfeiffer (2015a) s. 28–29.

²³⁵ Se förenade målen C-108/14 & C-109/14 *Larentia + Minerva & Marenave* p. 41; GA Mengozzi's förslag till avgörande i förenade målen C-108/14 & C-109/14 *Larentia + Minerva & Marenave* p. 97; C-480/10 *Kommissionen mot Sverige* p. 38.

7 (iv) Territoriellt tillämpningsområde

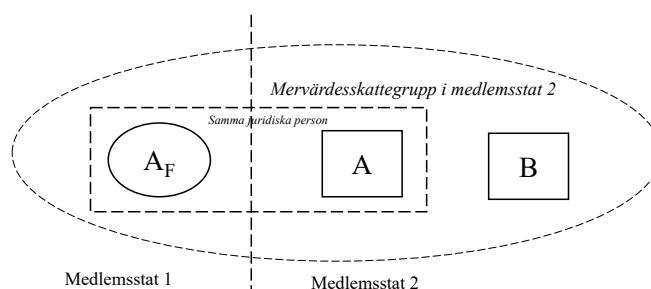
Det territoriella tillämpningsområdet svarar mot artikel 11:s territorialitetsrekvisit. I enlighet med artikel 11 stadgas att en mervärdesskattegrupp får bestå av personer som är ”etablerade i medlemsstaten” (eng. ”established in the territory of that Member State”).²³⁶ Detta utgör således territorialitetsrekvisitet i artikel 11.

Beträffande tolkningen av nämnda territorialitetsrekvisit kan inom EU i huvudsak två tolkningsvägar utkristalliseras. Dessa benämns av mervärdesskattekommittén *broad* respektive *narrow interpretation*.²³⁷ Nämnda skilda tolkningar av territorialitetsrekvisitet i artikel 11 kommer i följande framställning av det territoriella tillämpningsområdet att benämnas *bred* respektive *snäv tolkning*. Dessa behandlas i det följande.

7.1 Bred tolkning

7.1.1 Allmänt

Enligt en *bred* tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11 innebär det förhållande att en huvudetablering (alternativt en filial) ansluter till en mervärdesskattegrupp i dess medlemsstat även medför att dess utländska filial (alternativt dess utländska huvudetablering) är att anse som medlem i nämnda mervärdesskattegrupp.²³⁸



Figur 4. Bred tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11.

Denna breda tolkning av territorialitetsrekvisitet, bland annat tillämpad av Nederländerna och Irland,²³⁹ innebär att tjänstetillhandahållanden mellan

²³⁶ Artikel 11 första stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

²³⁷ Se VAT Committee Working Paper No 879 s. 12 f.

²³⁸ Se VAT Committee Working Paper No 879 s. 13.

²³⁹ Se Dias Soares (2014) s. 545.

filialen A_F och företag B i **Figur 4** inte är att anse som beskattningsbara transaktioner till följd av att A och B tillhör samma mervärdesskattegrupp – även huvudetableringens filial A_F är att anse som medlem i nämnda mervärdesskattegrupp.²⁴⁰

Som stöd för en bred tolkning av territorialitetsrekvisitet anges ofta att det rättsliga sambandet (eng. legal relationship) mellan en huvudetablering och dess filial inte bör kunna upplösas, enbart till följd av att en av dessa ansluter till en mervärdesskattegrupp.²⁴¹

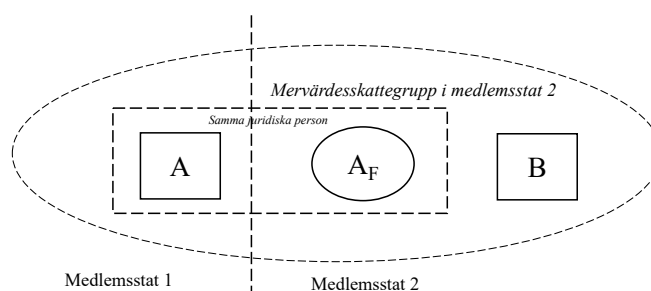
I detta sammanhang hänvisas ibland till den s.k. ”force of attraction”.²⁴² Nämnda teori förklaras i det följande.

7.1.2 Force of attraction

En bred tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11 uttrycks ibland kunna härledas till den s.k. ”force of attraction”. Detta kan exemplifieras genom **Figur 4** ovan enligt följande:

När huvudetableringen A i medlemsstat 2 ansluter till samma mervärdesskattegrupp i medlemsstat 2 som B, ”attraheras” även filialen A_F till mervärdesskattegruppen, oaktat att A_F är belägen medlemsstat 1.²⁴³ Detta är ett resultat av att A_F är del av samma beskattningsbara person som huvudetableringen A.²⁴⁴ Till följd av detta rättsliga samband ”attraheras” således A_F in i mervärdesskattegruppen i medlemsstat 2.

Läsaren bör här uppmärksammas att motsvarande gäller i en omvänd situation, se **Figur 5**.



Figur 5. Bred tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11, omvänd situation.

På samma sätt som exemplifierats i **Figur 4** innebär det rättsliga sambandet mellan A och A_F att den av dessa som ansluter till en mervärdesskattegrupp

²⁴⁰ Härvid bör för tydlighetens skull även uppmärksammas att samtliga tillhandahållanden inom mervärdesskattegruppen undantas från mervärdesskatt.

²⁴¹ Se VAT Committee Working Paper No 845 s. 21.

²⁴² Se VAT Committee Working Paper No 845 s. 21.

²⁴³ Se VAT Committee Working paper No 845 s. 21.

²⁴⁴ Se Dias Soares (2014) s. 545.

samtidigt ”attraherar” den andra in i mervärdesskattegruppen, oaktat att sistnämnda part är belägen i en annan medlemsstat.

Ovan beskrivna breda tolkning av territorialitetsrekvisitet anges ibland ha sin grund i EU-domstolens bedömning i mål C-210/04 *FCE Bank*.²⁴⁵ Målet är således av vikt vid argumentation för en bred tolkning av territorialitetsrekvisitet. Värt att uppmärksamma är härvid det förhållande att avgörandet inte behandlar mervärdesskattegrupper. Centralt var istället den mervärdesskatterättsliga behandlingen av tillhandahållanden av tjänster mellan en huvudetablering och dess filial.

Målet behandlas i det följande.

7.1.3 C-210/04 *FCE Bank*

7.1.3.1 Bakgrund

FCE IT (i det följande ”filialen”) var en filial belägen i Italien, vars huvudkontor FCE Bank (i det följande ”huvudetableringen”) hade sitt säte i Storbritannien. Verksamheten bestod i viss finansiell verksamhet, undantagen från mervärdesskatt.²⁴⁶

Den centrala frågan för domstolens bedömning var huruvida den italienska filialen kunde anses utgöra en självständig beskattningsbar person, skild från dess huvudetablering i Storbritannien. Detta skulle i förlängningen kunna innebära att tjänstetillhandahållanden mellan huvudetableringen och filialen var föremål för mervärdesskatt.²⁴⁷

7.1.3.2 EU-domstolens bedömning

EU-domstolen konstaterade inledningsvis att det för ett beskattningsbart tjänstetillhandahållande förutsätts att det mellan tillhandahållare och mottagare föreligger ett rättsligt förhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer.²⁴⁸

För att tjänstetillhandahållandena från huvudetableringen till filialen var att anse som beskattningsbara transaktioner krävdes enligt domstolen att filialen kunde anses bedriva självständig ekonomisk verksamhet. Domstolen fäste härvid särskild vikt vid huruvida filialen kunde anses stå den ekonomiska risk som var förenad med verksamheten.²⁴⁹

²⁴⁵ Se VAT Committee Working Paper No 845, s. 21; C-210/04 *FCE Bank*.

²⁴⁶ Se C-210/04 *FCE Bank* p. 14.

²⁴⁷ Se C-210/04 *FCE Bank*.

²⁴⁸ Se C-210/04 *FCE Bank* p. 34; se även C-16/93 *Tolsma* p. 14; C-174/00 *Kennemer Golf* p. 39.

²⁴⁹ Se C-210/04 *FCE Bank* p. 35.

Domstolen kunde i sin bedömning konstatera att filialen (i egenskap av filial) saknade tillskjutet kapital och därmed inte heller kunde anses stå den ekonomiska risk som var förenad med verksamheten.²⁵⁰ Filialen konstaterades beroende av huvudetableringen, med vilken den kunde anses utgöra en och samma beskattningsbara person.²⁵¹ Med hänsyn till filialens beroendeställning kunde konstateras att något rättsligt förhållande innebärande ett ömsesidigt utbyte av tjänster mellan filialen och huvudetableringen inte förelåg.²⁵²

Kommentar

Domstolen uttryckte i C-210/04 *FCE Bank* den princip som sedermera kom att kallas *FCE Bank-principen*. Principen innebär i korthet följande: med hänsyn till att en filial inte kan anses oberoende av dess huvudetablering saknas mellan dessa något rättsligt förhållande innebärande ömsesidigt utbyte av prestationer. En huvudetablering och dess filial utgör således tillsammans en enda beskattningsbar person.²⁵³ Gränsöverskridande tillhandahållanden av tjänster mellan en huvudetablering och dess filial är till följd härav ”out of scope” och således inte föremål för mervärdesskatt.²⁵⁴ Principen har tillämpats nästintill utan undantag tillämpats bland EU:s medlemsstater.²⁵⁵

Domstolens bedömning i *FCE Bank* har som ovan nämnts ibland ansetts utgöra grunden för en bred tolkning av territorialitetsrekvisitet.²⁵⁶ I enlighet med *FCE Bank*-principen grundas en bred tolkning av territorialitetsrekvisitet i det synsätt att en filial och dess huvudetablering till följd av filialens beroendeställning antas utgöra en och samma beskattningsbara person. Ansluter en av dessa parter till en mervärdesskattegrupp ”attraheras” följaktligen även den andra parten till nämnda mervärdesskattegrupp, oaktat att detta medför en gränsöverskridande gruppering.

Beaktningsvärt är att EU-domstolen till synes ignorerade det förhållande att huvudetableringen, FCE Bank i Storbritannien, var medlem i Fords brittiska mervärdesskattegrupp. Denna omständighet behandlas inte i domstolens avgörande. Av denna anledning framhävs ibland att domstolens bedömning i C-210/04 *FCE Bank* inte kan anses utgöra vägledning för hur territorialitetsrekvisitet bör tolkas. Denna åsikt ses framför allt hos förespråkarna för en *snäv tolkning* av territorialitetsrekvisitet.²⁵⁷ Nämnda snäva tolkning behandlas i det följande.

²⁵⁰ Se C-210/04 *FCE Bank* p. 36–37.

²⁵¹ Se C-210/04 *FCE Bank* p. 37.

²⁵² Se C-210/04 *FCE Bank* p. 51.

²⁵³ Se C-210/04 *FCE Bank* p. 51.

²⁵⁴ Se Pfeiffer (2017) s. 145 f.; van Kesteren (2016) s. 209 ff.

²⁵⁵ Se van Kesteren (2014) s. 121.

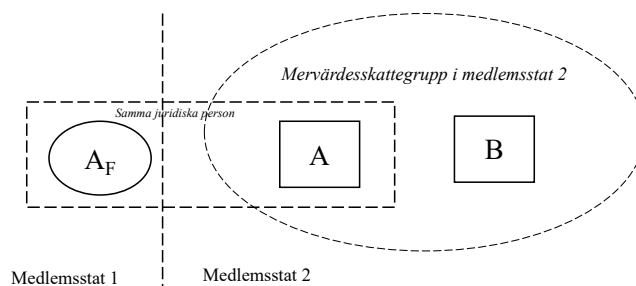
²⁵⁶ Se avsnitt 7.1.2 *Force of attraction*.

²⁵⁷ Detta framhålls bl.a. av kommissionen, se COM(2009) 325 final s. 8.

7.2 Snäv tolkning

7.2.1 Allmänt

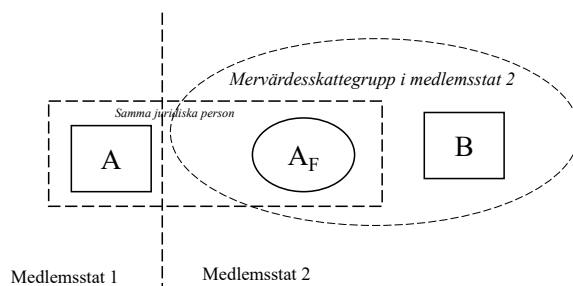
I enlighet med en *snäv* tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11 kan en filial, belägen i medlemsstat 1, aldrig ansluta till en mervärdesskattegrupp i medlemsstat 2.²⁵⁸ Detta visas nedan i **Figur 6**.



Figur 6. Snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11.

I samband med att huvudetableringen A ansluter till mervärdesskattegruppen i medlemsstat 2 upplöses den beskattningsbara person som tidigare utgjordes av A tillsammans med A_F.²⁵⁹

Läsaren bör här uppmärksamma att motsvarande gäller i en omvänd situation, se **Figur 7**. Företag A (huvudetablering) i medlemsstat 1 kan inte ansluta till mervärdesskattegruppen i medlemsstat 2, bestående av A_F och B. Även i denna situation gäller att den beskattningsbara person som tidigare utgjordes av A och A_F upplöses.



Figur 7. Snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11, omvänd situation.

Beskrivna snäva tolkning, bland annat tillämpad av Sverige, Danmark och Estland,²⁶⁰ innebär att tjänstetillhandahållanden i **Figur 6** mellan A_F och A respektive mellan A_F och B anses ske mellan två separata beskattningsbara personer. Under förutsättning att dessa tillhandahållanden i övrigt uppfyller

²⁵⁸ Se VAT Committee Working Paper No 845 s. 22.

²⁵⁹ Se Dias Soares (2014) s. 541.

²⁶⁰ Se Dias Soares (2014) s. 544. För Sveriges vidkommande, se Skatteverkets ställningstagande dnr. 131 628089-15/111; Skatteverkets ställningstagande dnr. 202 177887-19/111.

villkoren för en beskattningsbar transaktion är tillhandahållandena följaktligen föremål för mervärdesskatt.²⁶¹

På samma sätt gäller i **Figur 7** att tjänstetillhandahållanden mellan A och A_F respektive mellan A och B anses ske mellan två separata beskattningsbara personer. Under förutsättning att dessa tillhandahållanden i övrigt uppfyller villkoren för en beskattningsbar transaktion är tillhandahållandena följaktligen föremål för mervärdesskatt.²⁶²

Denna snäva tolkning förespråkas av kommissionen. I ett meddelande från 2009 publicerade kommissionen dess ställningstaganden i flertalet frågor gällande implementering och tolkning av artikel 11.²⁶³ Härvid behandlades bland annat innebörden av begreppet ”person som är etablerad på denna medlemsstats territorium”. Kommissionens ståndpunkt presenteras nedan.

7.2.2 Kommissionens tolkning

Avgörande vid bedömning av det territoriella tillämpningsområdet för artikel 11 är enligt kommissionen vem som kan anses ”etablerad” så som uttrycks i artikelns första stycke.²⁶⁴

Kommissionen menar att begreppet tar sikte på personer som har sitt säte för dess ekonomiska verksamhet i den medlemsstat som har implementerat artikel 11 i nationell rätt. Begreppet omfattar enligt kommissionen emellertid inte utomlands belägna fasta etableringsställen.²⁶⁵ Detta gäller även när det fasta etableringsstället i fråga rent civil- eller bolagsrättsligt är att anse som en enda beskattningsbar person tillsammans med dess huvudetablering, så som är fallet med en filial.²⁶⁶ Enligt kommissionen ”upplöses” således den beskattningsbara personen när antingen huvudkontor eller filial ansluter till en mervärdesskattegrupp.²⁶⁷

Noteras bör att med begreppet ”etablerade i den medlemsstaten” innefattas även filialer (tillhörande utländska huvudetableringar) som är belägna i den medlemsstat som har implementerat artikel 11 i nationell rätt.²⁶⁸

Ovan beskrivna snäva tolkning av territorialitetsrekvisitet stöds enligt kommissionen av flertalet argument. Kommissionen lyfter särskilt det förhållande att en mervärdesskattegrupp i större utsträckning kan överses och

²⁶¹ Se artikel 2(1)(c) rådets direktiv 2006/112/EG; se ovan avsnitt 2.1.1 *Beskattningsbar transaktion*.

²⁶² Se artikel 2(1)(c) rådets direktiv 2006/112/EG; se ovan avsnitt 2.1.1 *Beskattningsbar transaktion*.

²⁶³ Se COM(2009) 325 final.

²⁶⁴ Se COM(2009) 325 final s. 6; artikel 11 andra stycket rådets direktiv 2006/112/EG.

²⁶⁵ Se COM(2009) 325 final s. 7.

²⁶⁶ Se C-210/04 *FCE Bank*.

²⁶⁷ Se COM(2009) 325 final s. 6 f.; Dias Soares (2014) s. 541.

²⁶⁸ Se COM(2009) 325 final s. 7; se även Dias Soares (2014) s. 541.

kontrolleras när samtliga gruppmedlemmar är etablerade inom en och samma medlemsstat och därav underkastade en och samma nationella reglering.²⁶⁹ Kommissionen framhåller vidare att ovan nämnda bedömning kan anses vara i linje med ordalydelsen i artikel 11.²⁷⁰

Det huvudsakliga skälet till en snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet, beskriven enligt ovan, kan enligt kommissionen emellertid grundas på *principen om medlemsstaternas skattesuveränitet*.²⁷¹ Artikel 11 är som ovan konstaterats för medlemsstaterna frivillig att implementera. En implementering i medlemsstat 2 bör med hänsyn till nämnda princip inte medföra en påverkan av skatteintäkterna även i medlemsstat 1.²⁷² En bred tolkning av territorialitetsrekvisitet skulle enligt kommissionen därutöver göra det möjligt för en och samma person att tillhöra flera mervärdesskattegrupper i skilda medlemsstater samtidigt.²⁷³ En bred tolkning av territorialitetsrekvisitet riskerar således medföra en på det nationella planet ohanterlig administrativ situation.²⁷⁴

Kommentar

Som konstaterats ovan förespråkas av kommissionen en snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11 – endast personer vars säte för den ekonomiska verksamheten är beläget i medlemsstaten innefattas härmed av det territoriella tillämpningsområdet.

Vid tidpunkten för kommissionens meddelande gällande tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11 skulle det dröja ytterligare fem år innan EU-domstolen meddelade dom i C-7/13 *Skandia*. Även domstolen synes härvid förespråka en snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet.

Mål C-7/13 *Skandia* presenteras i följande kapitel.

²⁶⁹ Se COM(2009) 325 final s. 7.

²⁷⁰ Se COM(2009) 325 final s. 7.

²⁷¹ Principen har av Barents sammanfattats enligt följande: "Tax sovereignty reflects the inseparable relation between the sovereign state and its inherent prerogative to levy taxes within its territorial jurisdiction, as recognized by international law [sic!] law." Barents (2011) s. 58.

²⁷² Se COM(2009) 325 final s. 7.

²⁷³ Se COM(2009) 325 final s. 7.

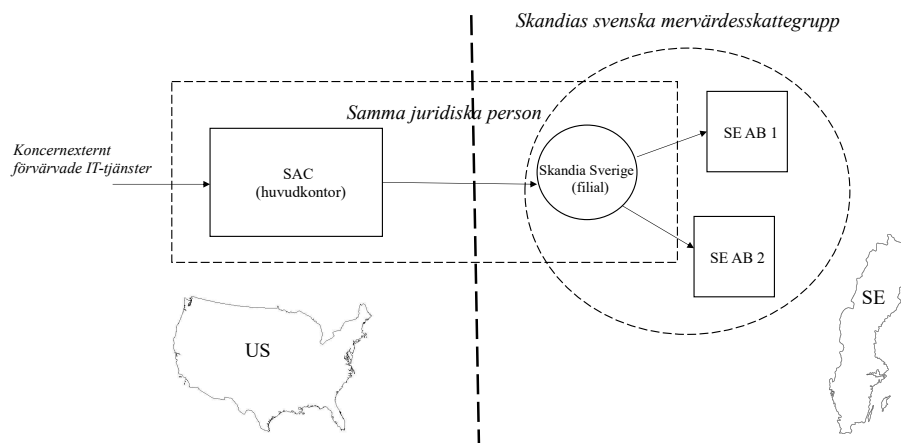
²⁷⁴ Se COM(2009) 325 final s. 7.

8 C-7/13 Skandia

8.1 Bakgrund

I målet var fråga om tjänstetillhandahållanden från det amerikanska företaget Skandia America Corporation (i det följande ”SAC”) till dess svenska filial, Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (i det följande ”filialen”). Filialen ingick i en svensk mervärdesskattegrupp.²⁷⁵

SAC förvärvade IT-tjänster externt som sedermera tillhandahölls filialen i Sverige. Filialen vidareförädlade i sin tur IT-tjänsterna till den slutliga produkten (s.k. IT-produktion), varpå filialen (mervärdesskattefritt) tillhandahöll slutprodukten till övriga medlemmar i den svenska mervärdesskattegruppen.²⁷⁶ Nedan ses i **Figur 8** en illustration av den nu beskrivna transaktionskedjan.



Figur 8. Översiktlig bild av transaktionsflöden, C-7/13 Skandia.

Generaladvokat Melchior Wathelet publicerade den 8 maj 2014 sitt förslag till avgörande.²⁷⁷ Förslagets huvudsakliga punkter presenteras nedan.

8.2 GA Wathelets förslag till avgörande

Enligt GA Wathelet skall med begreppet ”personer” i artikel 11 förstås rättssubjekt i form av fysisk eller juridisk person.²⁷⁸ Av detta följer att en

²⁷⁵ Se C-7/13 Skandia p. 17.

²⁷⁶ Se C-7/13 Skandia p. 17.

²⁷⁷ Se GA Wathelets förslag till avgörande i mål C-7/13 Skandia.

²⁷⁸ Se GA Wathelets förslag till avgörande i mål C-7/13 Skandia p. 45. Wathelet hänvisar härvid till den terminologiska skillnaden i artikel 9 jämfört mot artikel 11.

filial, vilken inte utgör ett separat rättssubjekt,²⁷⁹ inte heller utgör en ”person” i den mening som avses i artikel 11. En filial kan därmed enligt Wathelet inte separat från dess huvudetablering ansluta till en mervärdesskattegrupp i den medlemsstat där filialen är etablerad.²⁸⁰ En filials anslutande till en mervärdesskattegrupp förutsätter således att även dess huvudetablering ansluter till mervärdesskattegruppen.

Denna slutsats är enligt Wathelet i linje med domstolens avgörande i målet C-210/04 *FCE Bank*.²⁸¹ *FCE Bank*-principen²⁸² skall enligt Wathelet tillämpas även i *Skandia*. I enlighet med principen är tillhandahållanden mellan SAC och filialen att anse som tillhandahållanden inom en och samma beskattningsbara person, varför dessa skall undantas från mervärdesskatt.

Wathelet ifrågasatte vidare det synsätt som i målet förespråkats av SAC, innebärande att filialen separat från SAC anslutit till mervärdesskattegruppen i kombination med en samtidig tillämpning av *FCE Bank*-principen. Av SAC:s argumentation följer att varken tillhandahållanden mellan SAC och filialen eller tillhandahållanden mellan filialen och övriga medlemmar i mervärdesskattegruppen skulle påföras mervärdesskatt. Detta skulle enligt Wathelet strida mot mervärdesskattedirektivets syften.²⁸³

Med hänsyn till ovanstående drar Wathelet följande slutsats: En filial kan *inte* separat från dess huvudetablering ansluta till en mervärdesskattegrupp.²⁸⁴ Skatteverkets beslut att registrera filialen i den svenska mervärdesskattegruppen fattades således enligt Wathelet i strid med unionsrättslig reglering.²⁸⁵

Kommentar

Ovan har redogjorts för GA Wathelets förslag till avgörande. Av den dom som sedermera meddelades av EU-domstolen synes emellertid att domstolen har valt en annan linje. Domstolens bedömning behandlas i det följande.

²⁷⁹ En filial tillhör samma juridiska person som dess huvudetablering, se van Doesum, van Kesteren & van Norden (2007) s. 35.

²⁸⁰ Se GA Wathelets förslag till avgörande i mål C-7/13 *Skandia* p. 46.

²⁸¹ Se GA Wathelets förslag till avgörande i mål C-7/13 *Skandia* p. 48–49; se även GA Légers förslag till avgörande i mål C-210/04 *FCE Bank* p. 56. Enligt GA Léger skall bestämmelsen i dåvarande artikel 4(4) *e contrario* innebära att en och samma juridiska person endast kan utgöra en enda beskattningsbar person.

²⁸² Se ovan avsnitt 7.1.3 C-210/04 *FCE Bank*.

²⁸³ Se GA Wathelets förslag till avgörande i mål C-7/13 *Skandia* p. 57–58.

²⁸⁴ Se GA Wathelets förslag till avgörande i mål C-7/13 *Skandia* p. 58.

²⁸⁵ Se GA Wathelets förslag till avgörande i mål C-7/13 *Skandia* p. 60.

8.3 EU-domstolens dom

Domstolen diskuterar inledningsvis begreppen ”beskattningsbar person” och ”beskattningsbart tillhandahållande av tjänst”. Härvid hänvisar EUD till praxis,²⁸⁶ enligt vilken ett tjänstetillhandahållande är beskattningsbart endast om det föreligger ett rättsförhållande innebärande ett ömsesidigt prestationsutbyte mellan tillhandahållare och mottagare av tjänsten.²⁸⁷ För förekomsten av ett sådant rättsförhållande förutsätts att filialen bedriver självständig ekonomisk verksamhet. Härvid skall enligt domstolen särskilt beaktas huruvida filialen kan anses vara självständig, och i synnerhet huruvida filialen står den ekonomiska risk som är förenad med dess verksamhet.²⁸⁸

Domstolen kunde härvid konstatera att den svenska filialen *inte* agerade självständigt i dess egenskap av filial, och inte heller stod de ekonomiska riskerna förenade med verksamheten. Domstolen fäste även vikt vid det faktum att filialen saknade eget kapital och egna tillgångar.²⁸⁹ Filialen var således att anse som beroende av den amerikanska huvudetableringen och kunde därmed inte anses utgöra en egen beskattningsbar person.²⁹⁰

Det förhållande att filialen var medlem i en svensk mervärdesskattegrupp ansåg domstolen emellertid innebära att filialen ingick i en ”ny” beskattningsbar person, bestående av filialen och övriga medlemmar i mervärdesskattegruppen.²⁹¹ Mervärdesskattegruppens enskilda medlemmar kunde till följd av ”medlemskapet” inte längre själva underteckna mervärdesskattedeklarationer och inte heller definieras som separata beskattningsbara personer. Medlemmarna ansågs istället tillsammans utgöra en enda beskattningsbar person.²⁹² Mot bakgrund därav menade domstolen att tjänster som en utomstående tillhandahåller en medlem i mervärdesskattegruppen, skall anses ha tillhandahållits hela mervärdesskattegruppen och inte den enskilda medlemmen.²⁹³

Med hänsyn till ovanstående kunde EU-domstolen slutligen konstatera att tjänster som av SAC tillhandahållits filialen i själva verket var att anse som tjänster tillhandahållna hela den svenska mervärdesskattegruppen.²⁹⁴ Genom anslutandet till mervärdesskattegruppen hade den beskattningsbara person som tidigare utgjorts av Filialen tillsammans med SAC följaktligen upplösts. Filialen var till följd av anslutandet till gruppen del av en ”ny” beskattningsbar person. Tjänstetillhandahållandet från SAC till filialen var

²⁸⁶ Se C-7/13 *Skandia* p. 24.

²⁸⁷ Se C-210/04 *FCE Bank* p. 34.

²⁸⁸ Se C-7/13 *Skandia* p. 25; C-210/04 *FCE Bank* p. 35.

²⁸⁹ Se C-7/13 *Skandia* p. 26.

²⁹⁰ Se C-7/13 *Skandia* p. 26.

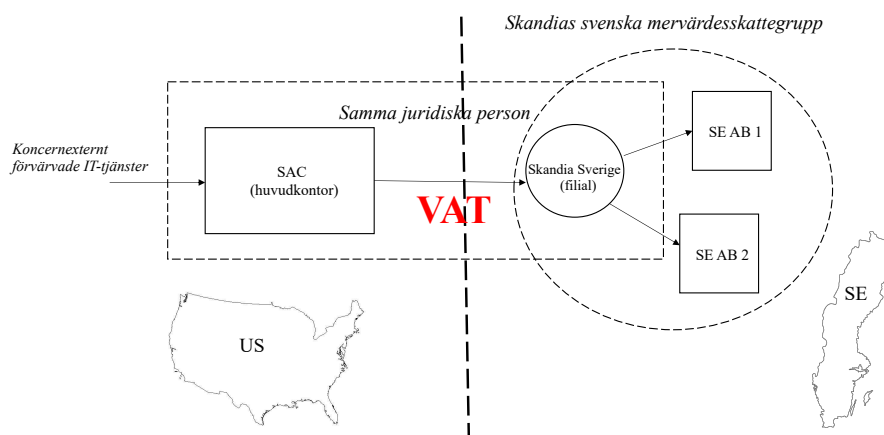
²⁹¹ Se C-7/13 *Skandia* p. 28.

²⁹² Se C-7/13 *Skandia* p. 29; C-162/07 *Ampliscientifica* p. 19.

²⁹³ Se C-7/13 *Skandia* p. 29.

²⁹⁴ Se C-7/13 *Skandia* p. 30.

därför att anse som beskattningsbara transaktioner.²⁹⁵ Till följd av att tillhandahållandet skedde från tredjeland var mervärdesskattegruppen skattskyldig för dessa transaktioner.²⁹⁶



Figur 9. Enligt EU-domstolen var tjänstetillhandahållanden från SAC till filialen föremål för mervärdesskatt.

Kommentar

I mål C-7/13 *Skandia* konstaterade EU-domstolen att tjänstetillhandahållanden från en huvudetablering i tredjeland till dess filial, vilken anslutit till en svensk mervärdesskattegrupp, var att anse som beskattningsbara transaktioner. Domstolen följde således inte, och hänvisade heller inte till, GA Wathelets förslag till avgörande. Härvid kan särskilt beaktas att den diskussion som förts av GA Wathelet beträffande icke-beskattningsbara personers eventuella möjlighet att ansluta till en mervärdesskattegrupp överhuvudtaget inte berörs av domstolen. EU-domstolen konstaterar blott, utan efterföljande diskussion, att det "är klarlagt" (eng. "it is common ground") att filialen ingår i en mervärdesskattegrupp.²⁹⁷

Med anledning av domstolens dom i *Skandia* antog mervärdesskattekommittén i oktober 2015 riktlinjer gällande regleringen i artikel 11. Enligt nämnda riktlinjer, som antogs med stor majoritet, är ett tillhandahållande från huvudetablering till filial, filial till filial eller filial till huvudetablering, varvid en av enheterna ingår i en mervärdesskattegrupp alternativt båda enheter ingår i var sin mervärdesskattegrupp, en beskattningsbar transaktion.²⁹⁸

²⁹⁵ Se C-7/13 *Skandia* p. 31–32.

²⁹⁶ Se C-7/13 *Skandia* p. 33–38.

²⁹⁷ Se C-7/13 *Skandia* p. 28.

²⁹⁸ Förutsatt att villkoren för en beskattningsbar transaktion enligt artikel 2(1) mervärdesskattedirektivet är uppfyllda. Se Guidelines resulting from the 105th meeting of 26 October 2015, Document A.

Domstolens dom i C-7/13 *Skandia* föranledde vidare ett ställningstagande från Skatteverket, publicerat den 23 november 2015. Ställningstagandet behandlar den mervärdesskatterättsliga behandlingen av gränsöverskridande tjänstetillhandahållanden mellan två etableringar inom samma företag, varvid den svenska etableringen har anslutit till en svensk mervärdesskattegrupp.²⁹⁹ Ställningstagandet behandlas i det följande.

8.4 Skatteverkets ställningstagande, dnr 131 628089-15/111

Skatteverket synes i nämnda ställningstagande följa den linje som fastlagts av EU-domstolen i *Skandia* – genom anslutandet till den svenska mervärdesskattegruppen anser Skatteverket att mervärdesskattegruppen bildar en egen beskattningsbar person, separat från den utländska etableringen. Förutsatt att övriga villkor för beskattningsbar transaktion är uppfyllda skall tillhandahållanden mellan den utländska etableringen och den svenska etableringen således mervärdesbeskattas. Skatteverket anser härvid att transaktionernas riktning är utan betydelse.³⁰⁰

Vidare är enligt Skatteverket utan betydelse huruvida etableringen i Sverige, vilken ingår i mervärdesskattegruppen, utgörs av en huvudetablering eller en filial. Oväsentligt är även huruvida det andra landet har implementerat artikel 11 i nationell rätt eller inte. Slutligen saknar även betydelse huruvida den utländska etableringen är belägen i en annan medlemsstat eller, som i C-7/13 *Skandia*, i tredjeland.

Kommentar

Skatteverket synes i nämnda ställningstagande följa den linje som fastlagts av EU-domstolen i C-7/13 *Skandia*.³⁰¹ Uppmärksammas kan emellertid att Skatteverkets ställningstagande enbart berör den situation att den svenska etableringen ingår i en svensk mervärdesskattegrupp. Situationen att den utländska huvudetableringen ingår i en utländsk mervärdesskattegrupp berörs överhuvudtaget inte.

EU-domstolens bedömning i *Skandia* har av vissa ansetts gå stick i stäv med den s.k. *FCE Bank*-principen.³⁰² Huruvida så är fallet kan diskuteras. Klart är

²⁹⁹ Skatteverkets ställningstagande, dnr 131 628089-15/111.

³⁰⁰ Se Skatteverkets ställningstagande, dnr 131 628089-15/111 avsnitt 4.3.

³⁰¹ Härvid kan vidare uppmärksammas att ställningstagandet är i linje med HFD:s bedömning i HFD 2015 ref. 22; se även HFD 2018 ref. 42 varvid HFD konstaterade att en filial som ingick i en dansk mervärdesskattegrupp ansågs ha blivit del av en ny beskattningsbar person, separat från dess svenska huvudetablering. HFD hänvisar i domen till C-7/13 *Skandia*, C-210/04 *FCE Bank* samt HFD 2015 ref. 22.

³⁰² Se Van Doesum & van Norden (2009); Courjon (2014) s. 22.

emellertid att domstolens avgörande i *Skandia* har gett upphov till flertalet frågor avseende gränsöverskridande tillhandahållanden av tjänster i samband med förekomsten av en mervärdesskattegrupp.³⁰³ Som konstaterats ovan i avsnitt 1.1 *Bakgrund* kan emellertid alltjämt antas osäkert i vilken utsträckning domstolens avgörande kan, och i synnerhet bör, tillämpas även på situationer utanför omständigheterna i C-7/13 *Skandia*.

Frågan aktualiseras nu åter i samband med C-812/19 *Danske Bank*. Målet, som i skrivande stund inväntar EU-domstolens bedömning, presenteras i det följande.

³⁰³ Se bl.a. Pfeiffer (2015b).

9 C-812/19 *Danske Bank*

I ett förhandsbesked från den 23 november 2018 meddelade Skatterättsnämnden att en svensk filial, vars huvudetablering i Danmark ingår i en dansk mervärdesskattegrupp, var att anse som en egen beskattningsbar person, separat från den danska huvudetableringen.³⁰⁴

Skatterättsnämndens förhandsbesked redogörs för i det följande.

9.1 Omständigheterna i målet

De huvudsakliga omständigheterna i ärendet kan sammanfattas enligt nedan:

Bolaget Danske Bank A/S, med huvudetablering i Danmark (i det följande ”huvudetableringen”) bedriver verksamhet i Sverige genom en svensk filial (i det följande ”filialen”). Den danska huvudetableringen tillhandahåller filialen tjänster, för vilka kostnaderna allokeras till filialen.³⁰⁵

Huvudetableringen är medlem i en dansk mervärdesskattegrupp. Filialen är däremot inte medlem i någon svensk mervärdesskattegrupp.³⁰⁶

Filialen ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden i syfte att få veta huruvida det förhållande att huvudetableringen anslutit till en dansk mervärdesskattegrupp medför att mervärdesskattegruppen är att betrakta som en egen beskattningsbar person separat från den svenska filialen, när filialen tillhandahåller tjänster från huvudetableringen och kostnaderna allokeras till filialen.³⁰⁷

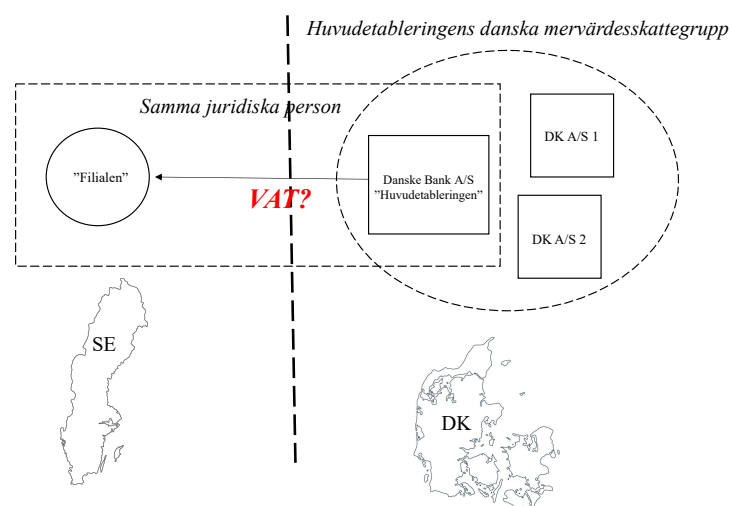
En översiktlig illustration av omständigheterna i målet kan ses i **Figur 10** nedan.

³⁰⁴ Se Skatterättsnämndens förhandsbesked av den 23 november 2018, dnr. 37-17/I.

³⁰⁵ Se Skatterättsnämndens förhandsbesked av den 23 november 2018, dnr. 37-17/I.

³⁰⁶ Se Skatterättsnämndens förhandsbesked av den 23 november 2018, dnr. 37-17/I.

³⁰⁷ Se Skatterättsnämndens förhandsbesked av den 23 november 2018, dnr. 37-17/I.



Figur 10. Översiktlig bild av transaktionsflöden, C-812/19.

9.2 Skatterättsnämndens bedömning

Skatterättsnämnden var inte enig – tre av sju ledamöter anmälde skiljaktig mening. I det följande presenteras inledningsvis majoritetens bedömning. Sedermera behandlas skiljaktig mening i ärendet.

9.2.1 Majoritetens bedömning

Skatterättsnämnden konstaterar i sin bedömning att filialen, till följd av dess beroendeställning gentemot den danska huvudetableringen, inte kan anses vara en självständig beskattningsbar person.³⁰⁸

Med hänvisning till bl.a. de principer som utarbetats av EU-domstolen i C-7/13 *Skandia* och riktlinjer antagna av mervärdesskattekommittén, framhåller Skatterättsnämnden att vid bildande av en mervärdesskattegrupp upphör gruppens medlemmar att betraktas som separata beskattningsbara personer. Gruppens medlemmar skall istället ses som en enda beskattningsbar person.³⁰⁹

Enligt dansk mervärdesskatterättslig reglering kan endast etableringar i Danmark ingå i en dansk mervärdesskattegrupp.³¹⁰ Huvudetableringen i Danmark ingår, som ovan nämnts, i en dansk mervärdesskattegrupp. Huvudetableringen har följaktligen därigenom ”lösgjort sig” från den svenska

³⁰⁸ Se Skatterättsnämndens förhandsbesked av den 23 november 2018, dnr. 37-17/I. SRN hänvisar härvid till C-210/04 *FCE Bank*.

³⁰⁹ Se Skatterättsnämndens förhandsbesked av den 23 november 2018, dnr. 37-17/I; se även HFD 2018 ref. 42.

³¹⁰ S.k. fællesregistrering, se 47 § 4 st. Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift (LBK nr. 760 af 21/06/16), momsloven.

filialen och bildat en ”ny” beskattningsbar person bestående av mervärdesskattegruppen. Transaktioner mellan huvudetableringen och filialen är således att anse som transaktioner mellan två separata beskattningsbara personer. Tjänstetillhandahållandena från huvudetableringen till filialen skall enligt Skatterättsnämndens majoritet således mervärdesbeskattas.³¹¹

9.2.2 Skiljaktig mening

Som nämnts ovan var tre av sju ledamöter skiljaktiga. Dessa tre ledamöter ansåg, i motsats till övriga, att den danska mervärdesskattegruppen *inte* bör ses som en separat beskattningsbar person i förhållande till filialen. Som stöd för denna uppfattning framhöver de tre ledamöterna framför allt det förhållande att filialen inte kan anses agera självständigt i samband med huvudetableringens tillhandahållande av tjänster. Något rättsligt förhållande innebärande ett ömsesidigt utbyte av prestationer kan således mellan filialen och huvudetableringen inte anses föreligga.³¹²

Noteras bör att de tre ledamöterna instämmer i majoritetens bedömning att en filial genom anslutandet till en mervärdesskattegrupp kan ”lösgöra sig” från den beskattningsbara person som tidigare utgjorts av filialen tillsammans med dess huvudetablering. Förhållandet är emellertid enligt de tre skiljaktiga ledamöterna ett annat när det, som i förevarande situation, är *huvudetableringen* som ansluter till en mervärdesskattegrupp, inte filialen. Ledamöterna framhåller härvid att den svenska filialen i förevarande situation således alltså skall anses bunden till huvudetableringen på så sätt att inbördes beskattningsbara transaktioner är uteslutna.³¹³

9.3 HFD:s bedömning

Med hänvisning till de riktlinjer som 2015 antagits av mervärdesskattekommittén kan HFD konstatera att en filial enligt dessa riktlinjer är att anse som en egen beskattningsbar person i en situation som den förevarande.³¹⁴ HFD framhåller härvid att nämnda riktlinjer antogs med stor majoritet,³¹⁵ innebärande att det bland medlemsstaterna råder relativt stor

³¹¹ Se Skatterättsnämndens förhandsbesked av den 23 november 2018, dnr. 37-17/I; jfr HFD 2018 ref. 42.

³¹² Se *Skiljaktig mening*, Skatterättsnämndens förhandsbesked av den 23 november 2018, dnr. 37-17/I; jfr C-210/04 *FCE Bank*.

³¹³ De skiljaktiga ledamöterna hänvisar härvid till C-210/04 *FCE Bank*; Se *Skiljaktig mening*, Skatterättsnämndens förhandsbesked av den 23 november 2018, dnr. 37-17/I.

³¹⁴ Se HFD protokollsbilaga i mål nr 6695-18 p. 29; se även Guidelines resulting from the 105th meeting of 26 October 2015, Document A.

³¹⁵ Se Guidelines resulting from the 105th meeting of 26 October 2015, Document A.

samstämmighet i frågan. Samtidigt påpekas av HFD att enighet emellertid saknas.³¹⁶

Med hänsyn till ovanstående ansåg HFD det nödvändigt att hänskjuta målet till EU-domstolen med följande tolkningsfråga:

*Utgör en svensk filial till en bank med huvudetablering i en annan medlemsstat en egen beskattningsbar person när huvudetableringen tillhandahåller filialen tjänster och allokerar kostnaderna för dessa till filialen, om huvudetableringen ingår i en mervärdesskattegrupp i den andra staten medan den svenska filialen inte ingår i någon svensk mervärdesskattegrupp?*³¹⁷

³¹⁶ Se HFD protokollsbilaga i mål nr 6695-18 p. 30.

³¹⁷ Se Begäran om förhandsavgörande framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) den 4 november 2019, C-812/19, *Danske Bank A/S mot Skatteverket*.

10 Diskussion och slutsats

Av föregående kapitel synes att EU-domstolens dom i C-7/13 *Skandia* har givit upphov till flertalet frågor avseende gränsöverskridande tillhandahållande av tjänster mellan en huvudetablering och dess filial, varvid en eller båda transaktionsparter ingår i en mervärdesskattegrupp. I såväl doktrin som inom EU:s institutioner har särskilt diskuterats den fortsatta tillämpningen av EU:s bedömning i avgörandet, i synnerhet med avseende på situationer vars omständigheter kan sägas gå utanför omständigheterna i C-7/13 *Skandia*. En central fråga är med andra ord vilka ramar som kan anses gälla avseende *Skandia*-målets prejudicerande verkan.

Frågan kring *Skandia*-målets fortsatta tillämpning har nu åter lyfts till diskussion i samband med C-812/19 *Danske Bank*. Nämda mål, i doktrin ofta benämnt ”reverse *Skandia*”, innebär att frågor som i *Skandia* lämnats obesvarade nu ställs på sin spets.

Av stor betydelse är härvid det territoriella tillämpningsområdet för artikel 11. Detta tillämpningsområde svarar mot artikelns territorialitetsrekvisit. EU-domstolen synes i *Skandia* ha tillämpat en snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11, vilket även förespråkas av Skatterättsnämnden i samband med C-812/19 *Danske Bank*. Omständigheterna i *Danske Bank* liknar i mångt och mycket situationen i *Skandia*. I *Danske Bank* är det emellertid, till skillnad från i *Skandia*, huvudetableringen som har anslutit till en mervärdesskattegrupp, inte filialen.

Förevarande uppsats har syftat till att utreda huruvida EU-domstolens bedömning i C-7/13 *Skandia* kan, och i synnerhet bör, tillämpas även på situationer utanför *Skandia*, däribland den omvända situation som nu aktualiseras i samband med C-812/19 *Danske Bank* – ”reverse *Skandia*”. I förevarande kapitel skall nu återknytas till de i avsnitt 1.2 presenterade frågeställningarna. Nämda frågeställningar, vissa besvarade under arbetets gång, skall i kommande diskussion nu sammanfattas och vidare diskuteras. Tyngdpunkten skall härvid framför allt läggas vid följande:

- Vad innefattas i begreppet ”personer” i artikel 11?
- Hur har territorialitetsrekvisitet i artikel 11 tolkats inom EU, och vilka konsekvenser kan respektive tolkning antas medföra?

samt

- Vad skiljer sig mellan situationen i C-7/13 *Skandia* och C-812/19 *Danske Bank*, och vad kan detta antas betyda för *Skandia*-målets prejudicerande verkan med avseende på *Danske Bank*?

I kommande diskussion skall inledningsvis diskuteras vilka sammanfattade slutsatser beträffande nuvarande rättsläge som möjligen kan dras av doktrin,

tidigare yttranden från EU:s institutioner samt praxis från EU-domstolen. Vidare skall i kapitlets andra del diskuteras tolkningen av territorialitetsrekvisitet i artikel 11 samt vilka konsekvenser respektive tolkningsväg kan tänkas medföra. I kapitlets tredje del skall sedermera klargöras de skillnader som kan konstateras mellan C-7/13 *Skandia* och C-812/19 *Danske Bank* samt om, och i så fall i vilken utsträckning, EU-domstolens bedömning i C-7/13 *Skandia* kan överföras till samt tillämpas på situationen i *Danske Bank*.

Slutligen skall i kapitlets fjärde och sista del diskussionen sammanfattas i en avslutande reflektion.

10.1 Nuvarande rättsläge

10.1.1 Begreppet ”personer” i artikel 11

Huruvida begreppet ”personer” så som uttrycks i artikel 11 mervärdesskattedirektivet kan anses innefatta såväl beskattningsbara som icke-beskattningsbara personer ansågs som ovan diskuterats länge oklart. Idag synes emellertid den allmänna uppfattningen, såväl inom doktrin som bland EU:s institutioner, vara att medlemsstaterna vid implementering av artikel 11 *får* tillåta icke-beskattningsbara personer att ansluta till en mervärdesskattegrupp.

Uppmärksammas bör att detta inte innebär att medlemsstaterna *skall* tillåta icke-beskattningsbara personer att ansluta till en mervärdesskattegrupp. Vidare följer av artikel 11 andra stycket att medlemsstaterna vid implementering av artikel 11 får ”anta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom användning av denna bestämmelse”. Detta har i praxis uttryckts innebära att medlemsstaterna genom nationella villkor kan utesluta särskilda enheter från möjligheten att ansluta till en mervärdesskattegrupp. Medlemsstaterna kan således med stöd av andra stycket i artikel 11 rent faktiskt utesluta icke-beskattningsbara personer.

Som synes råder således idag en övergripande konsensus gällande frågan huruvida även icke-beskattningsbara personer skall tillåtas ansluta till en mervärdesskattegrupp. Ett avstamp från denna allmänna uppfattning kan emellertid ses i GA Wathelets förslag till avgörande i C-7/13 *Skandia*. Enligt Wathelet skall med ”personer” förstå rättssubjekt. Till följd av att en filial inte utgör ett separat rättssubjekt är filialer således inte att förstå som ”personer som är etablerade i medlemsstaten” i artikel 11:s mening. En filial kan enligt GA Wathelet följaktligen inte, separat från dess huvudetablering, ansluta till en mervärdesskattegrupp.

Intressant är att ovan nämnda resonemang från GA Wathelets sida överhuvudtaget inte berörs i EU-domstolens slutliga bedömning i C-7/13 *Skandia*. Av domstolens dom kan ses att den svenska filialen konstaterades beroende av dess amerikanska huvudetablering och var därmed inte att anse som en egen beskattningsbar person. Domstolen konstaterar blott, utan efterföljande diskussion eller övrig förklaring, att det ”är klarlagt” att filialen ingår i en svensk mervärdesskattegrupp.

Nämnda uttalande från domstolen är emellertid svårtolkat. Tolkningen får anses kompliceras med hänsyn till den ovan nämnda *principen om kompetensfördelning*.³¹⁸

Av principen om kompetensfördelning följer att EU-domstolen genom dess förhandsavgöranden enkom har till uppgift att klargöra hur viss unionsrättslig bestämmelse skall förstås. Domstolen skall följaktligen endast ange den närmare innebörden av unionsrätten men skall inte själv avdöma ett slut i det aktuella målet – detta ankommer istället på den nationella domstolen i fråga. Härvid bör emellertid noteras att tolkning av viss EU-rättslig bestämmelse sällan kan ske fritt från sakomständigheterna i det enskilda fallet.

Som nämnts ovan konstaterade EU-domstolen i C-7/13 *Skandia* att det ansågs ”klarlagt” att den svenska filialen ingick i en svensk mervärdesskattegrupp. Detta uttalande från domstolen kan å ena sidan tolkas så, att ”personer som är etablerade i medlemsstaten” enligt artikel 11 innefattar även filialer. Å andra sidan bör beaktas att det i svensk reglering stadgas att en beskattningsbar persons fasta etableringsställen i Sverige får ingå i en mervärdesskattegrupp. Denna reglering återges inledningsvis av EU-domstolen i avgörandet. Domstolens formulering (”är klarlagt”, jfr. eng. ”it is common ground”) kan med detta i åtanke således även tolkas så, att det enligt domstolen är upp till nationella domstolar att avgöra huruvida en person är en person ”etablerad i medlemsstaten” i enlighet med artikel 11.

Sammanfattningsvis kan anses att det är svårt att bedöma i vilken mån EU-domstolen vid bedömningen avseende begreppet ”personer etablerade i medlemsstaten” i *Skandia* har tagit hänsyn till den svenska regleringen.

10.1.2 Tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11

Som behandlats ovan har gällande territorialitetsrekvisitet i artikel 11 i huvudsak två tolkningsvägar kunnat utkristalliseras, snäv respektive bred tolkning.³¹⁹ Av de riktlinjer som antagits av mervärdesskattekommittén kan

³¹⁸ Se avsnitt 1.6.1.2 *Subsidiärrätt*.

³¹⁹ Se kapitel 7 (iv) *Territoriellt tillämpningsområde*.

utläsas en snäv tolkning, vilket även ses tillämpas av EU-domstolen i C-7/13 *Skandia*.³²⁰

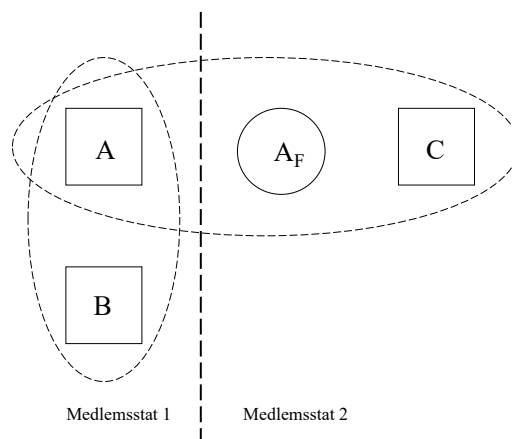
Beroende på huruvida en bred eller snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11 tillämpas uppkommer skilda konsekvenser. Dessa diskuteras i det följande.

10.2 Konsekvenser och risker

10.2.1 Bred tolkning

10.2.1.1 Dubbla medlemskap

Som redogjorts för i kapitel 7 anges ibland att en bred tolkning av territorialitetsrekvisitet har sin grund i den s.k. *FCE Bank*-principen. Det förhållande att *FCE Bank*-principen inom EU får anses väletablerad kan i sin tur anses tala för en bred tolkning av territorialitetsrekvisitet. Som skall visas i **Figur 11** nedan medför emellertid en bred tolkning en öppning för mervärdesskatterättsliga upplägg som inte kan antas vara i linje med mervärdesskattedirektivets syften.



Figur 11. Bred tolkning och dubbla medlemskap.

Antag att såväl medlemsstat 1 som medlemsstat 2 har implementerat artikel 11 i nationell rätt. I medlemsstat 2 tillämpas en bred tolkning av territorialitetsrekvisitet. Antag vidare att en huvudetablering (A) med säte i medlemsstat 1 ingår i en mervärdesskattegrupp tillsammans med företag B. A:s filial (A_F) i medlemsstat 2 ingår i sin tur i en mervärdesskattegrupp tillsammans med C.

³²⁰ Även här bör emellertid beaktas att det kan anses svårbedömt huruvida domstolen i denna fråga har tagit hänsyn till den svenska regleringen i fråga.

Till följd av att medlemsstat 2 tillämpar en bred tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11 är enligt medlemsstat 2 även A att anse som medlem i mervärdesskattegruppen i medlemsstat 2.

Av **Figur 11** ovan kan ses att den breda tolkning som tillämpas i medlemsstat 2 resulterar i att A anses tillhöra två mervärdesskattegrupper i två skilda medlemsstater samtidigt. Konstruktionen som härigenom har uppkommit innebär följaktligen att samtliga tillhandahållanden som involverar A är out of scope. En sådan situation får, så som även påpekas av GA Wathelet,³²¹ anses strida mot mervärdesskattedirektivets syften. Härvid bör även beaktas att ett uttryckligt syfte med artikel 11 har angivits vara att bekämpa skatteflykt, skatteundandragande och missbruk – ett syfte som inte kan anses vara i linje med den mervärdesskatterättsliga situation som uppkommer i **Figur 11** ovan.

En bred tolkning av territorialitetsrekvisitet riskerar vidare medföra långtgående externa effekter. Dylika effekter kan antas strida mot principen om medlemsstaternas skattesuveränitet. Detta diskuteras i det följande.

10.2.1.2 Externa effekter och skattesuveränitet

Som nämnts ovan skall gränsöverskridande tillhandahållanden av tjänster (B2B) som utgångspunkt beskattas i det land där förvärvaren är etablerad.³²² Mot denna bakgrund gör sig problematiken kring externa effekter särskilt gällande i samband med gränsöverskridande tillhandahållanden *från* en medlem i en mervärdesskattegrupp *till* en filial tillhörande en annan medlem i mervärdesskattegruppen. Detta illustreras i **Figur 12** och **Figur 13** nedan.

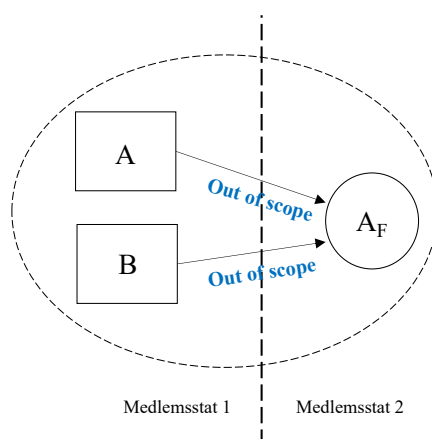
Antag att medlemsstat 1 har implementerat artikel 11 i nationell rätt. Antag vidare att en huvudetablering (A) i medlemsstat 1 har en filial (A_F) i medlemsstat 2. A ingår i en mervärdesskattegrupp tillsammans med ett annat företag (B) i medlemsstat 1.

Till följd av att A och B tillsammans ingår i en mervärdesskattegrupp utgör A och B i mervärdesskattehänseende en och samma beskattningsbara person. Tillämpas härvid en bred tolkning i enlighet med *FCE Bank*-principen, utgör A_F del av samma beskattningsbara person som A. Följaktligen utgör A, A_F och B del av samma beskattningsbara person – mervärdesskattegruppen.

Det är således utan betydelse huruvida tjänster som tillhandahålls A_F tillhandahålls från A eller B – tillhandahållandena sker inom samma beskattningsbara person och är följaktligen out of scope, se **Figur 12**.

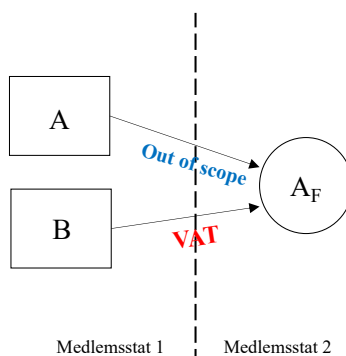
³²¹ Se GA Wathelets förslag till avgörande i mål C-7/13 *Skandia* p. 57–58.

³²² Se avsnitt 2.1.2 *Omvänd skattskyldighet*.



Figur 12. Bred tolkning.

Om det *inte* förelåg en mervärdesskattegrupp i medlemsstat 2 skulle A_F inte vara att anse som del av samma beskattningsbara person som B. Tillhandahållanden från B skulle således ha beskattats enligt reglerna kring omvänd skattskyldighet i medlemsstat 2, se **Figur 13**. Observeras bör att tillhandahållanden från A till A_F även i situationen i **Figur 13** är out of scope till följd av *FCE Bank*-principen.



Figur 13. Tillhandahållanden från B beskattas i medlemsstat 2 enligt reglerna kring omvänd skattskyldighet.

En bred tolkning av territorialitetsrekvisitet innebär således för medlemsstat 2 externa effekter i form av förlorade skatteintäkter i samband med tillhandahållanden från B till A_F i den situation som ses exemplifierad ovan i **Figur 12**. Dessa förlorade skatteintäkter får antas problematiska med hänsyn till principen om medlemsstaternas skattesuveränitet.

Nämnda problematik försvåras än mer av det faktum att medlemsstaterna vid implementering av artikel 11 åtnjuter ett relativt brett tolkningsutrymme. Som nämnts ovan kan medlemsstaterna genom nationella villkor bl.a. utesluta särskilda enheter från möjligheten att ansluta till en mervärdesskattegrupp. Enbart det förhållande att medlemsstat 2 har implementerat artikel 11 säger således inget om huruvida mervärdesskattegruppen i medlemsstat 1 (se **Figur 12**) anses utgöra en mervärdesskattegrupp enligt de villkor som uppställs enligt nationell rätt i medlemsstat 2.

Än mer problematiskt kan tänkas vara om medlemsstat 2 valt att *inte* implementera artikel 11 i nationell rätt. De externa effekter som illustreras i **Figur 12** och **Figur 13** ovan får i en sådan situation antas särskilt svårsmälta för medlemsstat 2.

Beaktas bör emellertid att artikel 11, som ovan nämnts, inte till karaktären kan anses utgöra en undantagsbestämmelse eller en specialbestämmelse som bör tolkas restriktivt.³²³ Av detta kan möjligtvis dras slutsatsen att valet att *inte* implementera artikel 11 inte bör tillmätas större betydelse än valet att implementera artikel 11. De externa effekter som uppkommer i medlemsstat 2 kan mot denna bakgrund möjligtvis anses något ”mildare”.

Sammanfattningsvis kan emellertid konstateras att de externa effekter som kan uppkomma i samband med en bred tolkning av territorialitetsrekvisitet får anses inkompatibla med principen om medlemsstaternas skattesuveränitet.

Mot denna bakgrund kan argumenteras för att istället tillämpa en snäv tolkning. Som skall belysas nedan riskerar emellertid en snäv tolkning åtföljas av andra problem. Detta diskuteras i det följande.

10.2.2 Snäv tolkning

10.2.2.1 Olikbehandling och skatteneutralitet

En snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet kan möjligtvis angripas med hänvisning till principen om skatteneutralitet. Principen om skatteneutralitet har som ovan nämnts av EU-domstolen uttalats utgöra ett hinder för att ekonomiska aktörer som utför likadana transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehanvändande. Av detta följer att principen om skatteneutralitet åsidosätts om den rättsliga form i vilken den skattskyldige bedriver sin verksamhet är avgörande för möjligheterna att utnyttja ett undantag från skatteplikt.³²⁴

Som skall illustreras i **Figur 14** och **Figur 15** nedan kan en snäv tolkning möjligen krocka med principen om skatteneutralitet.

Antag att en huvudetablering (B) med säte i medlemsstat 1 har ett dotterbolag (B_{DB}) i medlemsstat 1. Vidare har B en filial (B_F) i medlemsstat 2. Denna filial är likt filialen i C-7/13 *Skandia* och filialen i C-812/19 *Danske Bank* konstaterat beroende av huvudetableringen B.

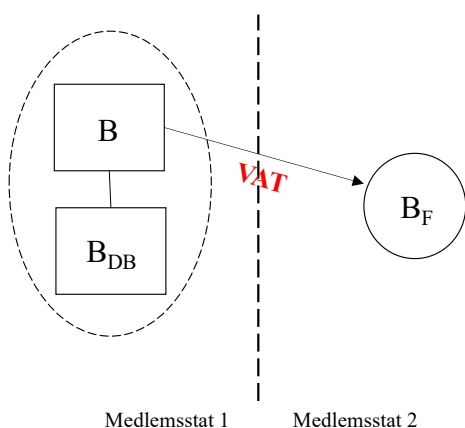
Situation 1: B och B_{DB} ingår tillsammans i en mervärdesskattegrupp. Om territorialitetsrekvisitet i artikel 11 tolkas enligt en snäv tolkning anses B och B_F utgöra två separata beskattningsbara personer – *FCE Bank*-principen har

³²³ Se avsnitt 3.2.1 *Artikel 11 rådets direktiv 2006/112/EG*.

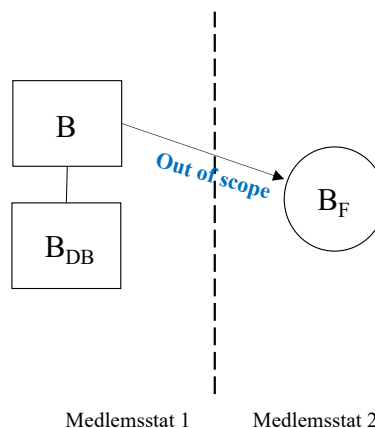
³²⁴ Se avsnitt 5.1 *Neutralitet och harmonisering på mervärdesskatteområdet*.

härmed åsidosatts. Tillhandahållanden mellan B och B_F anses således enligt en snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet utgöra beskattningsbara transaktioner.³²⁵ Se **Figur 14**.

Situation 2: Ingen mervärdesskattegrupp föreligger. *FCE Bank*-principen gäller. Tillhandahållanden mellan B och B_F är följaktligen out of scope. Se **Figur 15**.



Figur 14. *Situation 1:* B och B_{DB} ingår i en mervärdesskattegrupp.



Figur 15. *Situation 2:* Ingen mervärdesskattegrupp föreligger.

Av **Figur 14** och **Figur 15** synes att en snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11 innebär att ekonomiska aktörer (i form av beskattningsbara personer: mervärdesskattegruppen i *Situation 1* respektive B i *Situation 2*) som utför likadana transaktioner (tillhandahållanden mellan B och B_F) i mervärdesskattehänseende behandlas olika.

Observeras bör emellertid att EU-domstolen i praxis uttalat att skattskyldiga personer normalt själva kan välja de organisatoriska strukturer och transaktionsvillkor som är mest lämpade för deras näringsverksamhet och som kan lätta deras skattebörda.³²⁶

10.2.2.2 Förhållande till C-210/04 *FCE Bank*

Som behandlats i kapitel 7 ovan anses EU-domstolens bedömning i C-210/04 *FCE Bank* ofta utgöra grunden till en bred tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11. Av förespråkarna för en snäv tolkning har härvid emellertid invänts att nämnda mål överhuvudtaget inte berör mervärdesskattegrupper, varför målet inte kan anses utgöra vägledning för tolkningen av territorialitetsrekvisitet.

³²⁵ Förutsatt att övriga villkor för en beskattningsbar transaktion är uppfyllda, se avsnitt 2.1.1 *Beskattningsbar transaktion*.

³²⁶ Se avsnitt 5.1 *Neutralitet och harmonisering på mervärdesskatteområdet*.

Ikke desto mindre bör beaktas att den brittiska huvudetableringen i C-210/04 *FCE Bank* likafullt var medlem i en mervärdesskattegrupp i Storbritannien. Mot denna bakgrund är det möjligt att argumentera för att situationen i C-210/04 *FCE Bank* utgjorde en "reverse *Skandia*" likt situationen i C-812/19 *Danske Bank*. I linje med detta resonemang kan följaktligen hävdas att EU-domstolen redan har avdömt en närmast identisk situation som i det nu aktuella *Danske Bank*, varför en bred tolkning av territorialitetsrekvisitet bör tillämpas även denna gång.

10.2.3 Möjlig "kombinationslösning"?

Av diskussionen ovan följer att såväl bred som snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet riskerar åtföljas av vissa bekymmer. Som exemplifierats i **Figur 12** och **Figur 13** respektive **Figur 14** och **Figur 15** riskerar respektive tolkningsväg krocka med grundläggande principer på mervärdesskatteområdet.

Oaktat att en bred respektive snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet innebär skilda konsekvenser, kan ses att vissa problem inte tycks vara möjliga att undvika. Som illustrerades i **Figur 12** och **Figur 13** kan en bred tolkning anses oförenlig med principen om medlemsstaternas skattesuveränitet. Mot denna bakgrund kan tänkas lockande att istället tillämpa en snäv tolkning. Likafullt kan konstateras att problematiken beträffande externa effekter genom en snäv tolkning inte elimineras – effekterna tar blott en annan skepnad. Samtidigt som externa effekter i form av förlorade skatteintäkter undviks, innebär en snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet "nya" externa effekter i form av att den bland EU:s medlemsländer väletablerade *FCE Bank*-principen inskränks.

Som kunde konstateras ovan gör sig problematiken kring externa effekter särskilt gällande i samband med tillhandahållanden *från* mervärdesskattegruppen.³²⁷ I syfte att minimera dessa externa effekter kan en möjlig lösning tänkas bestå i att göra tolkningen av territorialitetsrekvisitet beroende av tillhandahållandets riktning, d.v.s. beroende av huruvida tillhandahållandena sker *till* eller *från* mervärdesskattegruppen. Se härvid **Figur 12** och **Figur 13**.

I syfte att undvika externa effekter i form av förlorade skatteintäkter i medlemsstat 2 bör tillhandahållanden *från* mervärdesskattegruppen till A_F beskattas.

I syfte att undvika externa effekter i form av att *FCE Bank*-principen överträds bör tillhandahållanden i motsatt riktning, d.v.s. från A_F *till* mervärdesskattegruppen, anses out of scope.

³²⁷ Se avsnitt 10.2.1.2 *Externa effekter och skattesuveränitet*.

Denna ”kombination” av en snäv och en bred tolkning innebär således att medlemsstat 2 inte förlorar skatteintäkter samtidigt som *FCE Bank*-principen alltjämt respekteras vid tillhandahållanden från A_F.

Ovan föreslagna ”kombinationslösning” förändrar emellertid inte den ”icke-harmonisering” avseende regleringen av mervärdesskattegrupper som alltjämt råder. Oberoende av vilken tolkningsväg som väljs, kan antas att problemen kring gränsöverskridande tillhandahållanden varvid en eller båda transaktionsparter ingår i en mervärdesskattegrupp kommer att kvarstå så länge medlemsstaterna skiljer sig åt vad gäller implementering och tolkning av artikel 11. Riskerna med nämnda icke-harmonisering diskuteras i det följande.

10.2.4 Risker med icke-harmonisering

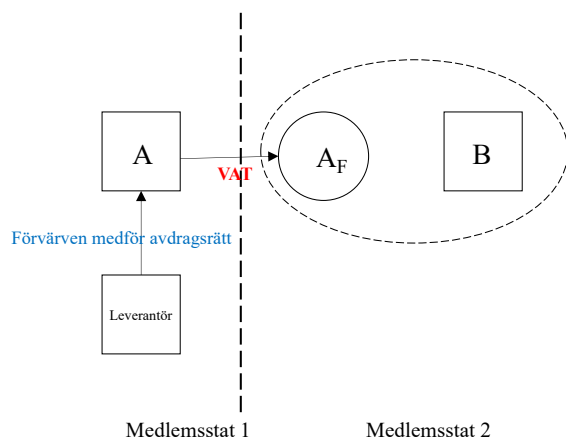
Antag att såväl medlemsstat 1 som medlemsstat 2 har implementerat artikel 11 i nationell rätt. I medlemsstat 1 tillämpas en snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet. I medlemsstat 2 tillämpas en bred tolkning av territorialitetsrekvisitet.

Antag vidare att en huvudetablering (A) med säte i medlemsstat 1, förvärvar tjänster från en leverantör (Leverantör) i medlemsstat 1. A tillhandahåller dessa tjänster till A:s filial (A_F) i medlemsstat 2. A_F ingår i en mervärdesskattegrupp.

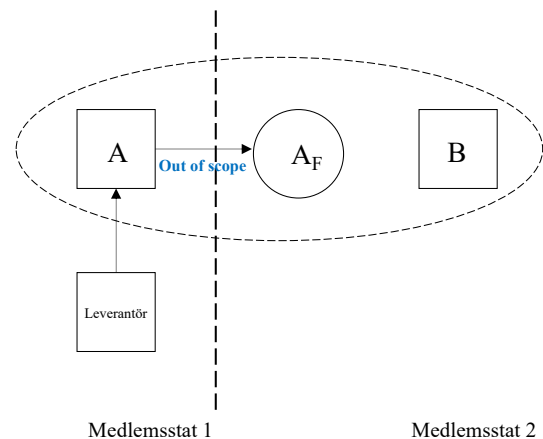
Till följd av att medlemsstat 1 tillämpar en snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet är A inte del av mervärdesskattegruppen i medlemsstat 2. Tillhandahållanden från A till A_F skall enligt medlemsstat 1 således beskattas i medlemsstat 2. Eftersom A utför beskattningsbara transaktioner har A avdragsrätt för ingående mervärdesskatt hänförlig till förvärven från leverantören.³²⁸ Se **Figur 16**.

Enligt medlemsstat 2 är emellertid A, i enlighet med en bred tolkning, att anse som del av mervärdesskattegruppen. Tillhandahållanden mellan A och A_F är enligt medlemsstat 2 således out of scope. Se **Figur 17**.

³²⁸ Det kan rimligtvis antas att det föreligger ett ”direkt och omedelbart samband” mellan dessa transaktioner, se avsnitt 2.1.1 *Beskattningsbar transaktion*.



Figur 16. Perspektiv medlemsstat 1, snäv tolkning.



Figur 17. Perspektiv medlemsstat 2, bred tolkning.

Till följd av icke-harmoniseringen mellan medlemsstat 1 och medlemsstat 2 har således uppkommit en situation där A erhåller avdragsrätt till följd av transaktioner som aldrig beskattas.

10.3 C-7/13 *Skandia* & C-812/19 *Danske Bank*

Ovan har exemplifierats vilka konsekvenser som en snäv respektive bred tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11 kan tänkas medföra, samt riskerna med icke-harmonisering. I kommande del av diskussionen skall diskuteras om, och i så fall i vilken utsträckning, EU-domstolens bedömning i C-7/13 *Skandia* (innefattande en snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet) kan överföras till och tillämpas på situationen i C-812/19 *Danske Bank*.

I Skatterättsnämndens förhandsbesked hänvisar nämnden till EU-domstolens avgörande i *Skandia*. Oaktat att situationen i *Danske Bank* i mångt och mycket liknar situationen i *Skandia* föreligger likafullt vissa skillnader.

För den fortsatta diskussionen bör dessa skillnader inledningsvis klargöras. De huvudsakliga skillnaderna mellan situationen i C-7/13 *Skandia* och C-812/19 *Danske Bank* presenteras således i det följande.

10.3.1 Skillnader

De huvudsakliga skillnaderna mellan C-7/13 *Skandia* och C-812/19 *Danske Bank* är följande:

- (i) Tillhandahållandena i C-812/19 *Danske Bank* är rent unionsinterna: såväl filial som huvudetablering är etablerade inom EU. I C-7/13 *Skandia* var det fråga om import från tredjeland: filialen etablerad inom EU, huvudetableringen i tredjeland.
- (ii) I C-7/13 *Skandia* var det filialen som var medlem i en mervärdesskattegrupp. I C-812/19 *Danske Bank* är det huvudetableringen som är medlem i en mervärdesskattegrupp.

Ovanstående skillnader tydliggör vilka frågor som inte kan anses vara besvarade av EU-domstolen. Dessa frågor behandlas i det följande.

10.3.2 C-7/13 *Skandia* vid unionsinterna situationer?

I *Skandia* var fråga om tjänstetillhandahållanden från huvudetablering i tredjeland till dess filial inom EU. Det kan därför anses vara på sin plats att diskutera huruvida *Skandia* ska tillämpas även i rent unionsinterna situationer, så som i C-812/19 *Danske Bank*.

Av domstolens dom i *Skandia* synes emellertid att bedömningen inte görs med utgångspunkt i territorialitet, utan snarare med utgångspunkt i föreliggande rättsliga förhållanden mellan de berörda enheterna, i synnerhet huruvida filialen och huvudetableringen kan anses utgöra två separata beskattningsbara personer. Således synes vara av mindre betydelse huruvida situationen gäller tredjeland och EU eller är rent unionsintern. Det kan därför argumenteras för att det fortsatta tillämpningsområdet för C-7/13 *Skandia* inte bör begränsas till situationer när tillhandahållanden sker från tredjeland till en medlemsstat.

10.3.3 C-7/13 *Skandia* vid "reverse *Skandia*"?

Som nämnts ovan uppkommer genom bildandet av en mervärdesskattegrupp en ny beskattningsbar person. Av EU-domstolens bedömning C-7/13 *Skandia* följer vidare att den beskattningsbara person som tidigare utgjordes av en filial tillsammans med dess huvudetablering skall anses "upplöst" i samband med filialens anslutande till en mervärdesskattegrupp.

Den för förevarande uppsats centrala frågan är nu huruvida denna upplösning även skall anses ske när situationen är den omvända, så som i C-812/19 *Danske Bank*.

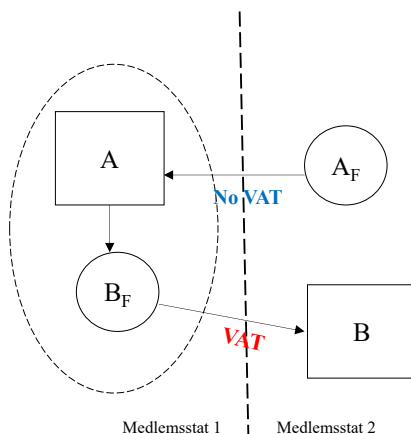
I enlighet med definitionen av beskattningsbar person i artikel 9(1) mervärdesskattedirektivet skall ekonomisk verksamhet bedrivas

självständigt. Såväl Skatterättsnämnden som HFD har i samband med C-812/19 *Danske Bank* kunnat konstatera att den svenska filialen är beroende av dess danska huvudetablering och således utgör del av huvudetableringen i Danmark. I HFD:s bedömning synes vidare konstateras att den svenska filialen inte bär den med verksamheten förenade ekonomiska risken.

Att den danska huvudetableringen ansluter till en mervärdesskattegrupp bör rimligtvis inte ändra vare sig den beroendeställning som filialen befinner sig i gentemot huvudetableringen eller övriga ekonomiska förhållanden. Mot denna bakgrund kan te sig något märkligt att den svenska filialen i samband med huvudetableringens anslutande till mervärdesskattegruppen plötsligt uppfyller kravet på självständighet, så som uttrycks i artikel 9(1) mervärdesskattedirektivet.

Argumentationen ovan ses även lyftas av de tre skiljaktiga ledamöterna i Skatterättsnämndens förhandsbesked. De tre skiljaktiga ledamöterna instämmer visserligen i EU-domstolens bedömning i C-7/13 *Skandia*, men framhåller att samma slutsats inte är möjlig i en omvänd situation (d.v.s. när huvudetableringen ingår i en mervärdesskattegrupp, inte filialen).

Det kan emellertid argumenteras för att detta ”mellanting” mellan en snäv och bred tolkning av territorialitetsrekvisitet, föreslaget av de tre skiljaktiga ledamöterna, öppnar upp för konstlade upplägg i strid mot mervärdesskattedirektivets syften. Detta illustreras i **Figur 18** nedan.



Figur 18. Konstlat upplägg i strid mot mervärdesskattedirektivets syften?

Enligt de tre skiljaktiga ledamöterna bör EU-domstolens bedömning i C-7/13 *Skandia* inte tillämpas i den omvända situationen. Av detta följer att tillhandahållanden från A_F till A i enlighet med *FCE Bank*-principen är out of scope. Inom mervärdesskattegruppen är tillhandahållanden mellan A och B_F out of scope. Tillhandahållanden från B_F till B är emellertid enligt *Skandia* att anse som tillhandahållanden mellan två beskattningsbara personer och således beskattningsbara, förutsatt att övriga villkor för en beskattningsbar transaktion är uppfyllda.

Situationen som följer av de skiljaktiga ledamöternas förslag, illustrerad i **Figur 18** ovan, innebär således att en mervärdesskattegrupp genom skattefria gränsöverskridande tillhandahållanden kan förvärva tjänster från en filial, för att sedermera genom gränsöverskridande, beskattade transaktioner tillhandahålla dessa tjänster till en huvudetablering. Härigenom åstadkommer, alternativt bibehåller, mervärdesskattegruppen rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt.

Det kan argumenteras för att ovan, i **Figur 18** illustrerade situation utgör ett konstlat upplägg, i strid mot mervärdesskattedirektivets syften. Vidare kan nämnda upplägg anses särskilt problematiskt i ljuset av ett av artikel 11:s bakomliggande syften – att motverka skattemissbruk.

10.4 Avslutande reflektion

Av diskussionen ovan framgår tydligt att såväl en bred som en snäv tolkning av territorialitetsrekvisitet i artikel 11 åtföljs av komplikationer. I nuläget tycks med andra ord saknas ”patentlösning” för den problematik som gränsöverskridande tjänstetillhandahållanden i samband med mervärdesskattegrupper riskerar medföra.

En möjlig lösning, föreslagen i avsnitt 10.2.3 ovan, är en ”kombination” av nämnda tolkningar. Oaktat hur territorialitetsrekvisitet i artikel 11 tolkas kvarstår icke desto mindre det faktum att det alltjämt synes råda en betydande diskrepans beträffande medlemsstaternas tolkning och implementering av artikel 11. Denna diskrepans tillför, som diskuterats ovan i avsnitt 10.2.4, en egen dimension av problem och bör följaktligen hanteras. Hur denna icke-harmonisering bör angripas kan emellertid besvaras på skilda sätt. Ett alternativ är att göra implementeringen av artikel 11 obligatorisk (från ”får” till ”skall”). Ett annat alternativ är att helt och hållet slopa konceptet. Sistnämnda förslag, inte minst sett mot de fördelar som artikel 11 medför ur neutralitetssynpunkt, ter sig emellertid som ett mindre lämpligt alternativ. Vidare bör härvid uppmärksammas de administrativa fördelar som en mervärdesskattegruppering kan innebära, såväl för medlemmarna i sig som för nationella skattemyndigheter.

Under arbetet med förevarande uppsats har tydligt framgått att den unionsrättsliga regleringen av mervärdesskattegrupper historiskt sett har givit, och fortsätter att ge, upphov till flertalet frågor. Hur gränsöverskridande tillhandahållanden av tjänster i mervärdesskattehänseende skall behandlas, varvid en eller båda transaktionsparter ingår i en mervärdesskattegrupp, kan följaktligen konstateras vara en mycket komplicerad problemställning. Att området är invecklat kan vidare anses bekräftas av den avsaknad av enighet som synes råda inom EU. De riktlinjer som 2015 antogs av mervärdesskattekommittén med anledning av C-7/13 *Skandia* antogs inte av en enig kommitté. Härvid kan även beaktas det faktum att nära hälften av

Skatterättsnämndens ledamöter i samband med det förhandsbesked som nu aktualiseras i C-812/19 *Danske Bank* var skiljaktiga.

Avslutningsvis kan konstateras att det i kölvattnet av C-7/13 *Skandia* alltså råder viss ovisshet. Samtidigt har bland EU:s medlemsstater kunnat konstateras ett ökande intresse för regleringen av mervärdesskattegrupper i artikel 11. Skäl att anta att detta intresse inom en snar framtid kommer att avta synes vidare saknas. Med hänsyn till detta är följaktligen av stor betydelse att kvarstående frågetecken i största möjliga mån rätas ut. EU-domstolens kommande dom i mål C-812/19 *Danske Bank* får mot denna bakgrund anses i hög grad efterlängtat – förhoppningsvis kan nuvarande oklara rättsläge härigenom tydliggöras.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Offentligt tryck

Sverige

Utredningsbetänkanden

Dir. 2016:58 Översyn av mervärdesskattelagstiftningen

SOU 2016:76 Skatt på finansiell verksamhet

Propositioner

Prop. 1997/98:148 Gruppregistrering i mervärdesskattesystemet, m.m.

Prop. 2012/13:124 Begreppet beskattningsbar person – en teknisk anpassning av mervärdesskattelagen

Myndighetspublikationer

Skatteverkets ställningstagande av den 23 november 2015, ”Tillhandahållande av tjänster mellan två etableringar inom ett företag när den ena etableringen ingår i en svensk mervärdesskattegrupp”, Dnr. 131 628089-15/111.

Skatteverkets ställningstagande av den 27 maj 2019, ”Tillhandahållanden av tjänster mellan ett företags etablering i Sverige och en utländsk mervärdesskattegrupp där företaget är medlem”, Dnr. 202 177887-19/111.

Europeiska unionen

Europeiska kommissionen

‘Arrangements for levying VAT on groups’, Directorate General XXI (Customs and Indirect Taxation), 1997, XXI/3138/97-EN.

Commission staff working document, Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT system, Bryssel, 1 december 2010, SEC(2010) 1455 final.

Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on the VAT group option provided for in Article 11 of Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, Bryssel, 2 juli 2009, COM(2009) 325 final.

Proposal for a second Council directive for the harmonization among Member States of turnover tax legislation, concerning the form and the methods of application of the common system of taxation on value added, 14 april 1965, tillgänglig via <<http://aei.pitt.edu/6881/1/6881.pdf>>.

Proposal for a sixth Council directive on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes, Bryssel, 20 juni 1973, COM(73) 950.

VAT Committee, Guidelines resulting from the 105th meeting of 26 October 2015, Document A, taxud.c.1(2016)7465801 – 886.

VAT Committee, Working Paper No 813: ‘Case C-85/11, *Commission vs. Ireland* and C-480/10, *Commission vs. Sweden*, Bryssel, 29 juli 2014, taxud.c.1(2014)2773566.

VAT Committee, Working Paper No 845: ‘CJEU Case C-7/13 *Skandia America: VAT group*’, Bryssel, 17 februari 2015, taxud.c.1(2015)747072.

VAT Committee, Working Paper No 879: ‘CJEU Case C-7/13 *Skandia America: VAT grouping – the point of view of the VAT Expert Group*’, Bryssel, 22 september 2015, taxud.c.1(2015)4389038.

VAT Committee, Working Paper No 918: ‘Meaning of “financial, economic and organisational links” among VAT group members’, Bryssel, 16 februari 2017, taxud.c.1(2017)982178.

VAT Expert Group, VEG No 070 REV1: ‘Paper on topic for discussion, Meaning of “financial, economic and organisational links” among VAT group members’, Bryssel, 19 mars 2018, taxud.c.1(2018)1668166.

Elektroniska källor

European Commission, "VAT Committee",
<https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en>,
besökt 2020-04-02.

Skatteverket, "Sambandet mellan EU-rätt och nationell rätt", *Rättslig vägledning*,
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.5/339517.html>>, besökt 2020-03-20.

Svenskt Näringsliv, "Reformera finansmomsen med frivillig skattskyldighet",
<https://www.svensktnaringsliv.se/material/skrivelser/s5_2019_190904-reformera-finansmomsen-med-frivillig-skattskyldigh_742875.html/BINARY/S5_2019_190904%20Reformera%20finansmomsen%20med%20frivillig%20skattskyldighet.pdf>, besökt 2020-05-02.

Litteratur

Abdoelkariem, Rahiela & Prinsen, Frank: 'The Interaction between Head Office, Branch and VAT Grouping: New Challenges Ahead for the European Union', *International VAT Monitor*, 2015, Vol. 26(4), s. 205–212.

Alhager, Eleonor & Alhager, Magnus: *Omstruktureringar och moms*, Stockholm: Norstedts Juridik, 2002.

Amand, Christian: 'Cross-Border Entities and EU VAT: A Contradictory Concept?', *International VAT Monitor*, 2010, Vol. 21(1), s. 20–24.

Amand, Christian: 'VAT Grouping, *FCE Bank* and Force of Attraction – The Internal Market is Leaking', *International VAT Monitor*, 2007, Vol. 18(4), s. 237–249.

Amand, Christian: 'VAT on financial services: the unanswered questions', *ERA Forum*, Springer, 2008, Vol. 9(3), s. 357–376.

Arrebola, Carlos & Maurício, Ana Júlia & Jiménez Portilla, Héctor: 'An Econometric Analysis of the Influence of the Advocate General on the Court of Justice of the European Union', *Cambridge Journal of International and Comparative Law*, 2016, Vol. 5(1), s. 82–112.

Barents, René: 'The Single Market and National Tax Sovereignty', i: Jansen, Jacobus Johannes Maria & Jansen, Sjaak (reds.), *Fiscal Sovereignty*

of the Member States in an Internal Market: Past and Future, Kluwer Law International, 2011.

Beretta, Giorgio: *European VAT and the Sharing Economy*, Kluwer Law International, 2019.

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders: *Europarättens grunder*, 5 uppl., Stockholm: Norstedts Juridik, 2014.

Bowitz, Maximilian & Heinrichs, Sebastian: 'Germany', i: Maisto, Guglielmo (red.), *Taxation of Intercompany Dividends Under Tax Treaties and EU Law*, IBFD, 2012, s. 565–618.

Cannas, Francesco: 'Sharing economy: Everyone can be an entrepreneur for two days... but what about a VAT taxable person?', *World Journal of VAT/GST Law*, 2017, Vol. 6(2), s. 82–99.

Cornielje, Simon & Bondarev, Ivan: 'Scanning the Scope of *Skandia*', *International VAT Monitor*, 2015, Vol. 26(1), s. 17–21.

Courjon, Odile: 'New Rules for Head Office to Branch Scenarios – Comments on the *Skandia* Case', *International VAT Monitor*, 2015, Vol. 26(1), s. 22–24.

De la Feria, Rita: 'EU VAT Principles as Interpretative Aids to EU VAT Rules: The Inherent Paradox', i: Lang, Michael & Pistone, Pasquale & Rust, Alexander & Schuch, Josef & Staringer, Claus & Raponi, Donato (reds.), *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015: Schriftenreihe IStR Band 99*, Wien: Linde, 2016, s. 3–20.

Dias Soares, Claudia & Arnaldo, Afonso: 'VAT Grouping Schemes – Standpoint', *International VAT Monitor*, 2015, Vol. 26(2), s. 86–93.

Dias Soares, Claudia: 'The Territorial Scope of VAT Grouping Schemes in the Financial Sector', *Intertax*, 2014, Vol. 42(8/9), s. 538–550.

Egholm Elgaard, Karina Kim: 'A comparative analysis of VAT grouping schemes from a Nordic perspective – aspects of tax avoidance and fiscal competition', *Nordic Tax Journal*, 2017, Vol. 1, s. 1–25.

Ehrke-Rabel, Tina: 'VAT grouping: the relevance of the territorial restriction of Article 11 of the VAT Directive', *World Journal of VAT/GST Law*, 2012, Vol. 1(1), s. 61–79.

Englisch, Joachim: 'Financial Investments: European Union', i: van Brederode, Robert F. & Krever, Richard (reds.), *VAT and Financial Services: Comparative Law and Economic Perspectives*, Springer, 2017, s. 257–300.

Forssén, Björn: *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen*, Stockholm: Jure, 2011.

Grefberg Nyberg, Ulrika & Kleerup, Jan: ”Out of scope of VAT” och avdragsrätt för ingående mervärdesskatt’, *Svensk Skattetidning*, 2004, Vol. 5, s. 305–315.

Henkow, Oskar: *Mervärdesskatt i teori och tillämpning*, 5 uppl., Malmö: Gleerups, 2019.

Hettne, Jörgen & Otken Eriksson, Ida: *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, 2 uppl., Stockholm: Norstedts Juridik, 2011.

Hiort af Ornäs, Lena & Kristofferson, Eleonor: *Moms i praktisk tillämpning*, Malmö: Liber, 2012.

Hjertstedt, Mattias: ’Beskrivningar av rättsdogmatisk metod: om innehållet i metodavsnitt vid användning av ett rättsdogmatiskt tillvägagångssätt’, i: Mannelqvist, Ruth & Ingmanson, Staffan & Ulander-Wänman, Carin (red.), *Festskrift till Örjan Edström*, Umeå: Juridiska institutionen, Umeå Universitet, 2019.

Hultqvist, Anders: *Moms och finansiella tjänster*, Stockholm: Norstedts Juridik, 1998.

Karlsson, Thomas: ’Sweden’s Supreme Administrative Court requests preliminary ruling from ECJ on “reverse-Skandia situation” where a head office in Denmark supplies services to its Swedish branch’. *EY Tax News Update: Indirect Tax Alert*, 15 november 2019.

Kleineman, Jan: ’Rättsdogmatisk metod i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Lund: Studentlitteratur, 2018.

Kolozs, Borbála: ’Neutrality in VAT’, i: Lang, Michael & Melz, Peter & Kristofferson, Eleonor & Ecker, Thomas (reds.), *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, IBFD, 2009, s. 201–212.

Massin, Ivan & Vyncke, Kenneth: ’EC communication on VAT grouping: an attempt to harmonize or restrict the use of group registration?’, *International VAT Monitor*, 2009, Vol. 20(6), s. 454–461.

Nilsson, Ulf: *Moms för bank och finans*, Stockholm: Norstedts Juridik, 2014.

Pfeiffer, Sebastian: ’Consequences of Nigl and Follow-Up on Skandia America’, i: Lang, Michael & Pistone, Pasquale & Rust, Alexander & Schuch, Josef & Staringer, Claus & Raponi, Donato (reds.), *CJEU – Recent*

Developments in Value Added Tax 2016: Schriftenreihe IStR Band 105, Wien: Linde, 2017, s. 141–155.

Pfeiffer, Sebastian: ‘Current questions of EU VAT grouping’, *World Journal of VAT/GST Law*, 2015a, Vol. 4(1), s. 26–40.

Pfeiffer, Sebastian: ‘Taxable Persons: VAT Grouping and Fixed Establishments’, i: Lang, Michael & Rust, Alexander & Pistone, Pasquale & Staringer, Claus & Raponi, Donato & Schuch, Josef (reds.), *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2014: Schriftenreihe IStR Band 92*, Wien: Linde, 2015b, s. 61–84.

Pfeiffer, Sebastian: *VAT Grouping from a European Perspective*, Amsterdam: IBFD, 2015c.

Pfeiffer, Sebastian: ‘Written Comment to the keynote paper “Taxable persons”’, i: Lang, Michael & Pistone, Pasquale & Schuch, Josef & Staringer, Claus & Raponi, Donato (reds.), *ECJ – Recent Developments in Value Added Tax: Schriftenreihe IStR Band 84*, Wien: Linde, 2014, s. 89–106.

Sandgren, Claes: ‘Är rättsdogmatiken dogmatisk?’, *Tidsskrift for Rettsvittenskap*, 2005, Vol. 118(4), s. 648–656.

Schønberg, Søren & Frick, Karin: ‘Finishing, refining, polishing: On the Use of travaux préparatoires as an Aid to the Interpretation of Community Legislation’, *European Law Review*, 2003, Vol. 28(2), s. 149–171.

Sonnerby, Mikaela: *Neutral uttagsbeskattning på mervärdesskatteområdet*, Stockholm: Norstedts Juridik, 2010.

Ståhl, Kristina & Persson Österman, Roger & Hilling, Maria & Öberg, Jesper: *EU-skatterätt*, 3 uppl., Uppsala: Iustus, 2011.

Terra, Ben & Kajus, Julie: *A Guide to the European VAT Directives*, Vol. 1, IBFD, 2019.

Tyc, Vladimir: ‘Harmonization of indirect taxes in the European Union’, *International Journal of Law and Management*, 2008, Vol. 50(2), s. 87–92.

Van Doesum, Ad & van Kesteren, Herman & van Norden, Gert-Jan: ‘The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups’, *EC Tax Review*, 2007, Vol. 1, s. 34–43.

Van Doesum, Ad & van Kesteren, Herman: *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016.

Van Doesum, Ad & van Norden, Gert-Jan: 'T(w)o become one: The communication from the Commission on VAT Grouping', *British Tax Review*, 2009, Vol. 6, s. 657–667.

Van Kesteren, Herman & Sharma, Vishal: 'Cost Sharing Exemptions', *ERA Forum*, 2018, Vol. 19(2), s. 229–236.

Van Kesteren, Herman: 'Taxable Transactions', i: Lang, Michael & Pistone, Pasquale & Schuch, Josef & Staringer, Claus & Raponi, Donato (reds.), *ECJ – Recent Developments in Value Added Tax: Schriftenreihe IStR Band 84*, Wien: Linde, 2014, s. 109–138.

Van Kesteren, Herman: 'Taxable and Non-taxable Transactions', i: Lang, Michael & Rust, Alexander & Schuch, Josef & Staringer, Claus & Pistone, Pasquale & Raponi, Donato, *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015: Schriftenreihe IStR Band 99*, Wien: Linde, 2016.

Van Norden, Gert-Jan: 'Cross-Border VAT Grouping', i: Weber, Dennis & Da Silva, Bruno (reds.), *From Marks and Spencer to X Holding: The Future of Cross-Border Group Taxation*, Kluwer Law International, 2011, s. 161–186.

Vyncke, Kenneth: 'EU VAT Grouping from a Comparative Tax Law Perspective', *EC Tax Review*, 2009, Vol. 6, s. 299–309.

Vyncke, Kenneth: 'VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations', *International VAT Monitor*, 2007, Vol. 18(4), s. 250–261.

Westberg, Björn: *Mervärdesskattedirektivet – en kommentar*, Stockholm: Thomson Reuters, 2009.

Zuidgeest, Ruud, 'Cross-Border VAT Grouping', *International VAT Monitor*, 2010, Vol. 21(1), s. 25–30.

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2015 ref. 22

HFD 2017 ref. 20

HFD 2018 ref. 42

HFD mål nr 6695-18

Europeiska unionens domstol

Begäran om förhandsavgörande framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) den 4 november 2019, *Danske Bank A/S mot Skatteverket*, C-812/19.

Domstolens dom av den 5 februari 1981, *Staatsecretaris van Financiën mot den kooperativa föreningen "Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA"*, C-154/80, EU:C:1981:38.

Domstolens dom av den 1 april 1982, *Staatssecretaris van Financiën mot Hong-Kong Trade Development Council*, C-89/81, EU:C:1982:121.

Domstolens dom av den 14 februari 1985, *D.A. Rompelman och E.A. Rompelman-Van Deelen mot Minister van Financiën*, C-268/83, EU:C:1985:74.

Domstolens dom av den 3 juli 1986, *Deborah Lawrie-Blum mot Land Baden-Württemberg*, C-66/85, EU:C:1986:284.

Domstolens dom av den 26 mars 1987, *Kommissionen mot Nederländerna*, C-235/85, EU:C:1987:161.

Domstolens dom av den 8 mars 1988, *Apple and Pear Development Council mot Commissioners of Customs & Excise*, C-102/86, EU:C:1988:120.

Domstolens dom av den 5 juli 1988, *Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat mot Inspecteur der Omzetbelasting*, C-289/86, EU:C:1988:360.

Domstolens dom av den 23 november 1988, *Naturally Yours Cosmetics Limited mot Commissioners of Customs & Excise*, C-230/87, EU:C:1988:508.

Domstolens dom av den 4 december 1990, *W.M. van Tiem mot Staatssecretaris van Financiën*, C-186/89, EU:C:1990:429.

Domstolens dom av den 24 november 1993, förenade målen *Brottmål mot Bernard Keck och Daniel Mithouard*, C-267/91 & C-268/91, EU:C:1993:905.

Domstolens dom av den 3 mars 1994, *Tolsma mot Inspecteur der Omzetbelasting*, C-16/93, EU:C:1994:80.

Domstolens dom av den 6 april 1995, *BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise*, C-4/94, EU:C:1995:107.

Domstolens dom av den 6 juli 1995, *BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion mot grekiska staten*, C-62/93, EU:C:1995:223.

Domstolens dom av den 11 augusti 1995, *W. Bulthuis-Griffioen mot Inspecteur der Omzetbelasting*, C-453/93, EU:C:1995:265.

Domstolens dom av den 29 februari 1996, *Intercommunale voor zeewaterontzilting (Inzo) mot Belgische Staat*, C-110/94, EU:C:1996:67.

Domstolens dom av den 29 februari 1996, *Jürgen Mohr mot Finanzamt Bad Segeberg*, C-215/94, EU:C:1996:72.

Domstolens dom av den 15 januari 1997, *Belgiska staten mot Ghent Coal Terminal NV*, C-37/95, EU:C:1998:1.

Domstolens dom av den 18 december 1997, *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG mot Finanzamt Calau*, C-384/95, EU:C:1997:627.

Domstolens dom av den 7 september 1999, *Jennifer Gregg och Mervyn Gregg mot Commissioners of Customs & Excise*, C-216/97, EU:C:1999:390.

Domstolens dom av den 27 januari 2000, *Staatssecretaris van Financiën mot J. Heerma*, C-23/98, EU:C:2000:46.

Domstolens dom av den 21 mars 2000, förenade målen *Gabalfrisa SL m.fl. mot Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*, C-110/98 & C-147/98, EU:C:2000:145.

Domstolens dom av den 3 maj 2001, *Kommissionne mot Frankrike*, C-481/98, EU:C:2001:237.

Domstolens dom av den 8 januari 2002, *Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH mot Finanzlandesdirektion für Steiermark & Michael Stadler mot Finanzlandesdirektion für Vorarlberg*, C-409/99, EU:C:2002:2.

Domstolens dom av den 21 mars 2002, *Kennemer Golf & Country Club mot Staatssecretaris van Financiën*, C-174/00, EU:C:2002:200.

Domstolens dom av den 7 maj 2002, *Kommissionen mot Sverige*, C-478/99, EU:C:2002:281.

Domstolens dom av den 10 september 2002, *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH mot Finanzamt für Körperschaften I i Berlin*, C-141/00, EU:C:2002:473.

Domstolens dom av den 29 april 2004, *Finanzamt Offenbach am Main-Land mot Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR*, C-137/02, EU:C:2004:267.

Domstolens dom av den 29 april 2004, förenade målen *Gemeente Leusden & Holin Groep BV cs mot Staatssecretaris van Financiën*, C-487/01 och C-7/02, EU:C:2004:263.

Domstolens dom av den 20 januari 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck AB mot Riksskatteverket*, C-412/03, EU:C:2005:47.

Domstolens dom av den 6 oktober 2005, *My Travel plc mot Commissioners of Customs & Excise*, C-291/03, EU:C:2005:591.

Domstolens dom av den 21 februari 2006, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise*, C-255/02, EU:C:2006:121.

Domstolens dom av den 21 februari 2006, *University of Huddersfield Higher Education Corporation mot Commissioners of Customs & Excise*, C-223/03, EU:C:2006:124.

Domstolens dom av den 23 mars 2006, *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate mot FCE Bank plc*, C-210/04, EU:C:2006:196.

Domstolens dom av den 14 september 2006, *Stradasfalti Srl mot Agenzia delle Entrate – Ufficio di Trento*, C-228/05, EU:C:2006:578.

Domstolens dom av den 26 juni 2007, *Hutchison 3G UK Ltd, mmO2 plc, Orange 3G Ltd, T-Mobile (UK) Ltd, Vodafone Group Services Ltd mot Commissioners of Customs & Excise*, C-369/04, EU:C:2007:382.

Domstolens dom av den 5 juli 2007, *Hans Markus Kofoed mot Skatteministeriet*, C-321/05, EU:C:2007:408.

Domstolens dom av den 18 oktober 2007, *A. van der Steen mot Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi/kantoor Utrecht*, C-355/06, EU:C:2007:615.

Domstolens dom av den 13 mars 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG mot Finanzamt Göttingen*, C-437/06, EU:C:2008:166.

Domstolens dom av den 10 april 2008, *Marks & Spencer plc mot Commissioners of Customs & Excise*, C-309/06, EU:C:2008:211.

Domstolens dom av den 22 maj 2008, *Ampliscientifica Srl and Amplifin SpA mot Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate*, C-162/07, EU:C:2008:301.

Domstolens dom av den 29 oktober 2009, *Kommissionen mot Finland*, C-246/08, EU:C:2009:671.

Domstolens dom av den 29 oktober 2009, *NCC Construction Danmark A/S mot Skatteministeriet*, C-174/08, EU:C:2009:669.

Domstolens dom av den 29 oktober 2009, *Skatteverket mot AB SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665.

Domstolens dom av den 27 oktober 2011, *Tanoarch s.r.o. mot Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky*, C-504/10, EU:C:2011:707.

Domstolens dom av den 16 februari 2012, *Eon Aset Menidjmont OOD mot Direktor na Direksia "Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravljenje na Natsionalnata agentsia za prihodite*, C-118/11, EU:C:2012:97.

Domstolens dom av den 15 november 2012, *Finanzamt Steglitz mot Ines Zimmermann*, C-174/11, EU:C:2012:716.

Domstolens dom av den 21 februari 2013, *Finanzamt Köln-Nord mot Wolfram Becker*, C-104/12, EU:C:2013:99.

Domstolens dom av den 9 april 2013, *Kommissionen mot Irland*, C-85/11, EU:C:2013:217.

Domstolens dom av den 25 april 2013, *Kommissionen mot Danmark*, C-95/11, EU:C:2013:268.

Domstolens dom av den 25 april 2013, *Kommissionen mot Nederländerna*, C-65/11, EU:C:2013:265.

Domstolens dom av den 25 april 2013, *Kommissionen mot Storbritannien*, C-86/11, EU:C:2013:267.

Domstolens dom av den 25 april 2013, *Kommissionen mot Sverige*, C-480/10, EU:C:2013:263.

Domstolens dom av den 25 april 2013, *Kommissionen mot Tjeckien*, C-109/11, EU:C:2013:269.

Domstolens dom av den 12 september 2013, *Le Crédit Lyonnais mot Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État*, C-388/11, EU:C:2013:541.

Domstolens dom av den 26 september 2013, *Serebryannay vek EOOD mot Direktor na Direksia "Obzhalvane i upravljenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno upravljenie na Natsionalna agentsia za prihodite*, C-283/12, EU:C:2013:599.

Domstolens dom av den 3 september 2014, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs mot GMAC UK plc*, C-589/12, EU:C:2014:2131.

Domstolens dom av den 17 september 2014, *Skandia America Corp. (USA) filial Sverige mot Skatteverket*, C-7/13, EU:C:2014:2225.

Domstolens dom av den 16 jul 2015, förenade målen *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG mot Finanzamt Nordenham och Finanzamt Hamburg-Mitte mot Marenave Schifffahrts AG*, C-108/14 & C-109/14, EU:C:2015:496.

Domstolens dom av den 29 september 2015, *Gmina Wrocław mot Minister Finansów*, C-276/14, EU:C:2015:635.

Domstolens dom av den 12 maj 2016, *Gemeente Borsele mot Staatssecretaris van Financiën*, C-520/14, EU:C:2016:334.

Domstolens dom av den 2 juni 2016, *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft., Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft. Mot Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (NAV)*, C-263/15, EU:C:2016:392.

Domstolens dom av den 12 oktober 2016, *Christine Nigl m.fl. mot Finanzamt Waldviertel*, C-340/15, EU:C:2016:764.

Domstolens dom av den 10 januari 2019, *A Oy mot Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö*, C-410/17, EU:C:2019:12

Domstolens dom av den 24 januari 2019, Morgan Stanley & Co International plc mot Ministre de l'Économie et des Finances, C-165/17, EU:C:2019:58.

Förslag till avgörande

Förslag till avgörande av generaladvokat Francis G. Jacobs föredraget den 26 september 2000, *Svenska staten mot Stockholm Lindöpark AB och Stockholm Lindöpark AB mot Svenska staten*, C-150/99, EU:C:2000:504.

Förslag till avgörande av generaladvokat Philippe Léger föredraget den 29 september 2005, *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate mot FCE Bank plc*, C-210/04, EU:C:2005:582.

Förslag till avgörande av generaladvokat Juliane Kokott föredraget den 31 januari 2013, *Minister Finansów mot RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland Sp. z o.o.*, C-155/12, EU:C:2013:434.

Förslag till avgörande av generaladvokat Melchior Wathelet föredraget den 8 maj 2014, *Skandia America Corp. (USA) filial Sverige mot Skatteverket*, C-7/13, EU:C:2014:311.

Förslag till avgörande av generaladvokat Paolo Mengozzi föredraget den 26 mars 2015, förenade målen *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG mot Finanzamt Nordenham och Finanzamt Hamburg-Mitte mot Marenave Schiffahrts AG*, C-108/14 & C-109/14, EU:C:2015:212.

Skatterättsnämnden

Skatterättsnämndens förhandsbesked av den 23 november 2018, dnr. 37-17/I.