

LEONIE SELTING

Mervärdesskattegrupper och Ampliscientifica – nya guidelines från Kommissionen¹

I artikeln resonerar författaren kring hur tre olika bolagsrättsliga strukturer vari mervärdesskattegrupper ingår kan komma att bedömas efter ingången av år 2010. Två av strukturerna har Regeringsrätten tidigare bedömt, den ena år 2006 och den andra år 2008. Därefter har EU-domstolens dom Ampliscientifica kommit. Kommissionens mervärdesskattekommitté har redogjort för sin syn på hur bestämmelserna gällande mervärdesskattegrupper skall tolkas och tillämpas i "Working paper No 556" och Kommissionen har uttalat sina synpunkter i en skrivelse som publicerades i somras. Från år 2010 får vi nya omsättningslandsregler vad gäller tjänster.

1 I dag gällande EU-reglering av mervärdesskattegrupper

Den huvudsakliga EU-regleringen gällande mervärdesskattegrupper finns i artikel 11 i Rådets direktiv 2006/112/EG (härefter kallat mervärdesskatte-direktivet). I artikel 11 sägs: "Efter samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt får varje medlemsstat anse som en enda beskattningsbar person sådana personer som är etablerade i medlemsstaten och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. En medlemsstat som utnyttjar den valmöjlighet som fastställts i första stycket får anta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom användning av denna bestämmelse." I mervärdesskattedirektivets artikel 398 finns bestämmelser som gäller den rådgivande kommittén för mervärdesskatt (härefter kallad mervärdesskattekommittén); om vilka slags personer som skall ingå i den och hur den skall arbeta. Inte alla länder inom EU har bestämmelser som tillåter mervärdesskattegrupper. Av de medlemsländer som har infört sådana bestämmelser finns det några länder som utöver nationella grupper även tillåter internationellt gränsöverskridande mervärdesskattegrupper. Företag eller fasta etableringsställen utomlands får då också ingå i en mervärdesskattegrupp.

¹ Artikeln har blivit möjlig att skriva tack vare Johan Rundbergs hjälp med tips till artikelämne, synpunkter och idéer och rättsligt stöd. Johan Rundberg arbetar som rättslig kontaktperson på Skatteverkets storföretagsregion, Stockholmsenheten. Eventuella felaktigheter och brister i artikeln är jag däremot helt själv ansvarig för.

2 I dag gällande svensk reglering av mervärdesskattegrupper

Den svenska regleringen stöder sig på bestämmelserna i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet. Genom lag 1998:346² infördes i Sverige regler som möjliggör för företag som är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende att bilda en mervärdesskattegrupp. Reglerna återfinns i 6 a kap. i mervärdesskattelagen (ML). Företagen inom en sådan grupp skall i mervärdesskatterättsligt hänseende behandlas som en enda skattskyldig. Transaktioner inom gruppen anses inte som skattepliktig omsättning och försäljning av varor och tjänster mellan företagen som normalt beskattas undgår då mervärdesbeskattning. En mervärdesskattegrupp bildas i Sverige efter ansökan av berörda företag först efter särskilt beslut av Skatteverket. Reglerna gäller dels för företag inom finans- och försäkringsbranscherna och dels för företag som har inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden, jfr 36 kap. inkomstskattelagen (IL). Skatteverket skall utse en huvudman för mervärdesskattegruppen, en s.k. grupp-huvudman, som tilldelas ett särskilt mervärdesskatteregistreringsnummer. All omsättning till eller från någon av gruppens medlemmar skall därmed anses ha gjorts av mervärdesskattegruppen, genom grupp-huvudmannen. Det är grupp-huvudmannen som skall redovisa ut- och ingående mervärdesskatt till Skatteverket. Företag inom finans- och försäkringsbranscherna får endast ingå i en mervärdesskattegrupp. Företag med inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden får däremot ingå i flera sådana grupper. Enligt den svenska regleringen får i en mervärdesskattegrupp endast en näringsidkares svenska fasta driftställe ingå. Det betyder alltså att utländska näringsidkare utan fast driftställe här, inte får ingå i en svensk mervärdesskattegrupp och om fast driftställe finns här, endast det fasta driftstället får ingå.

3 Exempel på för- och nackdelar med mervärdesskattegrupper³

Om ett företag helt eller delvis har omsättning som är befriad från mervärdesskatt – vilket är fallet exempelvis för företag inom den finansiella sektorn – ger det en konkurrensfördel om de näringsidkare som företaget ofta köper varor och tjänster från ingår i samma mervärdesskattegrupp som företaget. Sådan ingående mervärdesskatt som annars inte skulle vara avdragsgill för köparföretaget kommer då inte att finnas eftersom transaktioner mellan näringsidkare inom en mervärdesskattegrupp inte beskattas. Det är endast grupp-huvudmannen som skall redovisa ut- och ingående mervärdesskatt. Detta

² Lagen föregicks av prop. 1997/98:148.

³ För ingående resonemang bl.a. kring detta se artikel av Kenneth Vyncke, *International VAT Monitor*, July/August 2007, s. 250 ff.

innebär viss administrativ lättnad. Å andra sidan kan förfarandet innebära en del bokföringsmässigt merarbete för de inblandade parterna.

För staten är mervärdesskattegrupper på vissa sätt en fördel eftersom samtliga i gruppen ingående företag är solidariskt ansvariga för eventuell obetald mervärdesskatt. Mervärdesskattegrupper kan också innebära en administrativ lättnad, eftersom färre skattedeklarationer behöver granskas och tas om hand. En nackdel för staten kan dock vara att mervärdesskattegrupper kan utnyttjas så att beskattning undviks, vilket kan medföra betydande skattebortfall.

4 I dag gällande EU-rätt vid gränsöverskridande omsättning av tjänster mellan företag

Huvudregeln i dag är att en tjänst anses tillhandahållen i det land där säljaren är etablerad och att mervärdessbeskattning skall ske där, se mervärdesskattedirektivets artikel 43. Från huvudregeln finns ett antal undantag, som återfinns i mervärdesskattedirektivets artiklar 44–59. Undantagen kan förenklat och icke uttömmande beskrivas på följande sätt. I vissa fall skall beskattning ske i köparföretagets land, detta kallas omvänd beskattning eller ”Reverse Charge”. Omvänd beskattning gäller för vissa särskilt uppräknade tjänster, t.ex. överlåtelse av upphovsrätter, reklamtjänster, konsulttjänster, juristtjänster, datatjänster, uthyrning av vara (men inte transporttjänster), teletjänster och elektroniska tjänster.⁴ Mervärdesskatt skall då redovisas av köparen i det köpande företagets medlemsland. När det gäller tjänster som har anknytning till fastigheter anses de tillhandahållna i det land där fastigheten är belägen. Särskilda regler finns för EU-interna varutransporter. Kulturella, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska och liknande tjänster anses vara tillhandahållna i det land där de faktiskt utförs. I ingressen till mervärdesskattedirektivet anges i p. 17 att även om platsen för tillhandahållande av tjänster i princip bör fastställas som den plats där den person som tillhandahåller tjänsterna har etablerat sätet för sin verksamhet, kan det i vissa fall vara möjligt att anse köparens medlemsland som platsen för tillhandahållandet. Detta kan gälla exempelvis vid behörighetskonflikter mellan medlemsstaterna och då kostnaden för tjänster ingår i varors pris.

En princip som kallas ”force of attraction”⁵ tillämpas och accepteras av ett flertal medlemsländer, men inte av alla. Denna princip innebär att en omsättning av en tjänst som säljaren gör från huvudkontoret i ett land anses omsatt i köparens medlemsland om säljaren har ett fast etableringsställe i köparens medlemsland. Säljarens fasta etableringsställe anses alltså då ha tillhandahållit tjänsten till köparen, trots att det fasta etableringsstället inte alls varit inblandat i transaktionen. Principen härrör från tolkningar av historiska språkliga

⁴ Se artikel 56 i mervärdesskattedirektivet, jfr 5 kap. 7 § ML.

⁵ Principen och konsekvenserna av den utvecklas i en artikel av Christian Amand, *International VAT Monitor*, July/August 2007, s. 244 ff.

förändringar i direktiv och tolkningar av ordalydelsen som i dag återfinns i artikel 196 i mervärdesskattedirektivet.⁶

Regelverket är som synes fyllt av undantag från huvudregeln. Möjligheter kan också eventuellt finnas för medlemsländerna att frånga de stipulerade reglerna för att exempelvis undvika dubbelbeskattning eller utebliven beskattning.⁷ Dessa omständigheter i kombination med att ordalydelsen av artiklarna kan tolkas på olika sätt har medfört en betydande osäkerhet för rättstillämpningen i medlemsländerna. Ett antal EU-domar har behandlat frågan om omsättningsland för olika typer av tjänster, se exempelvis Dudda, Gillan Beach och Linthorst.⁸

5 Nya EU-regler för omsättning av tjänster mellan näringsidkare, "Business to Business, B2B" från år 2010

För att förenkla för företagen och för att komma tillrätta med de problem som de nuvarande reglerna ger upphov till har länge diskuterats att förändra regelverket så att i stället huvudregeln skall vara att tjänster mellan näringsidkare beskattas i köparens medlemsland.

5.1 COM (2003) 822

I Kommissionens skrivelse COM (2003) 822 har diskussionerna sammanfattats till ett förslag till ändrat regelverk vad gäller beskattningen av gränsöverskridande omsättning av tjänster mellan företag, "B2B". Slutsatsen är att ett skifte bör genomföras,⁹ från huvudregeln att tjänster mellan näringsidkare skall beskattas i säljarens land till en huvudregel med beskattning i köparens land. Man anser dock att vissa tjänster, såsom sådana som är hänförliga till fastigheter och sådana tjänster som är hänförliga till deltagande i exempelvis kultur- och sportevenemang samt restaurang- och frisörbesök lämpligen även fortsättningsvis bör beskattas i säljarens medlemsland. Dessutom vill man ha en regel som skall ge medlemsländerna en möjlighet att bortse från de fastställda reglerna för det fall dubbelbeskattning, risk för utebliven beskattning eller konkurrenssnedvridning är för handen.

⁶ För en beskrivning av den språkliga utvecklingen och tillkomsten av "force of attraction", se Christian Amand, *International VAT Monitor*, July/August 2007, s. 244 ff.

⁷ Jfr exempelvis EU-domstolens dom i mål C-167/95 *Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheren c.s. mot Inspecteur der Belastingdienst / Onderneming Roermond*. I domens punkt 10 anger EU-domstolen att syftet med bestämmelserna i 9.1 och 9.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet är "att undvika dels kompetenskonflikter, vilket kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning, såsom ... anges i artikel 9.3".

⁸ Mål C-327/94 *Juergen Dudda mot Finanzamt Bergisch Gladbach*, mål C-114/05 *Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie mot Gillan Beach Ltd*, mål C-167/95 *Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheren c.s. mot Inspecteur der Belastingdienst / Onderneming Roermond*.

⁹ Se COM (2003) 822 s. 3, s. 6 f. samt 10 ff.

I COM (2003) 822 diskuteras och utreds inte mervärdesskattegrupper specifikt. Däremot diskuteras innebörden av begreppet fast etableringsställe "fixed establishment" och att begreppet bör definieras mer utförligt i lagtext.¹⁰ Vidare förs resonemang kring företagsinterna tillhandahållanden av tjänster mellan ett företags huvudkontor i ett land och dess fasta driftställe i ett annat land och anges att sådana tillhandahållanden ligger utanför mervärdesskatte-direktivets tillämpningsområde. Samtidigt noterar man att alla medlemsländer inte delar denna uppfattning, se dock det senare avgörande från EU-domstolen FCE Bank nedan. Kommissionen skriver att resultatet av det befintliga systemet blir osäkerhet och möjligheter till orimlig tillämpning av mervärdesskatte-reglerna för sådana som tillhandahåller från mervärdesskatt undantagna tjänster, exempelvis finansiella tjänster. Kommissionen noterar också att i den från mervärdesskatt undantagna sektorn, exempelvis finansbranschen, finns det en förkärlek för att förlägga verksamhet till ett medlemsland med låg skattesats eller till ett tredje land. Effekten blir att man köper in tjänster för vilka inget avdrag för ingående mervärdesskatt skulle kunna medges, i sådana länder med lägsta möjliga skattesats eller i tredje land, innan tjänsterna skickas vidare till etableringar i medlemsländer med högre mervärdesskattesats.

5.2 Rådets direktiv 2008/8/EG

En ny huvudregel som skall gälla från den 1 januari 2010 införs genom Rådets direktiv 2008/8/EG. Regeln återfinns i direktivets artikel 44. Den stipulerar i huvuddrag att en tjänst skall anses omsatt i köparens medlemsland. Om tjänsten är omsatt till ett fast etableringsställe som köparen har i något medlemsland, men inte till det land där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet, skall tjänsten anses vara omsatt i det land där det fasta etableringsstället är beläget. Finns inget säte eller fast etableringsställe skall platsen för tillhandahållandet anses vara i det land där näringsidkaren har sin bostad eller stadigvarande vistas. I artikel 196 sägs att mervärdesskatten skall betalas av förvärvaren av sådana tjänster som anges i artikel 44. Undantag från den nya huvudregeln finns exempelvis vad gäller tjänster hänförliga till fastigheter och för restaurang- och cateringtjänster. För kulturella och liknande tjänster införs nya specialregler sannolikt först år 2011. I artikel 59 a stadgas att medlemsländerna ges en möjlighet att bortse från flertalet av de fastställda reglerna för det fall dubbelbeskattning, risk för utebliven beskattning eller konkurrenssnedvridning är för handen. En intressant artikel i de nya bestämmelserna är artikel 192 a. Många, men inte alla av medlemsländerna tillämpar i dag den ovan under avsnitt 4. beskrivna principen "force of attraction". "Force of attraction" inskränker tillämpningsområdet för omvänd beskattning, "Reverse Charge". Då "force of attraction" tillämpas anses *säljaren* skyldig att redovisa mervärdesskatten på den omsättning som säljaren

¹⁰ Se COM (2003) 822 s. 9.

anses ha gjort inom köparens land. Den nya artikeln 192 a syftar till att det inte längre skall vara möjligt att tillämpa principen ”force of attraction”.¹¹ Artikeln anger att mervärdesskatten skall betalas av köparen även om säljaren har ett fast etableringsställe i köparens land, under förutsättning att det fasta etableringsstället inte medverkar vid omsättningen. Hur artikeln kommer att tillämpas i praktiken är en annan sak. Artikeln torde bli svår att tillämpa på ett enhetligt sätt.

6 EU-domstolens domar av relevans för ämnesområdet

6.1 FCE Bank

I EU-domstolens dom gällande FCE Bank¹² den 23 mars 2006 fanns bankens huvudkontor i Storbritannien. Huvudkontoret, härafter kallat FCE Bank, hade tillhandahållit diverse tjänster avseende rådgivning, förvaltning, utbildning av personalen, skötsel av dataprogramvara härrörande från FCE Bank, till bankens sekundära etablering i Italien, härafter kallat FCE IT. FCE IT var ingen egen juridisk person i Italien. FCE IT:s verksamhet skulle bestå av att bedriva från mervärdesskatteplikt undantagen finansiell verksamhet. Frågan i målet var om mervärdesskatt skulle påföras på FCE Banks tillhandahållanden av i målet aktuella tjänster till FCE IT. Domstolen kom till slutsatsen att i och med att FCE IT inte har något tillskjutet kapital och att risken för den ekonomiska verksamheten därmed helt vilar på FCE Bank; FCE IT och FCE Bank utgör en och samma skattskyldiga person. Tillhandahållanden av tjänster mellan ett moderbolag hemmahörande i en medlemsstat och en enhet som inte finns registrerad som självständig juridisk enhet i en annan medlemsstat men utgör fast etableringsställe där – skall enligt domstolen inte anses som mervärdesskattepliktiga transaktioner. Slutsatsen är alltså att transaktioner mellan ett bolag och dess fasta etableringsställe i ett annat medlemsland endast skall ses som företagsintern fördelning av kostnader som inte skall beläggas med mervärdesskatt. Domen löste en mångårig oenighet mellan ett flertal medlemsländer i denna fråga. När mervärdesskattegrupper finns med i sammanhanget bör dock bedömningen bli en annan anser i dag Kommissionen, se nedan under avsnitt 8.

¹¹ Se även Finansdepartementets promemoria den 6 mars 2009, Fi2009/2270, Nya mervärdesskatte regler om omsättningsland för tjänster, återbetalning till utländska företagare och periodisk sammanställning.

¹² Mål C-210/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze och Agenzia delle Entrate mot FCE Bank plc.

6.2 Ampliscientifica

I EU-domstolens dom gällande Ampliscientifica¹³ den 22 maj 2008 klargörs att då en medlemsstat tillämpar bestämmelser om mervärdesskattegrupper, upphör de i mervärdesskattegruppen ingående bolagen att anses som separata skattskyldiga personer. I stället skall de i mervärdesskattegruppen ingående bolagen anses som en enda gemensam skattskyldig person med ett enda mervärdesskatte nummer.¹⁴ På sidan 3 i domen uttalas följande: "[D]irektivet förutsätter att de nationella bestämmelser som antagits ... tillåter att personer, särskilt bolag, mellan vilka det finns finansiella, ekonomiska och organisatoriska band, upphör att anses som olika skattskyldiga personer för mervärdesskatt och i stället anses som en gemensam skattskyldig person.

Då en medlemsstat tillämpar denna bestämmelse, kan det eller de bolag som är underställda i denna bestämmelses mening inte anses som en eller flera skattskyldiga personer ... Därav följer att klassificeringen som en gemensam skattskyldig person utesluter att de personer som är underställda den gemensamt skattskyldiga fortsätter att separat underteckna mervärdesskattedeclarationerna, samt fortsätter att inom och utom koncernen identifieras som skattskyldiga personer, eftersom endast den gemensamt skattskyldiga personen är behörig att underteckna de förutnämnda deklARATIONERNA."

I domen behandlas också medlemsstaternas skyldighet att rådgöra med den rådgivande mervärdesskattekommittén innan nationella bestämmelser om mervärdesskattegrupper införs. Rådgörandeskyldigheten kommer dock inte närmare att behandlas i denna artikel.

7 Mervärdesskattegrupper, FCE Bank och "force of attraction"

Det finns flera olika metoder för att bestämma hur andelen avdragsgill ingående mervärdesskatt skall bestämmas vid blandad verksamhet. Metoderna för detta är en komplicerad fråga och medlemsstaterna har med stöd av artikel 173 i mervärdesskattedirektivet möjligheter att vidta olika åtgärder. Dessutom är det olika mervärdesskattesatser i olika länder. Härigenom kan det finnas incitament till att använda systemet för att vinna skattefordelar. Det kan antas att FCE Bank i vissa medlemsländer tillämpas på följande sätt. En tjänst inköps i huvudkontorets medlemsland och skickas sedan utan mervärdesbeskattning vidare till en filial i ett annat medlemsland. Filialen ingår samtidigt i en mervärdesskattegrupp i det andra medlemslandet. Filialen säljer sedan utan beskattningsekvenser vidare tjänsten till ett annat före-

¹³ Mål nr C-162/07, Ampliscientifica Srl och Amplifin SpA mot Ministero dell'Economia e delle Finanze och Agenzia delle Entrate.

¹⁴ Se även Tomas Karlssons och Jesper Öbergs kommentar av rättsfallet i Skattenytt 6/2009 s. 412.

tag inom mervärdesskattegruppen. Principen ”force of attraction” hindrar sannolikt inte denna tillämpning av FCE Bank. Systemet med mervärdesskattegrupper och den princip som uttrycks i FCE Bank, att ingen beskattning skall ske av transaktioner mellan ett företags huvudkontor och dess filial utomlands,¹⁵ i kombination med systemets komplexitet kan antas leda till bristande neutralitet och konkurrensnedvridning mellan EU-länderna. Detta strider mot de grundläggande intentionerna inom EU-rätten. Viktigt att notera i detta sammanhang är att Ampliscientifica- domen kom först den 22 maj 2008, dvs. drygt två år efter FCE Bank. I nästa avsnitt redogörs för mervärdesskattekommitténs uttalade synpunkter den 30 oktober 2007 och Kommissionens guidelines den 2 juli 2009 på hur medlemsstaterna skall hantera frågor där tillhandahållanden sker till enheter inom mervärdesskattegrupper. Ampliscientifica och Kommissionens i somras uttalade officiella synpunkter innebär nog att den ovan beskrivna tillämpningen av FCE Bank i mervärdesskattegruppsammanhang inte längre blir möjlig.

8 Kommissionens mervärdesskattekommittés arbetsdokument och Kommissionens skrivelse

Kommissionen har uppmärksammat¹⁶ att det finns stora skillnader mellan de olika medlemsländernas bestämmelser gällande mervärdesskattegrupper och att detta kan påverka de grundläggande principerna för skatteuttag inom EU. De fördelar mervärdesskattegrupper kan ge vissa beskattningsbara personer kan beroende på omständigheterna gå stick i stäv med grundläggande principer såsom skattemässig neutralitet och i stället medföra skattemässig konkurrens mellan medlemsländerna. Belgien, Spanien och Ungern har meddelat Kommissionen att de önskar rådgöra med Kommissionen vad gäller introduktionen av vissa bestämmelser om mervärdesskattegrupper i sin nationella lagstiftning. Vidare har Irland och Storbritannien meddelat att de önskar rådgöra med Kommissionen avseende några frågor gällande sina bestämmelser om mervärdesskattegrupper. Rumänien och Tjeckoslovakien har underställt sina bestämmelser om mervärdesskattegrupper Kommissionens bedömning. I samband med detta har Kommissionens mervärdesskattekommitté upprättat ett arbetsdokument där kommittén redogör för sin syn på hur bestämmelser om mervärdesskattegrupper skall utformas. Arbetsdokumentet benämns ”Working paper No 556” och är daterat den 30 oktober 2007.

¹⁵ Principen lades fast genom EU-domstolens dom den 23 mars 2006 i mål C-210/04, Ministero dell’Economia e delle Finanze och Agenzia delle Entrate mot FCE Bank plc.

¹⁶ Ur Rolf Diemers anförande vid Svenskt Näringslivs internationella skattekonferens i Stockholm, den 16 juni 2009. Rolf Diemer är ansvarig för Kommissionens enhet DG Taxation and Customs Union.

Den 2 juli 2009 gav Kommissionen ut en skrivelse med synpunkter på hur reglerna för mervärdesskattegrupper bör tillämpas och utformas, "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" (härefter kallad Kommissionens skrivelse). Kommissionens skrivelse är ämnad till att bidra till en mer enhetligt tillämpning av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet samt att utgöra en guideline för medlemsstaterna när dessa i sin nationella lagstiftning introducerar eller förändrar regler om mervärdesskattegrupper.

Kommissionens skrivelse bygger på de resonemang som förs i mervärdesskattekommitténs arbetsdokument, varför det är intressant att ta del av arbetsdokumentet. I arbetsdokumentets punkt 2.1. redogörs för Kommissionens inställning. Av arbetsdokumentet framgår att mervärdesskattekommittén anser att en mervärdesskattegrupp bara kan innehålla sådana personer och fasta driftställen som är etablerade inom ett och samma medlemslands gränser. Gränsöverskridande mervärdesskattegrupper kan således inte tillåtas. Mervärdesskattekommittén uttalar även att en persons medlemskap i en mervärdesskattegrupp i ett medlemsland gör att personens fasta etableringsställe i en annan medlemsstat plötsligt utgör ett annat separat mervärdesskattskyldigt subjekt. Det fasta etableringsstället utgör alltså i mervärdesskatterättsligt hänseende en egen skattskyldig person skild från mervärdesskattegruppen. Kommittén uttalar att detta synsätt inte går emot den princip som fastlades i FCE Bank eftersom omständigheterna i FCE Bank inte inkluderade någon mervärdesskattegrupp. Vidare skriver man att Kommissionens departement har uttalat att en mervärdesskattegrupp kan existera bara som en speciell form av skattskyldig person som är begränsad av sitt medlemslands gränser. Samma regel skall gälla för transaktioner mellan ett fast etableringsställe som ingår i en nationell mervärdesskattegrupp och det utländska huvudkontoret. Det fasta etableringsstället ingående i en mervärdesskattegrupp skall ses som en från huvudkontoret i sätelandet skild person i mervärdesskattehänseende.

I Kommissionens skrivelse som gavs ut den 2 juli 2009 bekräftar och framför Kommissionen samma synpunkter som mervärdesskattekommittén anger i sitt arbetsdokument. Vad som skett sedan arbetsdokumentet gavs ut är dock att Ampliscientifica- domen har kommit. Följaktligen hänvisar Kommissionen i skrivelsens avsnitt 3.2. till och stöder sina synpunkter även på Ampliscientifica-målet. Kommissionen bekräftar mervärdesskattekommitténs synpunkt att företagen som ingår i en mervärdesskattegrupp upphör att existera som separata beskattningsbara subjekt och att de i gruppen ingående personerna i stället skall behandlas som en enhet och en ny beskattningsbar person. Kommissionen utvecklar i avsnitt 3.3. också vikten av att endast tillåta beskattningsbara personer och fasta driftställen inom ett och samma lands gränser att ingå i en mervärdesskattegrupp och att inte tillåta s.k. gränsöverskridande mervärdesskattegrupper.

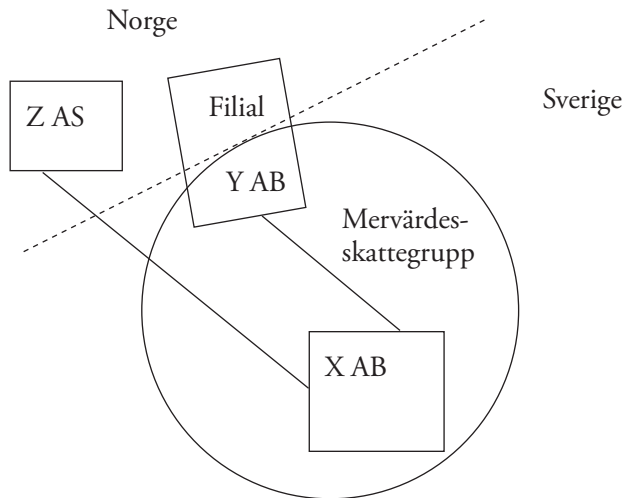
Följderna av Kommissionens uttalade synpunkter är spännande. Menings-
skiljaktigheterna mellan medlemsländerna i frågan om tillhandahållanden från
exempelvis ett fast etableringsställe i ett medlemsland till huvudkontoret som
ingår i en mervärdesskattegrupp i ett annat sätessmedlemsland, får förhopp-
ningsvis ett slut. Ett antal medlemsländer som i dag tillåter gränsöverskridande
mervärdesskattegrupper kommer sannolikt att nödgas ändra sina regler till att
endast omfatta nationella företag och fasta driftställen inom landets gränser.
Det finns också en för svensk intern rätt anmärkningsvärd synpunkt såväl i
mervärdesskattekommitténs arbetsdokument som i Kommissionens skrivelse,
se avsnitt 3.3.5. och 3.3.3. i Kommissionens skrivelse. Mervärdesskattekom-
mittén och Kommissionen uttalar att mervärdesskattegrupper inte kan införas
endast för vissa branscher då detta skulle favorisera dessa i förhållande till andra.
De svenska reglerna som innebär att i princip endast företag från finans- och
försäkringsbranscherna kan ingå i en mervärdesskattegrupp skulle då alltså inte
vara tillåtna. Såväl mervärdesskattekommittén som Kommissionen anger också
att en beskattningsbar person endast kan ingå i en mervärdesskattegrupp, inte
flera. Även här kan alltså de svenska reglerna behöva ändras eftersom Sverige i
dag medger att företag med inkomstskatterättsliga kommissionärsförhållanden
får ingå i flera mervärdesskattegrupper.

Kommissionen kommer att bevaka den fortsatta utvecklingen av medlems-
ländernas tillämpning av reglementet kring mervärdesskattegrupper och efter-
levnad av de synpunkter som uttalats i Kommissionens skrivelse, se avsnitt
1. Utifrån de reaktioner skrivelsen föranleder hos medlemsländerna kommer
Kommissionen att bedöma om några särskilda fortsatta åtgärder från Kommis-
sionen kommer att bli nödvändiga i framtiden. Sådana åtgärder kan exempel-
vis vara att föreslå konkreta förändringar av artikel 11 i mervärdesskattedirek-
tivet. Kommissionen kommer eventuellt även att överväga att vidta andra
åtgärder för att åstadkomma mer enhetliga och skatteneutrala regler.

- 9 Hur kan nedanstående tre olika bolagsrättsliga strukturer vari mervärdesskattegrupper ingår, komma att bli bedömda framöver? Hur påverkar Ampliscientifica-domen, synpunkterna som framförs i mervärdesskattekommitténs arbetsdokument och i Kommissionens skrivelse och de nya reglerna som gäller från år 2010?

Beskrivning

Struktur 1



Strukturen har prövats i svensk rätt, i RÅ 2006 not 29, i ett överklagat och av Regeringsrätten fastställt förhandsbesked, Regeringsrättens mål nr 3529-05. Målet avgjordes den 28 februari 2006. X AB var grupphuvudman i en mervärdesskattegrupp. I mervärdesskattegruppen ingick det av X AB helägda Y AB. Y AB hade en filial i Norge. X AB ägde även samtliga aktier i det norska bolaget Z AS. Z AS köpte informationstekniktjänster från olika utomstående leverantörer. De olika delarna benämnda "Drift av IT-miljö" sålde Z AS sedan vidare till Y AB:s norska filial. Den norska filialen ingick i sin tur avtal med såväl bolag inom som utom X-sfären som slutanvändare avseende tillhandahållande av tjänsten "Drift av IT-miljö". Det framgår inte av referatet, men de i mervärdesskattegruppen ingående företagen torde ha tillhört exempelvis den finansiella sektorn och haft beskuren avdragsrätt. Skatterättsnämnden ansåg att eftersom enligt 6 a kap. 2 § andra stycket ML en utländsk filial inte kan ingå i en svensk mervärdesskattegrupp var tillhandahållanden från den norska

filialen till Y AB eller något av de andra företagen inom mervärdesskattegruppen att anse som skattepliktiga omsättningar och inte interna transaktioner inom ett enda företag. Tillhandahållandena från den norska filialen till slutanvändare inom den svenska mervärdesskattegruppen skulle bedömas som transaktioner mellan fristående näringsidkare.

Skatterättsnämnden ansåg med stöd av 5 kap. 7 § ML att tjänsterna var omsatta inom landet eftersom de tillhandahölls från ett land utanför EU. Emellertid var tjänsterna inte tillhandahållna från en utländsk företagare, vilket medförde att den som förvärvade tjänsten inte var skattskyldig för omsättningen enligt 5 kap. 7 § ML.¹⁷ Skatterättsnämnden hänvisade till prop. 2001/02:28 s. 46 och slog fast att en utländsk filial till en svensk juridisk person inte kan anses vara en utländsk juridisk person, varför reglerna i 5 kap. 7 § ML om omvänd skattskyldighet inte ansågs bli tillämpliga. Av detta följde att Y AB blev skattskyldig för omsättningen till företag såväl inom som utanför mervärdesskattegruppen. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked utan att inhämta förhandsbesked från EU-domstolen.

Här skall noteras att EU-domstolens dom gällande FCE Bank kom strax efter det att Regeringsrätten avgjort målet och Amplificientifica kom först år 2008. Sannolikt hade Regeringsrättens bedömning blivit en annan om FCE Bank- och Amplificientificadomarna funnits vid tidpunkten för Regeringsrättens avgörande.^{18, 19, 20, 21}

Bedömning

Mervärdesskattekommittén har i sitt arbetsdokument och Kommissionen har i sin skrivelse uttalat att ett fast etableringsställe i ett medlemsland skall ses som en i mervärdesskatteväsendet hänseende skild person från den mer-

¹⁷ Jfr 1 kap. 2 § första stycket 2 ML, 1 kap. 1 § första stycket 1 ML och 5 kap. 7 § ML.

¹⁸ Avgörandet har kommenterats av Jan Kleerup i Skattenytt 6/2007, s. 335 f. Jan Kleerup skriver att det svenska bolaget som en följd av förhandsbeskedet kan ses som två skattskyldiga, dels för sådana tjänster som tillhandahålls från den svenska delen och dels för sådana tjänster som tillhandahålls från den norska filialen. Han ifrågasätter om det finns stöd i direktivet för sådan uppdelning. Jfr också Jan Kleerups framförda synpunkter i en kommentar till RÅ 2008 not 19 i Skattenytt 6/2009 s. 384.

¹⁹ Kenneth Vyncke anser att principen i FCE Bank- domen strider mot basala mervärdesskattegrundsatsen om den skulle tillämpas i ett sammanhang där en mervärdesskattegrupp ingår. Han anser precis som mervärdesskattekommittén och Kommissionen, att i en situation då ett fast etableringsställe tillhandahåller tjänster till sitt huvudkontor i ett annat medlemsland då huvudkontoret ingår i en mervärdesskattegrupp, det fasta etableringsstället och mervärdesskattegruppen skall ses som två olika skattesubjekt. Se Kenneth Vyncke, International Vat Monitor, July/August 2007, s. 258 f.

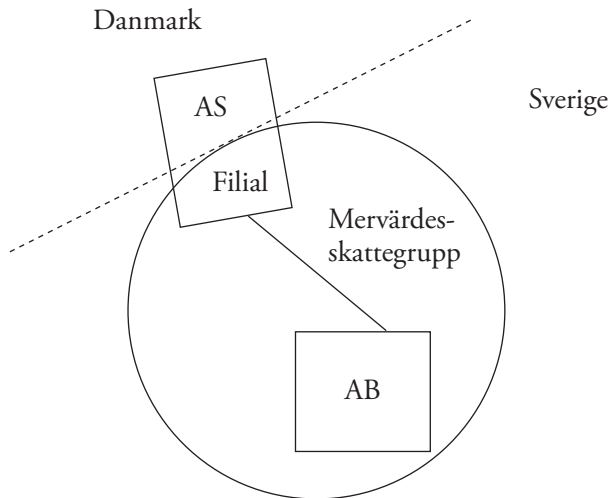
²⁰ Även Christian Amand resonerar kring frågor gällande tillhandahållanden mellan ett fast etableringsställe och huvudkontor i ett annat medlemsland som ingår i en mervärdesskattegrupp där. Han beskriver att Irland anser att sådana tillhandahållanden skall vara föremål för mervärdesbeskattning. Se Christian Amand, International Vat Monitor, July/August 2007, s. 240.

²¹ Jfr även rättsfallet Mål C-23/98, Staatssecretaris van Financiën mot J. Heerma där man diskuterar möjligheten att en person i vissa fall kan anses som två skattskyldiga.

värdesskattegrupp som huvudkontoret i sätelandet ingår i. Bedömningen av strukturen torde därför bli att den svenska mervärdesskattegruppen skall förvärvsbeskattas för inköpen från den norska filialen. Omsättningsland är Sverige. Även EU-domen *Ampliscientifica* motiverar denna bedömning. Den norska filialen ingår inte i mervärdesskattegruppen. I *Ampliscientifica* klargörs att de i mervärdesskattegruppen ingående enheterna upphör att anses som olika separata skattskyldiga personer och att mervärdesskattegruppen är ett helt eget skattesubjekt. De nya omsättningsreglerna efter år 2010 för tjänster mellan näringsidkare torde inte motsäga bedömningen. Det är sannolikt inte heller fråga om en dubbelbeskattningssituation eller fråga om otillbörligt undvikande av beskattning.

Beskrivning

Struktur 2



Strukturen är ännu inte prövad av högsta instans i svensk rätt. Här antas att AS tillhandahåller den svenska filialen IT-konsulttjänster och att de företag som ingår i den svenska mervärdesskattegruppen tillhör den finansiella sektorn med beskuren avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.²²

Bedömning

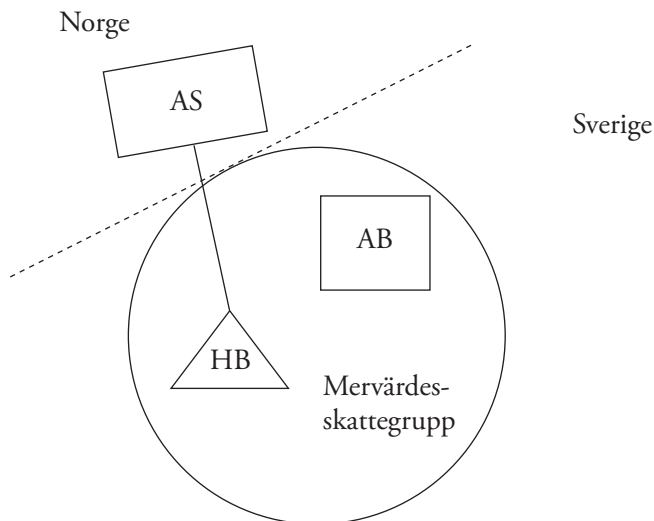
Enligt Kommissionens skrivelse bör bedömningen bli att den svenska mervärdesskattegruppen skall beskattas för förvärv av tjänster från AS. Omsättningsland är Sverige. Även EU-domen *Ampliscientifica* motiverar denna

²² Christian Amand beskriver en situation i holländsk rättspraxis som motsvarar denna. Den holländska domstolen ansåg att det utländska huvudkontoret skulle ingå i den nationella holländska mervärdesskattegruppen vari det inhemska fasta etableringsstället ingick. Detta trots att holländsk intern rätt tydligen inte tillät gränsöverskridande mervärdesskattegrupper. Se Christian Amand, *International Vat Monitor*, July/August 2007, s. 238 f.

bedömning. De nya omsättningslandsreglerna efter år 2010 för tjänster mellan näringsidkare torde inte motsäga bedömningen. Det är sannolikt inte heller fråga om en dubbelbeskattningsituation eller fråga om otillbörligt undvikande av beskattning. Principen "force of attraction" skall inte heller enligt de nya omsättningslandsreglerna tillämpas för det fall det fasta etableringsstället i Sverige inte deltar vid tillhandahållandet.

Beskrivning

Struktur 3



Strukturen har prövats i svensk rätt, i RÅ 2008 not 19, i ett överklagat och av Regeringsrätten fastställt förhandsbesked, Regeringsrättens mål nr 2168-07. Målet avgjordes den 30 januari 2008. I detta fall var det fråga om ett svenskt handelsbolag, HB, som hade bildats av ett svenskt AB och norskt AS. AB var grupphuvudman i en svensk mervärdesskattegrupp vari HB:t ingick. Det framgår inte av referatet, men de i mervärdesskattegruppen ingående företagen torde ha tillhört exempelvis den finansiella sektorn och haft beskuren avdragsrätt. Handelsbolaget skulle komma att ha tre personer anställda. Enligt bolagsavtalet skulle HB:t tillhandahålla IT-tjänster till företag i branschen och förvaltningen av handelsbolagets angelägenheter skulle skötas av bolagsmännen AB och AS. I AS förvaltning skulle ingå att bl.a. tillhandahålla IT-driftstjänster och för detta erhålla marknadsmissigt arvode. I praktiken gick det till så att AS i eget namn upphandlade IT-tjänster från utomstående och sedan levererade dem till HB:t. HB:t bearbetade IT-tjänsterna med hjälp av egen personal. HB:t vidareförsålde sedan IT-tjänsterna med den egna personalen. Frågan var om AS kunde anses ha utfört tjänsterna till HB som en förvaltningsåtgärd i egenskap av bolagsman i handelsbolaget och att tillhandahållandena därför enligt praxis inte skulle anses vara mervärdesskattepliktig omsätt-

ning. Skatterättsnämnden ansåg att i och med att AS skulle tillhandahålla HB:t IT-tjänster mot marknadsmässigt arvode och att HB:ts yrkesmässiga verksamhet skulle ombesörjas av HB:ts egna anställda, AS tillhandahållanden inte kunde anses vara en förvaltningsåtgärd. AS leveranser av IT-tjänster till HB:t skulle därför beläggas med mervärdesskatt och mervärdesskattegruppen bli skattskyldig. Regeringsrätten instämde i Skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet.²³

Företagskonstellationerna AB–HB/KB i mervärdesskattegrupp används gärna av företaget med beskuren avdragsrätt, exempelvis inom den finansiella sektorn, i syfte att nå skattefordelar.

Bedömning

Om fråga inte är om förvaltningsåtgärd bör fallet bedömas i linje med Regeringsrättens avgörande, dvs. att AS tillhandahållanden till HB skall anses ha gjorts till den svenska mervärdesskattegruppen. Omsättningsland blir Sverige och den svenska mervärdesskattegruppen skall förvärvsbeskattas. Vare sig Ampliscientifica eller de nya omsättningslandsreglerna från 2010 torde påverka bedömningen. Det är sannolikt inte heller fråga om en dubbelbeskattningssituation eller fråga om otillbörligt undvikande av beskattning.

10 Sammanfattning

De nya reglerna om omsättningsland för tjänster mellan näringsidkare i kombination med vad som meddelats som Kommissionens syn i den skrivelse som blev färdigställd under sommaren 2009, kan sannolikt medföra viss påverkan på bedömningen av skattesituationen för mervärdesskattegrupper i de tre olika bolagsrättsliga strukturerna som jag beskrivit i denna artikel. Det kommer att bli betydligt lättare att förutse hur olika situationer där mervärdesskattegrupper är inblandade skall bedömas. Kommissionens skrivelse tillsammans med de nya omsättningslandsreglerna för tjänster mellan näringsidkare syftar till att det skall bli svårare att missbruka mervärdesskattesystemet. Förhoppningsvis blir rättstillämpningen hos medlemsländerna också mer enhetlig. Ett flertal av medlemsländerna, inklusive Sverige, kommer sannolikt att behöva anpassa och förändra sina interna mervärdesskatte regler efter Kommissionens syn på hur reglerna gällande mervärdesskattegrupper skall utformas och tillämpas. Det skall bli mycket spännande att se den fortsatta utvecklingen på området. Det kan finnas anledning att återkomma i ämnet.

Leonie Selting, advokat, bedriver egen verksamhet med skatterättslig inriktning i Stockholm.

²³ Avgörandet har kommenterats av Jan Kleerup. Han gör jämförelser med utländsk rätt vad gäller tillhandahållanden från en filial utomlands till ett huvudkontor inom landet som ingår i en mervärdesskattegrupp. Se Jan Kleerup, Skattenytt 6/2009, s. 383 f.