

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4544–4546-11

meddelad i Stockholm den 10 maj 2013

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA

Ombud: AA
Deloitte AB
113 79 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 9 juni 2011 i mål nr 7940–7942-09

SAKEN

Mervärdesskatt för redovisningsperioderna december 2006, december 2007 och mars 2008 m.m.

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

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

Dok.Id 131162

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer kammarrättens dom i den del den avser mervärdesskatt och fastställer Skatteverkets beslut att inte medge Svenska Cellulosa Aktiebolaget SCA (bolaget) avdrag för s.k. slussad ingående mervärdesskatt. Verket anför i huvudsak följande. Slussningsregeln i 8 kap. 4 § första stycket 5 och andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, ger en avdragsrätt som är mer omfattande än vad som följer av mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Regeln torde därmed inte vara förenlig med direktivet. Primärrätten kan inte åberopas till stöd för att utvidga tillämpningsområdet för en nationell bestämmelse om mervärdesskatt som inte är förenlig med mervärdesskattedirektivet och dess syften. Det skulle innebära en tillämpning som ytterligare avlägsnar sig från de syften och mål som uppställs i direktivet. En sådan utvidgning är inte tillåten även om den görs till en skattskyldigs fördel.

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

Skatteverket tillstyrker att bolaget medges ersättning för kostnader med 40 000 kr.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET*Bakgrund och frågan i målet*

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

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

Mervärdesskattelagen

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

Vid tillämpningen av slussningsregeln ska enligt 8 kap. 4 § andra stycket ML endast moderföretag och helägda dotterföretag anses ingå i samma koncern.

Mål nr
4544–4546-11

Moderföretaget kan vara ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening eller en svensk ömsesidig skadeförsäkringsanstalt. Som helägt dotterbolag räknas svenskt aktiebolag i vilket moderföretaget äger mer än nio tiondelar av aktierna. Då ett eller flera helägda dotterbolag i sin tur äger mer än nio tiondelar av aktierna i ett annat svenskt bolag, räknas även det bolaget som helägt dotterbolag.

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

Mervärdesskattedirektivet

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

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

I direktivet finns alltså ingen bestämmelse som direkt motsvarar slussningsregeln. Den lösning som direktivet tillhandahåller för att undvika kumulativa effekter vid

Mål nr
4544–4546-11

koncerninterna förvärv är i stället s.k. gruppregistrering. Bestämmelsen om detta finns i artikel 11 i direktivet. Där anges att varje medlemsstat, efter samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt, får anse som en enda beskattningsbar person sådana personer som är etablerade i medlemsstaten och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.

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

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

Slussningsregeln avviker således från direktivets bestämmelse om gruppregistrering både när det gäller den teknik som används och när det gäller det skattemässiga utfallet. Den kan därmed inte anses vara en tillåten implementering av artikel 11 i direktivet (jfr mål C-162/07, *Ampliscientifica*). Den avdragsrätt som medges enligt regeln kan inte heller anses vara grundad på någon annan bestämmelse i direktivet. Slussningsregeln strider därmed mot direktivet. Att så är fallet konstaterades för övrigt redan i samband med den översyn av

Mål nr
4544–4546-11

mervärdesskattelagstiftningen som gjordes inför Sveriges anslutning till EU men regeln har ändå fått vara kvar (se SOU 1994:88 s. 235 ff. och prop. 1994/95:57 s. 127 ff.).

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

EUF-fördraget

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

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

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

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

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

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

Vad som däremot kan ifrågasättas är om ett medgivande av avdrag kan anses strida mot skyldigheten att i den nationella rättsordningen vidta alla nödvändiga åtgärder för att säkerställa direktivets fulla verkan. Denna skyldighet följer direkt av fördragen (se artikel 4 i EU-fördraget och artikel 288 i EUF-fördraget samt t.ex. mål C-321/05, Kofoed, punkt 41). Vid den nationella rättstillämpningen är skyldigheten att ge direktivbestämmelser genomslag dock inte absolut. Tvärtom har EU-domstolen som nämnts slagit fast att direktivbestämmelser inte ska ges

Mål nr
4544–4546-11

direkt effekt till nackdel för enskilda. En konsekvens av detta är att nationell rätt i vissa fall ska tillämpas trots att den är direktivstridig. I en sådan situation måste tillämpningen, på samma sätt som gäller allmänt, enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening så långt det är möjligt göras med iakttagande av de krav som EU-rätten i övrigt ställer. Det kan därmed inte anses strida mot skyldigheten att ge direktiv full verkan att, för att uppnå förenlighet med fördragets bestämmelser om etableringsfrihet, utvidga tillämpningsområdet för en nationell bestämmelse när denna är till fördel för enskilda och enligt EU-domstolens praxis därför ska tillämpas trots att den är direktivstridig.

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

Sammanfattande slutsats

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

Överklagandet ska därmed avslås.

Ersättning för kostnader

Bolaget har vunnit bifall till sin talan och målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget har därmed rätt till skälig ersättning för

Mål nr
4544–4546-11

sina kostnader i målen enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen bör bestämmas till 40 000 kr.

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

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Annica Gulliksson.