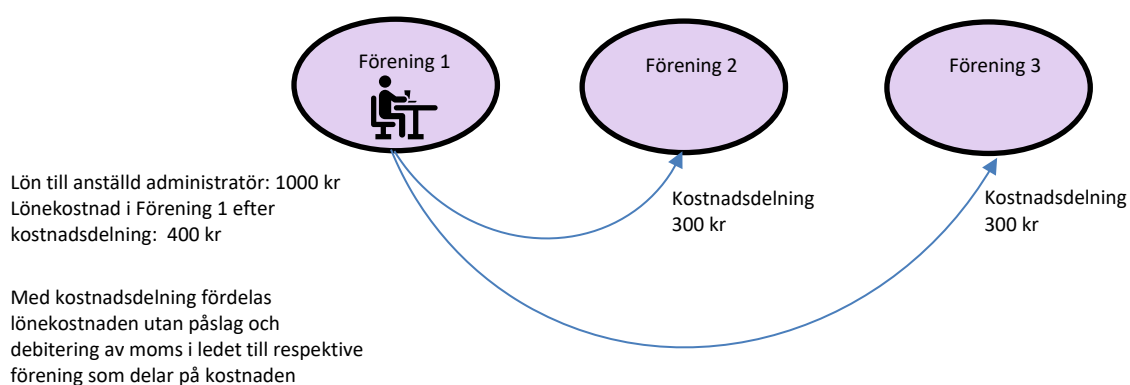


# Svenskt Näringsliv Service AB

## Kostnadsdelning och undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 a § ML

28 november 2019



## Sammanfattning

I dagsläget har aktörer inom den ideella sfären stora svårigheter att bygga upp ett kansli med all den kompetens som krävs för att följa gällande regelverk och utföra föreningens administration. Det handlar t.ex. om stora organisationer inom idrott, kyrka och studieförbund där verksamheten bedrivs över hela Sverige genom lokala föreningar, regioner och avdelningar. Oavsett om föreningen är liten eller stor är kraven desamma. För dessa organisationer är det nödvändigt med kanslisamverkan i olika omfattning. Motsvarande gäller även för t.ex. branschorganisationer, fackliga och kulturella föreningar. Kraven från myndigheter och allmänhet är högt ställda på våra ideella aktörer. Skattepengar ska användas på rätt sätt och allmänhetens krav på ärlighet, transparens, ideell anda gör att en organisation inte får en andra chans om något går fel. Kraven ska vara högt ställda men i kombination med att det ofta krävs speciallösningar på t.ex. IT-system och specialistkompetens kring särskilda regelverk så är det orimligt att t.ex. distrikts- och lokalföreningar själva ska kunna bygga upp den kompetens som krävs. Genom att samverka och utföra tjänster mellan t.ex. olika lokalföreningar uppstår en ökad momskostnad med 25 % och ökade administrativa krav med momsredovisning.

*Kan två eller flera föreningar dela på resurser genom kanslisamverkan utan administrativa pålagor och extra momskostnader? I den här utredningen vill vi visa att det finns stöd för det i EU-rätten men däremot krävs en översyn av 3 kap. 23 a § ML.*

Undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 a § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är ett potentiellt verktyg för dessa aktörer att kunna samarbeta och tillsammans få stordriftsfördelar som ingen av dem har möjlighet till på egen hand. Med hjälp av undantaget kan därmed ökade momskostnader och administrativa krav på momsregistrering och momsredovisning undvikas. Det innebär att en större andel av dessa aktörers medel kan användas i kärnverksamheten, istället för att gå förlorade i form av administrations- och momskostnader. Här är fråga om ett undantag från skatteplikt som syftar till att väga upp för en konkurrensnackdel. Om denna konkurrensnackdel ska kunna kompenseras genom det aktuella undantaget, kan inte undantaget i sig samtidigt anses vara konkurrensnedvridande på ett sådant sätt att undantaget inte kan tillämpas. Det ligger i sakens natur att ett undantag i någon mån faktiskt är och måste vara konkurrensnedvridande.

Tillämpningen av undantaget i 3 kap. 23 a § ML är i dagsläget i det närmaste obefintlig. Anledningen till detta är dels en för snäv implementering av direktivsbestämmelsen i ML, och dels det mycket smala tillämpningsområde som undantaget kommit att få vid tillämpningen av bestämmelsen. Det främsta skälet till detta är, enligt vår uppfattning, den avvikande utformningen av konkurrensrekvisitet i ML jämfört med artikel 132.1 f mervärdesskattedirektivet. Tolkningen av

konkurrensrekvisitet som gjorts både i förarbetena till ML samt i domstolarna, skiljer sig från EU-domstolens motsvarande tolkning. Även Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har identifierat denna problematik. HFD har uttalat att en mer nyanserad och mindre restriktiv prövning ska ske än den som följer av ML:s lydelse. I det här sammanhanget kan nämnas att EU-domstolen i november 2019 har avgjort målet C-400/18, Infohos. Målet avsåg frågan om försäljning till icke medlemmar utanför en grupp medför att man är förhindrad att tillämpa undantaget i direktivet till medlemmar i gruppen. Domstolen kom fram till att det inte får finnas en sådan begränsning i nationell lagstiftning. Vidare är man tydlig med att tolkningen av direktivbestämmelsen ska vara förenlig med ändamålen med undantaget men samtidigt ska det ske en restriktiv tolkning av bestämmelser som innebär avsteg från den allmänna principen om att moms ska utgå vid tillhandahållande av tjänster mot vederlag. Med det sagt säger domstolen att de ord som används för att definiera undantagen från moms inte ska tolkas så att undantagen förlorar sin effekt. Eftersom det är precis vad som inträffat vid svensk tillämpning av undantaget i 3 kap. 23a ML så är det hög tid att se över den svenska implementeringen och tillämpningen.

Enligt vår uppfattning bör tjänster av mer ”allmän” karaktär som IT, ekonomi och administration kunna omfattas av undantaget. Skatteverkets krav på att tjänsterna ska ha ett ”materiellt och funktionellt samband med verksamheten som inte medför skattskyldighet” återfinns såvitt vi känner till varken i förarbeten eller i praxis. Att undantaget endast ska tillämpas på mycket specifika tjänster gör även att en viss typ av verksamhet vinner fördelar framför andra verksamheter av mer allmän karaktär.

Vid en jämförelse med den danska implementeringen av artikel 132.1 f visar det sig att skillnaderna är stora. I Danmark finns en tydlighet kring de sektorer där kostnadsdelning kan komma ifråga med stöd av en regel motsvarande vår svenska regel i 3 kap. 23 a § ML. Kostnadsdelning kan komma ifråga för sektorer som t.ex. hälso- och sjukvård, utbildning, socialt arbete, kultur, idrott, välgörenhet och ideell verksamhet. Skillnaderna mellan svensk och dansk tillämpning av kostnadsdelning utvecklar vi vidare i avsnitt 6.

För att gå mot en mer ändamålsenlig tillämpning av undantaget bör såväl lagtext som förarbeten ses över för att 3 kap. 23 a § ML ska anpassas till och bättre överensstämmer med motsvarande bestämmelse i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EU). I avsnitt 9 presenteras vårt förslag till lagtext. Vid utarbetandet av förslaget har vi i första hand analyserat mervärdesskattedirektivet men vi har även hämtat inspiration från den danska mervärdesskattelagstiftningen.

## Innehåll

Sammanfattning	2
1 Uppdrag	5
2 Syftet med artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet	5
3 Inledande problembeskrivning	6
3.1 Endast momsfri verksamhet vid kostnadsdelning?	8
3.2 Avslutande synpunkter	9
4 Gällande rätt och svensk praxis	10
4.1 ML och nuvarande utformning av 3 kap. 23 a § ML	10
4.2 Förarbetena till ML	10
4.3 ML och svensk praxis	11
4.4 Skatteverkets ställningstagande 2017-04-20	14
4.5 Trossamfundet Svenska kyrkan	15
5 Mervärdesskattedirektivet och praxis från EU-domstolen	16
5.1 Tjänsterna ska tillhandahållas inom en fristående grupp	16
5.2 Verksamheten i övrigt	17
5.3 Ersättningens omfattning	17
5.4 Undantaget får inte leda till snedvridning av konkurrensen (I)	18
5.5 Undantaget får inte leda till snedvridning av konkurrensen (II)	18
5.6 EU-domstolens praxis – våra kommentarer	19
6 Jämförelse med Danmark	21
7 Skillnader mellan mervärdesskattedirektivet, ML och danska momslagen	25
7.1 Konkurrensrekvisitet	25
7.2 Endast momsfri verksamhet i den fristående gruppen	26
7.3 Verksamheten hos medlemmarna i den fristående gruppen	26
7.4 Tillhandahållande "inom" eller "av"?	27
7.5 Krav på avtal m.m.	27
7.6 Vår slutsats	27
8 Utredning och skäl till att 3 kap. 23 a § ML bör ändras	27
8.1 Skillnader i ordalydelsen mellan ML och mervärdesskattedirektivet	27
8.2 Konkurrensrekvisitet – utformningen i ML	28
8.3 Konkurrensrekvisitet - tjänster som tillhandahålls på den "öppna marknaden"	29
8.4 Konkurrensrekvisitet - jämförelse med Danmark	30
8.5 Kravet på direkt nödvändighet	31
8.6 Ett alternativ till tillika-anställning	31
8.7 Övriga osäkerheter kring undantaget	32
9 Förslag till ändring av ML	33

# MEMO

Till: Anna Sandberg Nilsson, Svenskt Näringsliv Service AB

Från: Lena Westfahl och Lars Davéus

Ämne: Kostnadsdelning och undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 a § ML

Datum: 2019-11-28

## 1 Uppdrag

Grant Thornton har fått i uppdrag att utreda om undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 a § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, så som det är implementerat och tolkas samt tillämpas, överensstämmer med motsvarande bestämmelse i mervärdesskattedirektivet, artikel 132.1 f. I utredningen ingår även att se hur artikel 132.1 f har tolkats av EU-domstolen.

Inom ramen för uppdraget har vi gjort en jämförelse med Danmark för att se hur lagstiftaren har implementerat undantaget och hur tillämpningen sedan skett i praktiken.

Fokus i uppdraget har varit att se hur konkurrensrekvisitet har implementerats, då det enligt vår uppfattning är det största hindret för en mer ändamålsenlig tillämpning av undantaget i Sverige. Vi har avslutningsvis haft uppdraget att lämna förslag på hur lagtexten kan formuleras för att få en mer ändamålsenlig tillämpning som kan överensstämma med mervärdesskattedirektivet och EU-domstolens praxis.

## 2 Syftet med artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet

Det är svårt att få fram historiska underlag som tydligt utvisar det syfte med undantaget för kostnadsdelning som fanns i vår tidiga europeiska moms­lagstiftning, det så kallade sjätte moms­direktivet<sup>1</sup>. Däremot framgår av EU-domstolens praxis att undantaget syftar till att närings­sidkare och andra som tillhandahåller varor och tjänster, som är undantagna från skatteplikt eller som inte omfattas av mervärdesskattens tillämpningsområde, ska kunna ta emot varor och tjänster utan att betala mervärdesskatt och på så sätt uppnå kostnadsbesparingar och

---

<sup>1</sup> Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG

stordriftsfördelar.<sup>2</sup> Särskilt mindre aktörer kan samarbeta och på så sätt uppnå samma resultat som större aktörer eller koncerner själva kan uppnå i den egna organisationen. På så sätt skapas en konkurrensneutralitet mellan stora och små aktörer.<sup>3</sup>

Ytterligare en viktig aspekt är kopplingen i artikel 132 till allmänintresset. Av EU-domstolens praxis framgår som det övergripande syftet med samtliga bestämmelser i artikel 132 att:

*”från mervärdesskattepliket undanta vissa verksamheter av allmänt intresse i syfte att underlätta tillgången till vissa tjänster och leveranser av vissa varor, genom att de befrias från den merkostnad som mervärdesskatten medför”.*<sup>4</sup>

Sammanfattningsvis uttalades redan 2003 i EU-domstolens praxis att undantaget för kostnadsdelning uppenbarligen har införts för att undvika att en aktör med momsbefriad verksamhet i vissa fall tvingas köpa in varor och tjänster med moms. Inköpet jämförs skattemässigt med att dessa hade utförts internt. Det finns med andra ord en tanke kring att viss försäljning ska undantas från moms för att gynna den aktör som inte har möjlighet att själv ha motsvarande resurser internt. På så sätt skapas enhetliga konkurrensvillkor, och stor som liten kan verka på samma marknad med samma förutsättningar. Det uppnås konkurrensneutralitet, oaktat om du har resurser för att ha egna anställda som utför de aktuella tjänsterna, eller inte.

Det återstår att se hur ovan uttalade syften ska kunna få effekt för svenska aktörer även om undantag från skatteplikt generellt ska tolkas restriktivt, eftersom de innebär ett avsteg från den allmänna principen om moms på tillhandahållanden mot ersättning av en beskattningsbar person.<sup>5</sup>

### 3 Inledande problembeskrivning

Som redogjorts för här ovan är syftet med undantaget i 3 kap. 23 a § ML att uppväga för en konkurrensnackdel samt att små och medelstora aktörer ska kunna åtnjuta stordriftsfördelar genom att samarbeta och dela på kostnaden för vissa nödvändiga funktioner. Undantaget har emellertid i det närmaste ett obefintligt tillämpningsområde i Sverige i dagsläget, främst på grund av hur implementeringen av undantaget skett i ML. Ett skäl är bland annat den utformning som konkurrensregeln i undantagets andra stycke har. Enligt svensk rätt gäller undantaget endast sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför gruppen. Det gör att tjänster som olika organisationer, t.ex. en idrottsförening, typiskt sett har stort behov av är diskvalificerade från att omfattas av undantaget

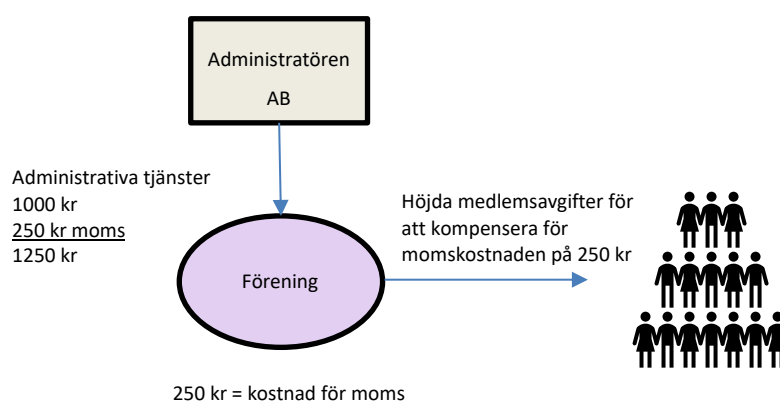
<sup>2</sup> Se C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, p. 37.

<sup>3</sup> Se också Generaladvokatens förslag till avgörande i C-8/01 Taksatorringen, p. 118 ff.

<sup>4</sup> Se C-616/15, Commissionen v Germany, p.47

<sup>5</sup> Se C-616/15, Commissionen v Germany, p.49

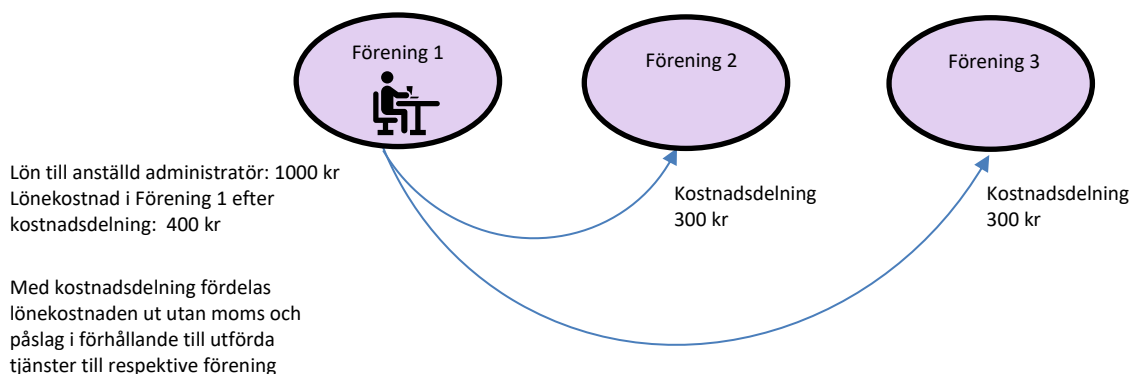
från moms i 3 kap. 23 a § ML. Såsom beskrivits inledningsvis är det omöjligt för aktörer på olika nivåer inom den ideella sfären att på egen hand bygga upp kansli med fulla resurser att utföra föreningens administration och ha den kunskap som krävs inom olika områden. Istället tvingas föreningen i nuläget köpa in dessa tjänster från en extern konsult, till en kostnad av exempelvis 1000 kronor. På dessa inköpta tjänster för 1000 kronor får föreningarna betala 25 % moms, det vill säga 250 kronor ( $1000 \times 0,25$ ), och denna ingående moms är inte avdragsgill för förening eftersom den bedriver allmännyttig ideell verksamhet som är undantagen från moms. Det ska även tilläggas att detta förutsätter att kompetensen överhuvudtaget finns att tillgå på marknaden, vilket inte är självklart.



I praktiken innebär det lite förenklat att föreningen får betala 25 % moms på konsultens lönekostnader. Varför anställer inte föreningen en egen administratör? Därför att behovet inte finns för en heltidsanställd person som hanterar administrationen i föreningen och det kan t.ex. finnas svårigheter att deltidsanställa personer med rätt kvalifikationer. I förlängningen innebär det att föreningen måste räkna in den här momskostnaden i prissättningen av sina, från moms undantagna, tjänster. I situationen ovan är det medlemsavgiften som måste höjas. Trots att de tjänster som föreningen tillhandahåller ska vara undantagna från moms uppstår det kumulativa effekter genom att det finns en dold moms inbakad i medlemsavgiften som föreningen tar ut ovan. Denna dolda moms medför givetvis en höjning av medlemsavgiften då föreningen tvingas kompensera för ökade kostnader på grund av momsen.

Vid en ändamålsenlig tillämpning av det aktuella undantaget i 3 kap. 23 a § ML skulle föreningen istället kunna gå ihop med exempelvis två andra föreningar och dela på en anställd som sköter administrationen för samtliga tre föreningarna, till en kostnad om 1000. Ingen av föreningarna har på egen hand möjlighet att anställa en person för att utföra detta arbete, men tillsammans kan man sysselsätta och finansiera den här personens lön och föreningarna behöver därmed inte köpa in tjänsterna med en extra momskostnad.

Nu uppnås en kostnadsdelning som i allra högsta grad får anses förenlig med syftet bakom artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. I och med en mer EU-anpassad implementering i svensk moms lagstiftning så behöver Förening 1 inte debitera någon moms på denna kostnadsdelning, och ingen av föreningarna betalar en icke avdragsgill moms på lönekostnaden.



Nu undviker vi en dold moms på de momsbefriade tjänster som Förening 1 kan erbjuda övriga förening, vilket i sin tur innebär att priset på föreningens tjänster inte behöver höjas. Det finns en tilltalande tanke bakom denna önskvärda lösning som är helt i linje med att ta tillvara det allmännas intresse i olika avseenden.

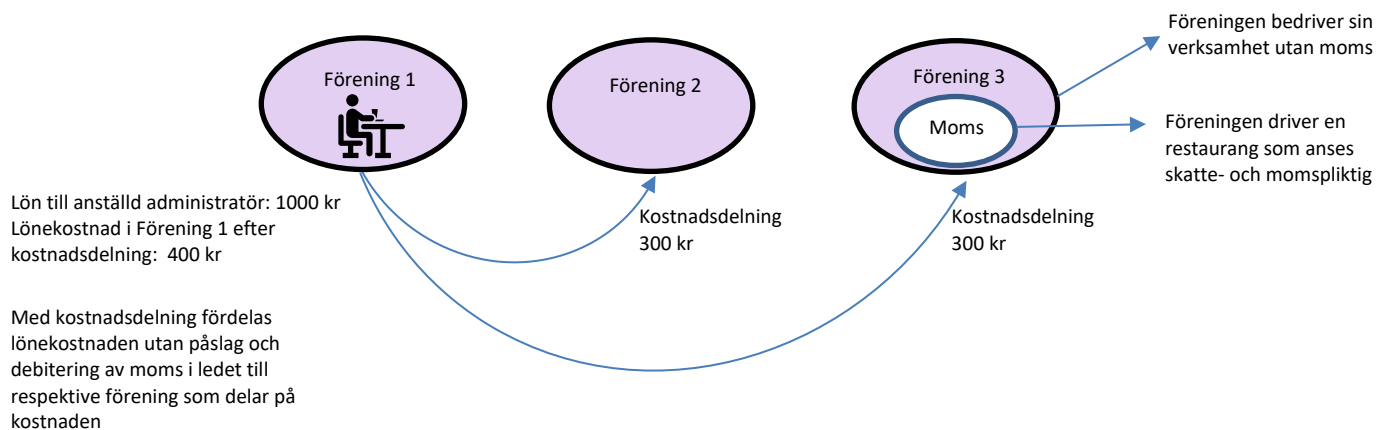
### 3.1 Endast momsfri verksamhet vid kostnadsdelning?

Vidare stadgar ML att ”verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna”. Något krav att verksamheten hos gruppen inte får medföra skattskyldighet till någon del finns inte i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. Istället stadgar mervärdesskattedirektivet endast att det ska vara fråga om ”tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt [...]”. Det vill säga personerna måste bedriva momsfri verksamhet, men att de inte till någon del ska kunna bedriva skattepliktig verksamhet i övrigt framgår inte av mervärdesskattedirektivet.

I scenariot nedan bedriver Förening 3 både momspliktig och momsbefriad verksamhet. Föreningen använder tjänsterna som tas emot genom kostnadsdelning i såväl den momspliktiga som den momsbefriade verksamheten. Att föreningen inte uteslutande använder tjänsterna i den momsbefriade verksamheten behöver inte nödvändigtvis innebära att undantaget inte är tillämpligt. I enlighet med EU-domstolens praxis bör det i ett sådant fall vara möjligt att dela upp faktureringen till Förening 3. Det vill säga att fakturera den del av tjänsten som används i den skattepliktiga verksamheten med moms och den del som används i den momsbefriade verksamheten utan moms. Noteras bör dock att denna hantering inte

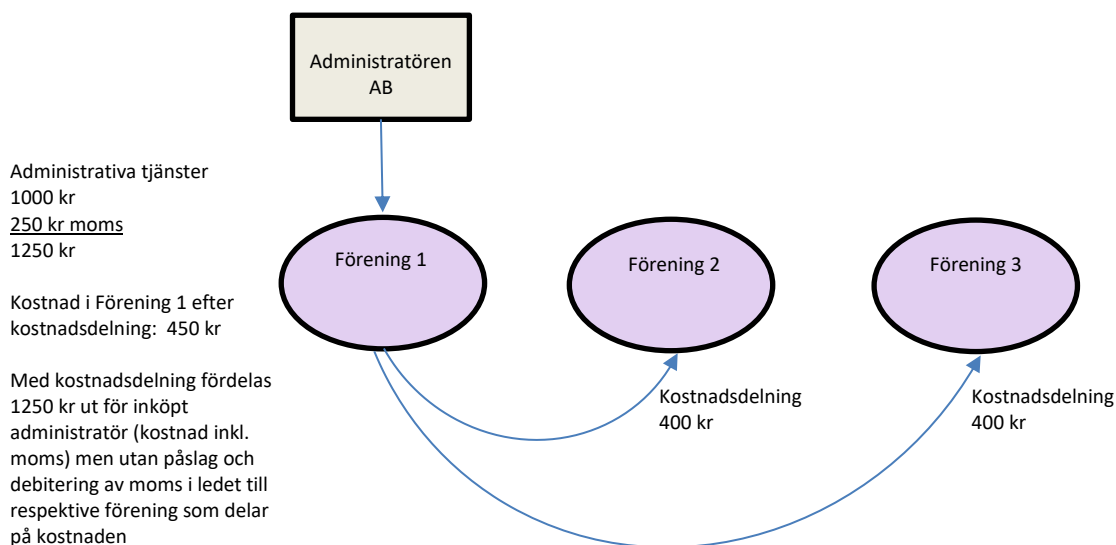


är helt klarlagd och att det i praxis från EU-domstolen har påpekats att det finns en viss administration kring förfarandet.<sup>6</sup> Vi väljer att kostnadsdela utan moms eftersom Förening 1 inte vill momsregistrera sig och tjänsterna riktas mot den momsfria verksamhetsdelen i Förening 3.



### 3.2 Avslutande synpunkter

Undantaget är framför allt fördelaktigt på egenproducerade tjänster. Vid inköp av tjänster uppstår ingen vinning när kostnaden delas vidare till övriga medlemmar. Istället uppstår en momsinsläsning, precis som när föreningarna själva köper in tjänster direkt från det externa bolaget. Det externa bolaget fakturerar den förening som ska kostnadsdela. Om den föreningen endast tillhandahåller momsbefriade tjänster till gruppmedlemmarna finns inte avdragsrätt för ingående moms för inköpta tjänster. Momsen som det externa bolaget fakturerar blir därmed en kostnad för den fristående gruppen. Se illustrationen här nedan som exemplifierar detta.



<sup>6</sup> C-274/15, Europeiska kommissionen mot Storhertigdömet Luxemburg

EU-domstolen har konstaterat att undantaget från skatteplikt ska kunna väga upp för en konkurrensnackdel som uppstår om en aktör utför en tjänst genom egna anställda jämfört med att köpa in motsvarande tjänst externt.<sup>7</sup> Därmed ligger det i sakens natur att ett sådant undantag kommer att vara konkurrensnedvridande i viss mån. I annat fall uppnår inte undantaget sitt syfte och kan heller aldrig tillämpas, vilket givetvis inte är ändamålsenligt.

## 4 Gällande rätt och svensk praxis

### 4.1 ML och nuvarande utformning av 3 kap. 23 a § ML

Som nämnts här ovan har det aktuella undantaget i dagsläget i det närmaste ett obefintligt tillämpningsområde i Sverige. En stor anledning till detta är hur implementeringen av mervärdesskattedirektivets artikel 132.1 f har skett.

Bestämmelsen återfinns i 3 kap. 23 a § ML. Det uppställs fem olika rekvisit i bestämmelsen för att undantaget ska vara tillämpligt:

1. Tjänsterna ska tillhandahållas inom en fristående grupp.
2. Gruppens eller medlemmarnas verksamhet i övrigt, ska inte medföra skattskyldighet.
3. Tjänsterna ska vara direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten.
4. Ersättningen för tjänsterna ska motsvara självkostnadspris för medlemmen.
5. Tjänsterna som tillhandahålls inom gruppen tillhandahålls normalt inte av någon annan utanför gruppen.

### 4.2 Förarbetena till ML

Förarbetena till undantaget i 3 kap. 23 a § ML är minst sagt knapphändiga.<sup>8</sup> Lagstiftaren konstaterar inledningsvis att det aktuella undantaget motiveras av hänsyn till allmänintresset, vilket i sig framgår av systematiken i mervärdesskattedirektivet. Vidare uttalar lagstiftaren att:

*Bestämmelserna i artikel 13 utgör undantag från den allmänna principen att mervärdesskatt skall läggas på all omsättning av tjänster som tillhandahålls av skattskyldiga personer. Den lagstiftning som medlemsländerna inför på grundval av denna artikel skall därför tolkas restriktivt. För att den nu föreslagna bestämmelsen skall bli tillämplig krävs således att samtliga rekvisit*

---

<sup>7</sup> Generaladvokatens förslag till avgörande i mål C605/15, Minister Finansów mot Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie SA w Warszawie, punkt 20.

<sup>8</sup> Se prop. 1997/98:148 s.63 f.

*är uppfyllda. Med den utformning stadgandet har kan bestämmelsen endast bli tillämplig på ett mycket litet antal tjänster.<sup>9</sup>*

Lagstiftaren snävar enligt vår uppfattning in tillämpningsområdet för undantaget i för stor utsträckning. Emellertid finns i förarbetena inga exempel på vilken typ av tjänster som undantaget skulle kunna vara tillämpligt på. Däremot uttalar lagstiftaren följande kring vilka tjänster som inte kan omfattas av undantaget, vilket även detta snävar in tillämpningsområdet ytterligare:

*En starkt begränsande faktor är kravet på att undantaget inte får vålla snedvridning av konkurrensen. Undantaget måste därför begränsas till omsättning av tjänster som normalt inte tillhandahålls av annan utanför sammanslutningen. Med en restriktiv tolkning kommer endast de tjänster att omfattas som är starkt knutna till den speciella inriktning som sammanslutningens verksamhet har, dvs. till sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls på den öppna marknaden. Härav följer att en stor del av de tjänster som skulle kunna inrymmas i bestämmelsens övriga rekvisit inte kan omfattas av skattefriheten vid omsättning, t.ex. bokföring, automatisk databehandling, kapitalförvaltning, och liknande tjänster. Dessa tjänster är typiskt sett sådana som också kan tillhandahållas av annan.<sup>10</sup>*

Noterbart är att lagstiftaren inte uttalar något om själva syftet med undantaget så som det framgår av EU-domstolens praxis eller vilken funktion det är tänkt att fylla. Som nämnts ovan, finns en hänvisning till systematiken i mervärdesskattedirektivet, och att undantaget existerar på grund av hänsyn till allmänintresset.

”Allmänintresset” är emellertid ett väldigt vitt begrepp som inte ger någon direkt vägledning eller tolkningshjälp i sammanhanget.

#### 4.3 ML och svensk praxis

Undantaget i 3 kap. 23 a § ML har bedömts ett antal gånger i svenska domstolar. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har uttalat följande kring begreppet ”fristående grupp”:

*Uttrycket ’fristående grupp’ får såväl i ML:s som i direktivets mening anses ha den innebörden att en sådan grupp kan utgöra en självständig juridisk person, t.ex. en ideell förening, men att den också kan bestå av flera personer som utan någon fast organisatorisk överbyggnad samverkar inom ett visst område. Det mellan DIK, Sveriges Naturvetareförbund och Förbundet*

---

<sup>9</sup> Prop. 1997/98:148 s.64.

<sup>10</sup> A.a. s. 64

*Sveriges Arbetsterapeuter träffade samarbetsavtalet får därför anses medföra att de bildat en sådan fristående grupp som anses i 3 kap. 23 a § ML.<sup>11</sup>*

Någon begränsning kring formerna för en fristående grupp verkar inte finnas enligt HFD så länge gruppen kan urskiljas som en självständig enhet.

I samma avgörande uttalar HFD följande om tjänsternas karaktär:

*Enligt vad medlemmarna i gruppen kommit överens om tillhandahåller DIK de övriga förbunden vissa tjänster, främst förhandlingstjänster. Dessa senare tjänster är nödvändiga för verksamhetens utövande och tillhandahålls normalt inte av någon utanför gruppen. De övriga förbunden svarar för den del av kostnaderna som belöper på dem. Även de övriga förutsättningarna för undantagets tillämpning är således uppfyllda. Den omsättning av tjänster som sker då DIK utövar förhandlingsverksamhet för övriga förbunds räkning omfattas därför av undantaget i 3 kap. 23 a § ML.*

*DIK utför vid sidan av förhandlingsverksamheten också andra tjänster åt de övriga förbunden i form av sedvanliga administrativa tjänster såsom bl.a. fakturering och redovisning. Tjänster av detta slag tillhandahålls på den öppna marknaden och omfattas således inte av undantagsbestämmelsen i 3 kap. 23 a § ML.<sup>12</sup>*

I ett senare avgörande uttalade HFD följande kring konkurrensrekvisitet i 3 kap. 23 a § ML:

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

*Det kan emellertid inte uteslutas att, i ett enskilt fall, mervärdesskattelagens begränsning av undantaget till sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan skulle kunna visa sig alltför långtgående. Mot bakgrund av EU-domstolens tolkning av direktivet bör avsteg då kunna medges från*

<sup>11</sup> RÅ 2001 ref. 34.

<sup>12</sup> A.a. s. Se även KR Sthlm 106-13 för samma bedömning.

*schablonregeln i mervärdesskattelagen. Om det klarlagts att ett undantag från skatteplikt avseende en viss tjänst inte innebär en verklig risk för konkurrensnedvridning, för närvarande eller i framtiden, bör skattefrihet således vara möjlig även om tjänsten skulle kunna tillhandahållas av någon annan utanför gruppen.<sup>13</sup>*

Vidare finns ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden som inte överklagades till HFD. I förhandsbeskedet bedömdes huruvida ett stort antal tjänster kunde omfattas av undantaget från skatteplikt, så som exempelvis ledning, kvalitet, strategiska inköp, affärsutveckling/fastighet, ekonomi, IT med mera. En majoritet av ledamöterna i Skatterättsnämnden kom fram till att undantaget endast omfattar tjänsterna inom funktionerna kvalitet och affärsutveckling/fastighet. Skatterättsnämnden uttalar bland annat följande vad gäller kravet på frånvaro av skattskyldighet:

*Att begränsa tillämpningen av undantaget i 3 kap. 23 a § till endast sådana fall där de verksamheter som omfattas av tjänsterna till 100 procent är undantagna eller faller utanför tillämpningsområdet för ML, skulle enligt Skatterättsnämndens mening kunna leda till att undantaget nästan aldrig blir tillämpligt (jfr EU-domstolens resonemang i målet C-8/01, Taksatorringen). Det bör här noteras att mervärdesskattedirektivets lydelse inte heller ger stöd för en sådan tillämpning. Med hänsyn till det nu sagda bör en skattepliktig omsättning i så liten omfattning som det här är fråga om inte utesluta en tillämpning av undantaget.<sup>14</sup>*

Vidare uttalar Skatterättsnämnden i samma förhandsbesked följande med avseende på kravet på direkt nödvändighet:

*Med hänsyn till syftet med mervärdesskattedirektivets bestämmelse och den därpå grundade bestämmelsen i ML anser Skatterättsnämnden att villkoret bör tolkas på så sätt att endast sådana tjänster som är specifika för den skattefria verksamheten kan omfattas av undantaget. Detta betyder att sådana tjänster som visserligen kan vara av avgörande betydelse för den enskilda verksamheten i fråga, men som också skulle vara till nytta för andra verksamheter, inte kan omfattas av undantaget.*

När det gäller konkurrensrekvisitet uttalar Skatterättsnämnden sig på följande vis i förhandsbeskedet:

*Konkurrensvillkoret ska tolkas mot bakgrund av mervärdesskattedirektivets ordalydelse och syfte och hur motsvarande bestämmelse i direktivet har tolkats av EU-domstolen.*

---

<sup>13</sup> HFD 2014 ref. 20.

<sup>14</sup> Skatterättsnämndens förhandsbesked 2015-04-10, dnr 22-14/I.

*Skatterättsnämnden anser att de här aktuella tjänsterna, dvs. tjänsterna inom funktionerna Kvalitet och Affärsutveckling/Fastighet, är nära knutna till den vård och omsorg som är skattebefriad enligt 3 kap. 4 § ML. Kännetecknande för tjänsterna är vidare att ett tillhandahållande av dem får anses förutsätta en ingående kännedom om de enskilda bolagens specifika verksamheter [...]. Det framstår därför inte som sannolikt att tjänsterna nu, eller inom överskådlig framtid, skulle kunna tillhandahållas av någon annan utanför gruppen. Därmed är konkurrensvillkoret såsom det utformats i den svenska lagstiftningen uppfyllt för tjänsterna inom de båda angivna funktionerna.*

Noterbart i det aktuella förhandsbeskedet är att två ledamöter av Skatterättsnämnden är skiljaktiga och menar att både kravet på direkt nödvändighet och konkurrensrequisitet är uppfyllda för samtliga tjänster. De uttalar bland annat gällande kravet på direkt nödvändighet att samtliga funktioner syftar till att bolagen ska kunna leva upp till lagstadgade krav på verksamheten, och därmed är även dessa tjänster direkt nödvändiga för att utöva den moms fria verksamheten. Som exempel nämns att en verksamhet inte kan fungera utan en ledningsfunktion. Strategiska inköp leder till att säkra och kvalitetstestade produkter används. Ekonomi och IT-funktionen säkerställer att verksamheten uppfyller lagkrav på redovisning och de specifika funktioner som är nödvändiga med hänsyn till exempelvis patientdatalagen och journalhantering mm.

#### 4.4 Skatteverkets ställningstagande 2017-04-20

Skatteverket kom med ett ställningstagande 2017-04-20 som behandlar undantaget i 3 kap. 23 a § ML, ”Undantag från skatteplikt för vissa interna tjänster”.<sup>15</sup>

Skatteverkets uppfattning är att det är viktigt att undantaget tolkas på ett sådant sätt att ändamålet med undantaget uppfylls och att undantaget inte förlorar sin effekt.

När det gäller själva gruppen anser Skatteverket att det avgörande är att den fristående gruppen bildats för att samarbeta och fördela kostnader inom gruppen. När det finns ett avtal om samarbete och kostnadsdelning inom en fristående grupp får detta syfte anses vara uppfyllt.

Vidare finns det, enligt Skatteverket, inget krav att medlemmarna måste vara etablerade i Sverige. Även utländska personer kan alltså vara medlemmar i en fristående grupp.

När det gäller kravet om direkt nödvändighet anser Skatteverket att undantaget endast kan bli tillämpligt om det rör sig om sådana interna tjänster som har en direkt

---

<sup>15</sup> Dnr: 131 171296-17/111

anknytning till och är specifika för den verksamhet som inte medför skattskyldighet. För att så ska vara fallet ska de interna tjänsterna ha ett funktionellt och materiellt samband med denna verksamhet.

Tjänster som kan anses vara direkt nödvändiga kan till exempel vara tjänster som syftar till att medlemmarna i den fristående gruppen kan leva upp till de särskilda krav som lagstiftningen ställer på just den branschen. Det är i sådana fall fråga om tjänster som inte efterfrågas av företag som är verksamma inom andra branscher. Det skulle till exempel kunna vara fråga om vissa specifika tjänster avseende analys och tolkning av röntgenbilder inom tandläkarbranschen. I vissa fall kan även tjänster som normalt är mer av generell karaktär vara så specifikt anpassade och skraddarsyddade för en fristående grupp att tjänsterna får anses vara direkt nödvändiga för verksamheten och ha ett funktionellt och materiellt samband med verksamheten som inte medför skattskyldighet.

Tjänster av mer generell karaktär som efterfrågas även av företag som är verksamma inom andra branscher kan inte omfattas av undantaget enligt Skatteverket. Tjänster av mer generell karaktär kan till exempel vara tjänster som rör inköp, ekonomi, allmänna IT-tjänster eller ledning.

När det gäller konkurrensrekvisitet konstaterar Skatteverket att den svenska lagstiftningen inte har samma lydelse som direktivet. Skatteverket anser dock att det av svensk praxis framgår att konkurrensrekvisitet ska tolkas EU-konformt även om den svenska lydelsen är annorlunda. Utan en sådan tolkning kommer ändamålet med undantaget inte att uppfyllas och undantaget förlorar sin effekt eftersom i stort sett alla tjänster kan tillhandahållas av någon annan utanför gruppen.

Enligt Skatteverkets uppfattning innebär rekvisitet att det måste ha klarlagts att undantaget för de aktuella tjänsterna i sig inte innebär en verklig risk för konkurrensnedvridning, för närvarande eller i framtiden. Bedömning av detta ska enligt Skatteverket göras utifrån om tjänsternas karaktär är sådan att en tillämpning av undantaget i sig inte medför att det uppstår en konkurrenssituation. Ju mer specifika tjänsterna är för verksamheten desto mer sannolikt är det enligt Skatteverkets bedömning att undantaget från skatteplikt inte i sig snedvrider konkurrensen. Bedömningen ska göras från fall till fall utifrån förhållandena som råder för närvarande och inom en överskådlig framtid.

#### 4.5 Trossamfundet Svenska kyrkan

Kammarrätten i Stockholm meddelade den 24 juni 2019 dom i ett mål som rör Trossamfundet Svenska kyrkan (Svenska kyrkan)<sup>16</sup>. Domen är överklagad till Högsta förvaltningsdomstolen. Målet avser IT-tjänster och administrativa tjänster på områdena juridik och fastigheter som kyrkan på nationell nivå har tillhandahållit sina

---

<sup>16</sup> Kammarrätten Stockholm mål nr 7871-17 och 7872-17.



stift, kyrkliga samfundigheter och församlingar mot ersättning. Frågan är om Svenska kyrkan på nationell nivå ska inkomstbeskattas för och redovisa moms på dessa tjänster. Det här målet rör inte bestämmelsen i 3 kap. 23 a § ML men i sak avser den samma problematik.

*Hur organisationer kan samverka och dela kostnader för t.ex. IT och administrativa tjänster för att med hög professionalism stötta den huvudsakliga verksamheten utan att skapa en administrativ och kostsam börda.*

Med hänsyn till Svenska kyrkans särskilda struktur och reglering kommer kammarrätten fram till att Svenska kyrkan inte är skattskyldig till inkomstskatt och mervärdesskatt för tjänster som utförs på nationell nivå och som utnyttjas av övriga organisatoriska delar.

## 5 Mervärdesskattedirektivet och praxis från EU-domstolen

Enligt gällande praxis från EU-domstolen ska undantaget i artikel 132.1 f mervärdesskattedirektivet tolkas restriktivt. Undantaget ska dock tolkas på ett sätt som gör att ändamålet uppfylls och inte förlorar sin effekt. Tolkningen får inte medföra att bestämmelsen inte kan tillämpas i praktiken.<sup>17</sup> Inledningsvis återfinns tabeller med aktuella EU-domar.<sup>18</sup> De olika rekvisiten i 132.1 f kommenteras därefter i avsnitt 5.6.

### 5.1 Tjänsterna ska tillhandahållas inom en fristående grupp

Mål	EUD	Obsvarad fråga	Pågående mål i EUD
348/87 <i>SUFA</i>	Tjänster till någon utanför gruppen omfattas inte av undantaget		
C-274/15 <i>Commission v Luxembourg</i>	Den fristående gruppen är en självständig beskattningsbar person (artikel 9 direktivet), separat från sina medlemmar		
C-326/15 <i>DNB Banka</i>		Kan artikel 132.1 tillämpas över landgränser? Krävs att den fristående gruppen är en juridisk person med stöd av särskilt avtal?	

<sup>17</sup> Se C-8/01 *Taksatorringen* punkterna 61-62 och C-407/07 *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* punkten 30.

<sup>18</sup> Sammanställningen av domar är framtagen av LL.D. Marta Papis-Almansa, Lund University School of Economics and Management



C-400/18 Infohos	Utan momspåverkan avseende tjänster till medlemmar kan tjänster utföras till någon utanför gruppen.		
C-77/19 Kaplan International colleges UK			Inom vilka territoriella gränser kan undantaget användas?

## 5.2 Verksamheten i övrigt

Sammanställningen nedan tar sikte på gruppens eller medlemmarnas verksamhet i övrigt, och då särskilt att den inte ska medföra skattskyldighet, och tjänsterna som utförs ska vara absolut nödvändiga för medlemmarnas verksamhet.

Mål	EUD	Obesvarad fråga	Pågående mål i EUD
C-274/15 Commission v Luxembourg	Tjänster utförda av en fristående grupp, vars medlemmar också utför skattepliktiga aktiviteter, kan omfattas av detta undantag, men endast i den utsträckning dessa tjänster är direkt nödvändiga för medlemmarnas undantagna verksamhet eller verksamhet för vilken de inte är en beskattningsbar person.		
C-326/15 DNB Banka, C-605/15 Aviva, C-616/15 Commission v Germany	Undantaget gäller endast fristående grupper vars medlemmar bedriver verksamhet av allmänt intresse som avses i artikel 132.		
C-616/15 Commission v Germany	Undantaget är inte begränsat till fristående grupper, vars medlemmar endast utövar yrken inom hälso- och sjukvården.		

## 5.3 Ersättningens omfattning

Sammanställningen nedan tar sikte på att den fristående gruppen endast får kräva ersättning för tjänsterna i förhållande till medlemmens andel av de gemensamma kostnaderna (självkostnadspris).

Mål	EUD	Obesvarad fråga	Pågående mål i EUD
C-407/07 Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing	Undantaget gäller oavsett om tjänsterna levereras till en eller flera av medlemmarna.		

C-326/15 DNB Banka		Är villkoret för "självkostnadspris" uppfyllt när gruppen tillämpade en höjning med hänsyn till transfer pricing?	
--------------------	--	---	--

#### 5.4 Undantaget får inte leda till snedvridning av konkurrensen (I)

Mål	EUD	Obesvarad fråga	Pågående mål i EUD
C-8/01 Taksatorringen	Undantaget bör inte tillämpas om det finns en verklig risk för att undantaget i sig; omedelbart eller i framtiden, kan leda till snedvridning av konkurrensen. Det är undantaget i sig som inte får ge upphov till snedvridning av konkurrensen.		
C-616/15 Commission v Germany	Villkoret om konkurrenssnedvridning får inte begränsa undantaget på ett allmänt sätt.		

#### 5.5 Undantaget får inte leda till snedvridning av konkurrensen (II)

Mål	EUD	Obesvarad fråga	Pågående mål i EUD
C-605/15 Aviva		Ska nationell lagstiftning fastställa kriterier eller förfaranden för hur villkoret för snedvridning av konkurrensen uppfylls?  Vilka kriterier bör tillämpas vid bedömningen av om villkoret om bristande snedvridning av konkurrensen är uppfyllt?	
C-77/19 Kaplan International colleges UK			Vid gränsöverskridande tillämpning, hur ska villkoret om bristande snedvridning av konkurrensen bedömas?

## 5.6 EU-domstolens praxis – våra kommentarer

Nedan återfinns våra kommentarer och synpunkter på EU-domstolens praxis.

Undantaget från skatteplikt i artikel 132.1 f omfattar transaktioner som görs av den fristående gruppen till medlemmarna av gruppen. Transaktioner som görs till ett företag utanför den fristående gruppen kan inte omfattas av undantaget enligt EU-domstolen.<sup>19</sup> Av ett nyligen avgjort mål i EU-domstolen framgår vidare att tjänster till medlemmar ska omfattas av undantaget även om försäljning även sker till icke medlemmar.<sup>20</sup>

Vidare medför undantaget inte ett krav på att samtliga medlemmar i gruppen ska erhålla samma tjänster. Det är tillräckligt att tjänsterna tillhandahålls någon eller några medlemmar i gruppen när övriga förutsättningar för undantaget är uppfyllda.<sup>21</sup>

EU-domstolen har också fastslagit att kravet på att undantaget inte får vålla snedvridning av konkurrensen ska bedömas utifrån undantaget i sig. Det vill säga för att någon ska kunna förvägras en tillämpning av undantaget, krävs att det just är omständigheten att de tjänster som tillhandahålls inom gruppen är undantagna, som vållar en snedvridning av konkurrensen. Således ska det inte prövas om övriga rekvisit för undantaget (exempelvis kravet att det endast ska vara en kostnadsdelning) är konkurrenshämmande eller inte. Det är undantaget i sig som ska vålla snedvridning av konkurrensen för att undantaget inte ska vara tillämpligt. Om gruppernas medlemmar skulle köpa tjänsterna oberoende av om dessa omfattas av undantaget eller ej, är det inte undantaget från skatteplikt som utestänger oberoende aktörer från den marknaden.<sup>22</sup> EU-domstolen menar att undantaget från skatteplikt inte kan tillämpas om det föreligger en verklig risk för att undantaget i sig, för närvarande eller i framtiden, kan vålla snedvridning av konkurrensen.<sup>23</sup>

EU-domstolen har i maj 2017 bland annat uttalat att undantaget även är tillämpligt för tjänster som tillhandahålls av en fristående grupp vars medlemmar också ägnar sig åt verksamhet där skattskyldighet till moms föreligger. Undantaget kan endast komma ifråga om dessa tjänster är direkt nödvändiga för nämnda medlemmars utövande av momsfri verksamhet, alternativt verksamhet för vilken de inte betecknas som en beskattningsbar person.<sup>24</sup>

---

<sup>19</sup> Se C-348/87, SUFA, p. 14.

<sup>20</sup> Se C-400/18, Infohos.

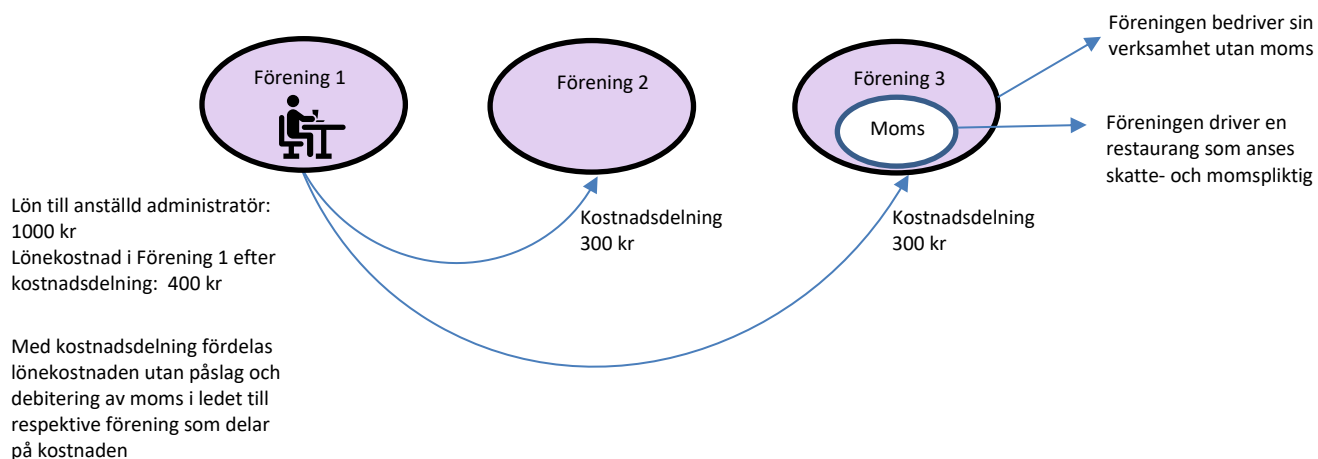
<sup>21</sup> Se C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, p. 31-35.

<sup>22</sup> Se C-8/01, Taksatorringen, p. 58 f.

<sup>23</sup> Se C-8/01, Taksatorringen, p. 64.

<sup>24</sup> Se C-274/15 Kommissionen mot Luxemburg, p. 53.

Se följande bild som illustrerar när tjänsterna som tillhandahålls medlemmar används både i den momspliktiga och den momsfria verksamheten. Vi väljer att kostnadsdela utan moms eftersom Förening 1 inte vill momsregistrera sig och tjänsterna riktas mot den momsfria verksamhetsdelen i Förening 3.



Vidare kan den fristående gruppen fakturera för sina tjänster utan moms i relation till den andel som medlemmens undantagna verksamhet, eller verksamhet för vilken medlemmen inte betecknas som en beskattningsbar person, utgör av medlemmens totala verksamhet.<sup>25</sup>

I september 2017 avgjorde EU-domstolen tre olika mål som alla rörde artikel 132.1 f.<sup>26</sup>

Bland annat så konstaterade EU-domstolen mot bakgrund av systematiken i mervärdesskattedirektivet, att undantaget i artikel 132.1 f inte kan tillämpas på en fristående grupp vars medlemmar bedriver ekonomisk verksamhet på området för finansiella tjänster eller försäkringstjänster.<sup>27</sup>

I de aktuella avgörandena var Generaladvokatens förslag till avgöranden intressanta. Även om de slutliga avgörandena fick en något mindre utvecklad argumentation kring delar av undantaget, är det intressant att redogöra för Generaladvokatens förslag i vissa delar då detta kan användas som tolkningsdata.

Bland annat uttalar Generaladvokaten i ett av förslagen till avgörande, att undantaget i artikel 132.1 f inte är tillämpligt vad avser grupper med medlemmar i olika länder. Endast tjänster som en grupp tillhandahåller de av sina medlemmar som är etablerade inom samma medlemsstats territorium, omfattas av undantaget från

<sup>25</sup> Se C-274/15 Kommissionen mot Luxemburg, p. 54.

<sup>26</sup> C-326/15 DNB Banka, C-605/15 Aviva samt C-616/15 Kommissionen mot Tyskland.

<sup>27</sup> Se C-326/15 DNB Banka punkten 37 samt C-605/15 Aviva punkten 32.

skatteplikt.<sup>28</sup> Återigen uttalar Generaladvokaten att undantaget ska kompensera för en konkurrensnackdel. Emellertid, om en konkurrensnackdel ska kompenseras genom detta undantag, kan inte säkerställandet av nämnda undantag samtidigt inte tillåtas snedvrیدا konkurrensen. Konkurrensrekvisitet i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet är då inte meningsfullt och det måste därför tolkas mycket restriktivt.<sup>29</sup>

För att konstatera att det föreligger en konkurrensnedvridning är det nödvändigt att det finns en reell fara för att undantaget i sig kan leda till konkurrensnedvridning, omedelbart eller i framtiden. I detta avseende ska det prövas huruvida gruppen även utan undantaget från skatteplikt kan vara säker på att dess medlemmar stannar kvar i gruppen.<sup>30</sup> Medlemmar i en grupp blir i regel endast medlemmar om det är säkert att de faktiskt kommer att ta gruppens tjänster i anspråk. Detta är den egentliga grunden för ett sådant samarbete. Denna tolkning innebär därför att utgångspunkten måste vara att bildandet av en grupp inte leder till en snedvridning av konkurrensen i den mening som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.<sup>31</sup>

Rekvisitet om avsaknad av konkurrensnedvridning har härvidlag till ändamål att förhindra missbruk (se artikel 131 i mervärdesskattedirektivet). Undantaget från skatteplikt får inte användas i strid med dess syfte. Till slut ankommer det på den nationella domstolen att bedöma detta. Domstolen ska emellertid ges kriterier för att säkerställa en enhetlig tillämpning.<sup>32</sup> Generaladvokaten nämner ett antal indicier som kan tyda på en oriktig tillämpning av undantaget. Ett indicium kan vara att gruppen tillhandahåller samma tjänster till icke-medlemmar och därmed agerar utåt på marknaden. Ett annat indicium kan vara att endast optimering av mervärdesskattekostnader står i förgrunden för gruppens ändamål och inte ett ömsesidigt arbete för att undvika en konkurrensnackdel. Ett tredje indicium kan vara att gruppen inte tillhandahåller några tjänster som är anpassade till medlemmarnas behov, och att dessa utan vidare även kan erbjudas av andra.<sup>33</sup>

## 6 Jämförelse med Danmark

Danmark har implementerat undantaget för fristående grupper i artikel 132.1 f mervärdesskattedirektivet genom § 13, stk. 1, nr. 19 i den danska moms lagen (Momsloven). Med hänsyn till närheten till Danmark, samt att undantaget såsom vi uppfattar tillämpas mer EU-konformt är det intressant och meningsfullt att göra en

---

<sup>28</sup> Generaladvokatens förslag till avgörande C-605/15 Aviva, p. 65.

<sup>29</sup> Generaladvokatens förslag till avgörande C-605/15 Aviva, p. 67.

<sup>30</sup> Generaladvokatens förslag till avgörande C-605/15 Aviva, p. 68.

<sup>31</sup> Generaladvokatens förslag till avgörande C-605/15 Aviva, p. 69.

<sup>32</sup> Generaladvokatens förslag till avgörande C-605/15 Aviva, p. 70.

<sup>33</sup> Generaladvokatens förslag till avgörande C-605/15 Aviva, p. 71.

jämförelse mellan den svenska och den danska implementeringen av bestämmelsen i artikel 132.1. f mervärdesskattedirektivet.

Den fortsatta framställningen kommer att visa att Danmark har en både ändamålsenlig och EU-konform tillämpning av regelverket kring kostnadsdelning för ett antal sektorer.

#### Momsloven § 13, stk. 1, nr 19

*Ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, som udøver en virksomhed, der er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af deres virksomhed direkte nødvendige tjenester. **Det er en forudsætning, at det enkelte medlems betaling for disse ydelser nøjagtigt svarer til medlemmets andel i de fælles udgifter, og at afgiftsfritagelsen ikke vil kunne fremkalde konkurrenceforvrængning.***  
(fet stil vår markering)

#### Artikel 132.1 f mervärdesskattedirektivet

*levering af ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, der udøver en virksomhed, som er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af denne virksomhed direkte nødvendige tjenester, **såfremt disse grupper kun afkræver deres medlemmer en godtgørelse, som nøjagtigt svarer til deres andel af de fælles udgifter, under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne skabe konkurrenceforvrængning*** (fet stil vår markering)

Som framgår ovan motsvarar den danska bestämmelsen i huvudsak ordalydelsen i mervärdesskattedirektivet. I de delar ordalydelsen i den danska bestämmelsen inte exakt motsvarar formuleringen i mervärdesskattedirektivet torde dock innebörden vara densamma. I enlighet med praxis från EU-domstolen ska undantaget tolkas restriktivt. I momsloven § 13, stk. 1, nr. 19 uppställs fem olika rekvisit för att undantaget ska vara tillämpligt:

1. Tjänsterna ska tillhandahållas av en separat enhet (*Grant Thorntons översättning*), som utgör en fristående grupp, till gruppens medlemmar.
2. Gruppens medlemmar ska antingen vara beskattningsbara personer som bedriver momsfri verksamhet eller verksamhet som faller utanför momslagen, eller icke beskattningsbara personer.
3. Tjänsterna ska vara direkt nödvändiga för medlemmarnas momsfria verksamhet eller den verksamhet som faller utanför momslagens tillämpningsområde.
4. Priset för tjänsterna till medlemmarna ska motsvara den enskilde medlemmens andel av de gemensamma kostnaderna.
5. Undantaget får inte vålla snedvridning av konkurrensen.

Rekvisiten i punkterna 1, 2 och 4 ovan överensstämmer i stort sett med motsvarande rekvisit i ML och det är framförallt rekvisiten i punkt 3 och 5 som är av intresse vid

en jämförelse med de svenska reglerna. Vi kommer därför inte närmare gå in på rekvisiten i punkterna 1, 2 och 4.

*Punkt 3 - Tjänsterna ska vara direkt nödvändiga för medlemmarnas moms fria verksamhet eller den verksamhet som faller utanför moms lagens tillämpningsområde*

Att de tjänster som tillhandahålls inom den fristående gruppen ska vara direkt nödvändiga för medlemmarnas moms befriade verksamhet innebär att tjänsterna, även om de inte kan betraktas som en integrerad del av medlemmarnas moms befriade verksamhet, förutsätts utgöra en direkt nödvändig och en oskiljaktig del av den moms befriade verksamheten. Tjänsterna ska således vara specifikt relaterade till medlemmarnas moms befriade verksamhet på så vis att de ska vara direkt nödvändiga för utförande av medlemmens moms befriade verksamhet. Enligt vår uppfattning uppställs det emellertid inte något uttryckligt krav på att tjänsterna uteslutande ska användas för medlemmarnas moms befriade verksamhet.

Som vi uppfattat har följande tjänster omfattats av undantaget från moms plikt enligt dansk praxis (hänsyn har tagits till lagändringar per 1 januari 2019):

- Administrativa tjänster till tandläkare, t.ex. kontakt med myndigheter, hjälp vid upprättande av finansiella rapporter, ekonomisk förvaltning, verksamhetsstyrning, löneadministration, personalhantering, arrangering av kurser, marknadsföring samt IT-tjänster.<sup>34</sup>
- Administrativa tjänster till fackförbund och arbetslöshetskassor, t.ex. att besvara frågor från medlemmar samt gemensam IT-drift m.m.<sup>35</sup>
- Administrativa tjänster till institutioner inom barn- och ungdomsområdet, t.ex. kontakt med myndigheter, rapportering till socialtjänsten, journalföring, löneadministrering etc.<sup>36</sup>
- Tillhandahållande av IT-resurser m.m. till skolor.<sup>37</sup>

Investeringsrådgivning för tandläkare är ett exempel på tjänst som inte har ansetts omfattas av undantaget från skatteplikt. Detta då tjänsten varken ansågs specifikt relaterad till, eller oundgänglig för, gruppmedlemmens moms befriade verksamhet. De administrativa tjänster som tillhandahölls till tandläkarna ansågs däremot omfattas av undantaget.<sup>38</sup>

Det faktum att en tjänst även skulle kunna tillhandahållas av aktör som inte är medlem i den fristående gruppen saknar betydelse för om tjänsterna ska anses direkt nödvändiga för den moms befriade verksamheten. Notera dock att detta faktum kan ha betydelse för om det anses föreligga en konkurrenssnedvridning, se vidare nedan.

---

<sup>34</sup> [SKM2016.238.SR](#)

<sup>35</sup> [SKM2016.237.SR](#)

<sup>36</sup> [SKM2011.860.SR](#)

<sup>37</sup> [SKM2011.544.SR](#)

<sup>38</sup> [SKM2016.238.SR](#)

*Punkt 5 – Undantaget får inte vålla konkurrensnedvridning*

Konkurrensnedvridning anses föreligga om undantaget från skatteplikt påverkar eller befaras påverka gällande konkurrensvillkor på marknaden för andra aktörer som bedriver likande verksamhet.

Det är själva undantaget från skatteplikt som inte får medföra konkurrensnedvridning. Vid bedömning av om en konkurrensnedvridning föreligger eller inte är det inte relevant att den fristående gruppen uppfyller övriga rekvisit för att bestämmelsen ska vara tillämplig. Såsom t.ex. att den fristående gruppen tillhandahåller tjänster utan kostnadspåslag till medlemmarna i gruppen.

Konkurrensregeln blir endast tillämplig om det finns en reell risk för att undantaget från skatteplikt för fristående grupper leder till konkurrensnedvridning på marknaden till nackdel för andra verksamheter, eller om undantaget befaras leda till hinder för konkurrerande verksamheter att etablera sig i framtiden. Det sker en prövning av konkurrensrekvisitet i varje enskilt fall.

Exempel på tjänster som inte undantagits från moms i Danmark med anledning av konkurrensprövningen är bland annat juridiska tjänster som tillhandahålls till en huvudorganisation för ett antal fackföreningar, detta då undantaget från moms innebar en reell snedvridning av konkurrensen gentemot bland annat advokatbyråer m.fl.<sup>39</sup>

Som framgår ovan har det betydelse för konkurrensprövningen om de tjänster som den fristående gruppen tillhandahåller även tillhandahålls av aktörer utanför gruppen som därmed kan stå i direkt konkurrens med tillhandahållandet inom den fristående gruppen. *Om medlemmarna inom gruppen hade valt att köpa tjänsterna inom gruppen oavsett om de var undantagna från skatteplikt eller inte, föreligger dock inte någon konkurrensnedvridning.* Det skulle exempelvis kunna vara fallet om medlemmarna ändå såg fördelar, till exempel kunskap eller stordrift, med att köpa tjänsterna inom gruppen.

Sammanfattningsvis kan vi konstatera att implementering av artikel 132.1 f har fått en helt annan innebörd i Danmark jämfört med i Sverige. Från ett EU-perspektiv är det intressant att göra en jämförelse mellan länderna avseende nedanstående sektorer där Danmark ser en klar möjlighet att använda kostnadsdelning medan det anses omöjligt i Sverige.

- Hälsa- och sjukvård
- Utbildning
- Socialt arbete
- Arbetsgivar- och arbetstagarorganisationer
- Vålgörenhetsorganisationer

---

<sup>39</sup> [SKM2013.204.SR](#)



- Konst- och kultur
- Idrottsföreningar (amatör)
- Posttjänster
- Second hand
- Ideell verksamhet

## 7 Skillnader mellan mervärdesskattedirektivet, ML och danska momslagen

Nedan följer en jämförelse av lagtexten i ML, mervärdesskattedirektivet samt den danska momslagen för att visa på den diskrepans som finns mellan direktivet, ML och i det här fallet Danmark dit paralleller kan dras. Mer om jämförelsen med Danmark här nedan.

ML	Mervärdesskattedirektivet	Danmark
<p>Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer, om</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna,</li> <li>- tjänsterna är direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten, och</li> <li>- ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande.</li> </ul> <p>Undantaget avser endast sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför gruppen.</p>	<p>Tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person, i syfte att tillhandahålla medlemmarna av dessa grupper tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva denna verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter, förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.<sup>40</sup></p>	<p>Ydelser præsteret af selvstændige grupper af personer, som udover en virksomhed, der er fritaget for afgift, eller for hvilken de ikke er afgiftspligtige, med henblik på at yde deres medlemmer de for udøvelsen af deres virksomhed direkte nødvendige tjenester. Det er en forudsætning, at det enkelte medlems betaling for disse ydelser nøjagtigt svarer til medlemmets andel i de fælles udgifter, og at afgiftsfritagelsen ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning.</p>

### 7.1 Konkurrensrekvisitet

Enligt förarbeten, svensk praxis samt Skatteverkets information, kan undantaget till synes endast tillämpas på väldigt specifika och unika tjänster. Detta har enligt vår uppfattning sin bakgrund i hur konkurrensrekvisitet i 3 kap. 23 a § ML har utformats. ML stadgar att tjänsterna endast är undantagna från skatteplikt om de "normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför gruppen". Detta konkurrensrekvisit har HFD tolkat som att det inte får vara fråga om tjänster som tillhandahålls på den "öppna marknaden". Någon motsvarande skrivning finns emellertid inte i

<sup>40</sup>Artikel 132.1 f: motsvarande lydelse på engelska: "Member States shall exempt the following transactions: the supply of services by independent groups of persons, who are carrying on an activity which is exempt from VAT or in relation to which they are not taxable persons, for the purpose of rendering their members the services directly necessary for the exercise of that activity, where those groups merely claim from their members exact reimbursement of their share of the joint expenses, provided that such exemption is not likely to cause distortion of competition".

mervärdesskattedirektivet, och någon sådan tolkning har inte heller gjorts i EU-domstolens praxis. Istället stadgar mervärdesskattedirektivet endast att tjänsterna är undantagna från skatteplikt om ”*undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen*”. Här finns en tydlig och avgörande diskrepans mellan regelverken, både vad gäller ordalydelse och tolkning.

EU-domstolen har som redan nämnts konstaterat att undantaget från skatteplikt ska väga upp för en konkurrensnackdel som uppstår om en person utför en tjänst genom egna anställda jämfört med att köpa in motsvarande tjänst externt. Därmed ligger det i sakens natur att ett sådant undantag sett från lagstiftarens perspektiv och politiska vilja faktiskt kommer att vara konkurrensnedvridande i viss mån. Det är helt ofrånkomligt, då undantaget i annat fall inte uppnår sitt syfte och följaktligen heller aldrig kan tillämpas.

Som redogjorts för ovan, är syftet med bestämmelsen bland annat att till exempel mindre aktörer som uppfyller kraven (inte sällan föreningar av olika slag) ska kunna dela på olika tjänster, då det inte är möjligt att samtliga personer inom gruppen har egna anställda. Det skulle bli för dyrt och motverka att mesta möjliga andel av föreningens medel används för föreningens ändamål istället för till administration. Mot bakgrund av det syftet måste en viss konkurrensnedvridning tolereras. Ett konkurrensrekvisit kan utifrån detta konstaterande, inte tolkas på ett sådant sätt att det hindrar tillhandahållande av alla typer av tjänster där det finns en risk för att konkurrensnedvridning uppstår.

### 7.2 Endast momsfri verksamhet i den fristående gruppen

Ett annat exempel, som innebär materiella skillnader, är att i ML stadgas att ”*verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna*”. Något krav att verksamheten hos gruppen inte får medföra skattskyldighet finns inte i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. Istället stadgar mervärdesskattedirektivet endast att det ska vara fråga om ”*tillhandahållande av tjänster av fristående grupper av personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt [...]*”. Det vill säga att personerna förvisso måste bedriva momsfri verksamhet, men att de inte till någon del ska kunna bedriva skattepliktig verksamhet i övrigt framgår inte av mervärdesskattedirektivet.

### 7.3 Verksamheten hos medlemmarna i den fristående gruppen

Ytterligare en skillnad som medför materiella skillnader mellan ML och EU-rätten, är vilken typ av undantagen verksamhet som medlemmarna i den fristående gruppen kan bedriva. ML gör ingen distinktion mellan olika typer av undantagna verksamheter, utan stadgar endast att det ska röra sig om verksamhet som ”*i övrigt inte medför skattskyldighet*”. Enligt EU-domstolens avgöranden C-326/15 DNB Banka AS samt C-605/15 Aviva, kan undantaget i artikel 132.1 f emellertid inte

tillämpas av fristående grupper vars medlemmar bedriver undantagen finansiell verksamhet eller försäkringsverksamhet.

#### 7.4 Tillhandahållande ”inom” eller ”av”?

Vidare har 3 kap. 23 a § ML ytterligare formuleringar som avviker från mervärdesskattedirektivet. Exempelvis stadgar ML att tjänsterna ska tillhandahållas ”inom” fristående grupper medan mervärdesskattedirektivet anger att tjänsterna ska tillhandahållas ”av” en fristående grupp. Sannolikt bör denna begreppsmässiga avvikelse inte innebära någon materiell skillnad, men det medför givetvis ytterligare en osäkerhet i tolkningen och tillämpningen av undantaget i ML.

#### 7.5 Krav på avtal m.m.

Skatteverket uppställer krav på att det ska finnas avtal om samarbete och kostnadsdelning inom den fristående gruppen. Ett krav på avtal mellan gruppen och medlemmarna omnämns inte i mervärdesskattedirektivet. Det gör att Skatteverkets uttalande om formkrav skapar en osäkerhet och försvårar tillämpningen ytterligare. Om gruppen har bedrivit kostnadsdelning så visar handlingen i sig att det finns ett avtal, vilket måste anses tillräckligt.

#### 7.6 Vår slutsats

Sammanfattningsvis är den faktiska möjligheten att tillämpa det aktuella undantaget mycket liten. Som framgår av redogörelsen för syftet med bestämmelsen här ovan, är det inte meningen med bestämmelsen. Den mycket begränsade tillämpningen riskerar att leda till oönskade kumulativa effekter för skattskyldiga som med en mer EU-konform tolkning skulle kunna tillämpa undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 a § ML.

Mot bakgrund av vad som framförts ovan är vår slutsats att det i lagtext och/eller förarbeten måste ges en möjlighet att tillämpa 3 kap. 23 a § ML på ett sätt som bättre överensstämmer med artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet och den praxis som vuxit fram inom EU. Se vidare avsnitt 8.

## **8 Utredning och skäl till att 3 kap. 23 a § ML bör ändras**

### 8.1 Skillnader i ordalydelsen mellan ML och mervärdesskattedirektivet

För det första bör en anpassning av ML till mervärdesskattedirektivet ske på grund av skillnader i ordalydelse mellan de två regelverken. I ML stadgas att tjänsterna ska tillhandahållas ”inom” fristående grupper medan mervärdesskattedirektivet anger att tjänsterna ska tillhandahållas ”av” en fristående grupp. Det går givetvis att fråga sig om detta innebär någon materiell skillnad, men det medför en onödig och omotiverad osäkerhet i och med den avvikande lydelsen i ML.

Ett annat exempel, som däremot innebär materiella skillnader, är att i ML stadgas att ”verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna”. Något krav att verksamheten hos gruppen inte får medföra skattskyldighet finns inte i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

ML gör heller ingen explicit skillnad mellan olika typer av undantagna verksamheter, utan stadgar endast att det ska röra sig om verksamhet som ”i övrigt inte medför skattskyldighet”. Enligt EU-domstolens i avgöranden C-326/15 DNB Banka AS samt C-605/15 Aviva som redogjorts för tidigare i denna skrivelse, kan undantaget i artikel 132.1 f inte tillämpas av fristående grupper vars medlemmar bedriver undantagen finansiell verksamhet eller försäkringsverksamhet.

Vidare finns det en klar skillnad i ordalydelsen mellan direktivet och ML avseende det viktiga konkurrensrekvisitet. Enligt ML får tjänsterna ”*normalt inte tillhandahållas av någon annan utanför gruppen*”. Mervärdesskattedirektivet uppställer endast kravet på att tjänsterna är undantagna från skatteplikt om ”*undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen*”. Här finns en tydlig och avgörande diskrepans mellan regelverken som skapar ytterligare osäkerhet samt försvårar tolkningen och tillämpningen, både för skattskyldiga men även för Skatteverket och domstolarna.

## 8.2 Konkurrensrekvisitet – utformningen i ML

Skatteverket menar att det av svensk rättspraxis framgår att konkurrensrekvisitet måste tolkas EU-konformt för att ändamålet med undantaget ska uppfyllas och undantaget inte förlora sin effekt. Detta eftersom i stort sett alla tjänster kan tillhandahållas av någon annan utanför gruppen. Vår uppfattning är emellertid att konkurrensrekvisitet *inte* tolkas EU-konformt i Sverige i dagsläget utan att den svenska tolkningen är för snäv.

Enligt svensk praxis tolkas konkurrensrekvisitet som att det krävs att fråga är om väldigt specifika och unika tjänster, som inte tillhandahålls på den ”öppna marknaden” för att konkurrensnedvridning inte ska uppstå.<sup>41</sup> Således föreligger en uppenbar risk att ändamålet med undantaget de facto inte uppfylls och följaktligen riskerar undantaget då att helt förlora sin effekt. Resultatet blir att undantaget blir i det närmaste verkningslöst, vilket i praktiken innebär att svensk rätt materiellt sett strider mot EU-rätten. Med utgångspunkt i detta, framstår det som än mer önskvärt att lagtexten i ML anpassas till mervärdesskattedirektivet.

Problematiken med utformningen av undantaget i 3 kap. 23 a § ML uppmärksammas och illustreras tydligt av HFD i målet HFD 2014 ref. 20, där HFD uttalar att en mer nyanserad och mindre restriktiv prövning ska ske än vad som följer av ML:s lydelse.

---

<sup>41</sup> Se exempelvis RÅ 2001 ref. 34.

Av dels förarbetena och lagtexten i ML, och dels av svenska domstolars tolkning av lagtexten, framgår att de tjänster som tillhandahålls inom gruppen måste vara väldigt speciella och i det närmaste unika för att kunna omfattas av undantaget i 3 kap. 23 a § ML. Syftet med undantaget är, som redan nämnts, att uppväga för en konkurrensnackdel som uppstår om en person utför en tjänst av egna anställda jämfört med att köpa in motsvarande tjänst. Momsen ska inte vara ett hinder för samarbete eller att man organiserar sig på ett visst sätt. Meningen är att små och medelstora ideella aktörer ska kunna åtnjuta stordriftsfördelar genom att samarbeta och dela på kostnaden för vissa nödvändiga funktioner. Exempel på detta bör kunna vara typiska kanslitjänster som ledningstjänster, administration, ekonomifunktion, lönefunktion, HR-tjänster, IT-tjänster etc. och andra funktioner som mindre företag typiskt sett inte har själva ”in house”. Detta är relativt allmängiltiga tjänster som små och medelstora företag och organisationer behöver köpa in då t.ex. inte varje liten lokalförening har råd eller tillräckligt med arbetsuppgifter för att anställa personal för att utföra dessa tjänster. Mer om detta under kommande rubriker.

### 8.3 Konkurrensrekvisitet - tjänster som tillhandahålls på den ”öppna marknaden”

Som EU-domstolen konstaterat, ska eventuell konkurrensnedvridning bedömas utifrån undantaget i sig. För att undantaget inte ska kunna tillämpas, krävs således att det är just den omständigheten att de tjänster som tillhandahålls inom gruppen är undantagna, som kan vålla snedvridning av konkurrensen. Undantaget från skatteplikt kan bara nekas om det föreligger en verklig risk för att undantaget i sig, för närvarande eller i framtiden, kan vålla snedvridning av konkurrensen. Att de aktuella tjänsterna även kan tillhandahållas på den ”öppna marknaden”, såsom lagstiftaren uttryckt i förarbetena och HFD sedermera lagt stor vikt vid, bör sakna betydelse i sammanhanget för bedömningen av konkurrensrekvisitet. Särskilt med hänsyn till att många av de företag/organisationer som i teorin skulle kunna bilda en fristående grupp och tillämpa undantaget vid en mer EU-konform tolkning, redan samarbetar med varandra oberoende av om tjänsterna dem emellan är undantagna från skatteplikt eller ej. Vidare har EU-domstolen konstaterat att om grupperna är garanterade att behålla medlemmarna som kunder, oberoende av om tjänsterna är skattepliktiga eller ej, kan det inte anses att det är undantaget från skatteplikt som utestänger oberoende aktörer från marknaden.<sup>42</sup>

Utifrån detta bör risken för en konkurrensnedvridning vara liten, oavsett om tjänsterna finns tillgängliga på den ”öppna marknaden” eller inte. Således bör, som nämnts ovan, tjänster av allmän karaktär kunna omfattas av undantaget i 3 kap. 23 a § ML, så som exempelvis administration, ekonomifunktion, lönefunktion, HR-tjänster, IT-tjänster etc. dvs typiska kanslitjänster. Vad gäller dessa tjänster inom grupperna är det annat än mervärdesbeskattningen som styr vilken leverantör som

---

<sup>42</sup> Se C-8/01, Taksatorringen, p. 59.

anlitas. Mervärdesbeskattningen snedvrider därmed inte konkurrensen utan det är andra parametrar som avgör att gruppen anlitas som leverantör.

Vidare har också Generaladvokat Kokott uttalat att det faktum att någon/några blir medlem/medlemmar i en grupp i regel endast sker om det är säkert att medlemmen/medlemmarna kommer ta gruppens tjänster i anspråk. I princip är detta den egentliga grunden för ett sådant samarbete enligt Kokott. Tolkningen blir därför att det kan tas som utgångspunkt att bildandet av en grupp inte leder till en snedvridning av konkurrensen i den mening som avses i artikel 132.1 f.<sup>43</sup>

Sammanfattningsvis kan det konstateras att den tolkning av konkurrensdirektivet som gjorts både i förarbetena till ML samt i domstolarna, skiljer sig relativt markant från EU-domstolens motsvarande tolkning.

#### 8.4 Konkurrensrekvisitet - jämförelse med Danmark

I Danmark (se vidare ovan) kan även mera allmänna tjänster omfattas av undantaget från skatteplikt, såsom administrativa tjänster och IT-tjänster. Bestämmelsen har implementerats i dansk rätt med i stort sett samma lydelse som direktivbestämmelsen, vilket torde ha medfört att tillämpningen av undantaget i Danmark är mer förenlig med bestämmelsens syfte, så som det redogjorts för ovan. Den svenska implementeringen har däremot i praktiken inneburit att undantaget avseende fristående grupper inte går att tillämpa.

Enligt vår uppfattning medför den snäva konkurrensregeln i 3 kap. 23 a § ML att den svenska tillämpningen av undantaget är mer begränsad än motsvarande undantag i Danmark. Enligt svensk rätt gäller undantaget endast sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför gruppen. Den danska konkurrensregeln lyder ”og at afgiftsfritagelsen ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning”, vilket motsvarar konkurrensregeln i direktivet, ”förutsatt att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen”.

Den danska konkurrensregeln innebär en prövning av huruvida ett eventuellt undantag från moms skulle leda till konkurrenssnedvridning på marknaden till nackdel för andra verksamheter. Den svenska regleringen däremot utesluter möjligheten att använda undantaget för fristående grupper så fort de aktuella tjänsterna kan tillhandahållas av någon annan utanför gruppen. Det sker således inte någon reell prövning i det enskilda fallet om undantaget från moms faktiskt leder till konkurrenssnedvridning.

I Danmark anses det inte föreligga någon konkurrenssnedvridning om medlemmarna inom gruppen hade valt att köpa tjänsten inom gruppen oavsett om

---

<sup>43</sup> Generaladvokatens förslag till avgörande C-605/15 Aviva, p. 69.



dessa beskattades eller inte. Detta skulle kunna vara fallet om medlemmarna ändå såg sådana fördelar (till exempel särskild kunskap eller stordrift) med att köpa tjänsterna inom gruppen så det aldrig skulle (med eller utan moms) vara aktuellt att köpa dessa från någon utanför gruppen. Någon sådan prövning har vi inte i Sverige i dagsläget.

#### 8.5 Kravet på direkt nödvändighet

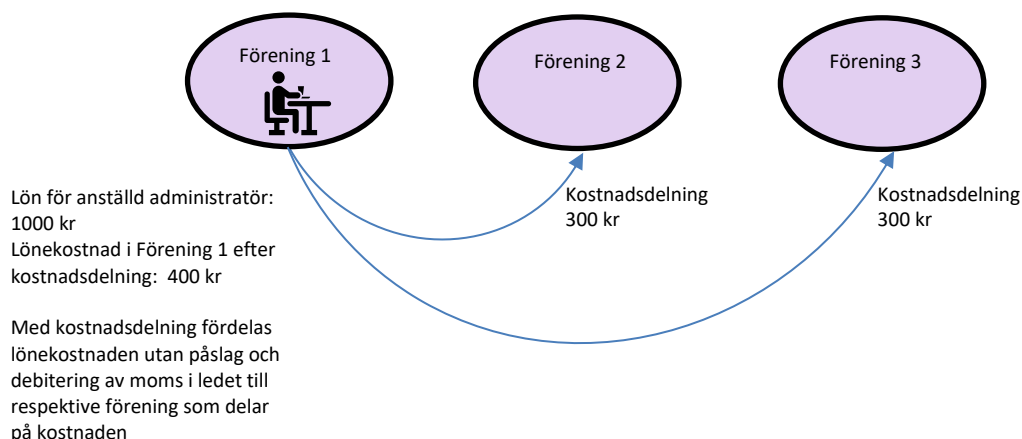
Vidare bör kravet på direkt nödvändighet utredas och redogöras för mer noggrant. Enligt vår uppfattning bör kravet kunna ges en bredare innebörd än vad som är fallet i dagsläget. Tjänster av mer ”allmän” karaktär torde kunna omfattas av undantaget, om det är tydligt att tjänsterna är nödvändiga för att medlemmarna i gruppen ska kunna bedriva och utöva den momsfria verksamheten. Undantaget bör inte endast kunna komma i fråga när det handlar om väldigt branschspecifika och unika tjänster. Skatteverket menar i sitt ställningstagande att tjänsterna ska ha ett ”materiellt och funktionellt samband med verksamheten som inte medför skattskyldighet”. Något motsvarande krav uppställs oss veterligen inte av EU-rätten.

Vidare bör det faktum att en tjänst även skulle kunna tillhandahållas av aktör som inte är medlem i den fristående gruppen, sakna betydelse för om tjänsterna ska anses direkt nödvändiga för den momsbefriade verksamheten. Här bör istället konkurrensrekvisitet vara avgörande för undantagets tillämplighet.

Noterbart är också att artikel 134 i mervärdesskattedirektivet stadgar att varor och tjänster inte omfattas av undantagen från skatteplikt i artikel 132.1 b, g, h, i, l, m och n, när ”transaktionerna inte är absolut nödvändiga för att de undantagna transaktionerna ska kunna utföras”. Artikel 132.1 f omnämns *inte* i artikel 134 som ett av de undantag där transaktionerna måste vara absolut nödvändiga för undantagets tillämplighet. Frågan är hur långtgående slutsatser som kan dras utifrån detta.

#### 8.6 Ett alternativ till tillika-anställning

Eftersom undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 a § ML endast är fördelaktigt på egenproducerade tjänster och inte inköpta tjänster, ser vi dessutom undantaget som ett mycket bra alternativ till så kallad tillika-anställning som är relativt vanligt inom den momsfria och den ideella sfären. Tillika-anställning är komplext och det finns risker för den anställde i form av bland annat pensions- och försäkringsbortfall när denne har anställning hos två eller flera olika arbetsgivare. En korrekt tillämpning av undantaget skulle istället kunna leda till att en person kan vara anställd hos en arbetsgivare, men arbetar åt flera olika uppdragsgivare utan att arbetsgivaren behöver fakturera lönekostnaden inklusive moms till de som delar på tjänsterna. På så sätt slipper uppdragsgivarna betala icke avdragsgill moms på personens lönekostnad. Se nästa sida.



### 8.7 Övriga osäkerheter kring undantaget

Vidare finns det ett antal andra osäkerhetsfaktorer kring undantaget och tillämpningen av detsamma. Exempelvis vore det önskvärt med ett tydliggörande huruvida undantaget kan tillämpas i gränsöverskridande situationer. Enligt Skatteverkets ställningstagande från 2017 menar Skatteverket att det inte finns några hinder mot tillämpning av undantaget i gränsöverskridande situationer. Däremot anser Generaladvokat Kokott i ett av sina förslag till avgörande att endast tjänster som en grupp tillhandahåller de av sina medlemmar som är etablerade inom samma territorium kan omfattas av undantaget från skatteplikt.<sup>44</sup> Skatteverkets inställning skiljer sig med andra ord från detta. I avgörandet kommenterade inte EU-domstolen frågan närmare. Frågan hur undantaget i mervärdesskattedirektivet ska hanteras vid gränsöverskridande transaktioner är föremål för prövning i ett ännu inte avgjort ärende i EU-domstolen, C-77/19 Kaplan International colleges UK.

Vidare finns det också en stor osäkerhet kopplad till den praktiska hanteringen vid tillämpning av undantaget. För en enklare tillämpning vore det därför önskvärt att Skatteverket kommer ut med tydliga riktlinjer hur den praktiska hanteringen hos den fristående gruppen ska gå till. Önskvärt är att undantaget bara direkt kan tillämpas utan ytterligare administration eller krav.

<sup>44</sup> Generaladvokatens förslag till avgörande C-605/15 Aviva, p. 65.



## 9 Förslag till ändring av ML

Vi anser att ML bör ändras så att lagtexten anpassas till artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. Undantaget är, i sin nuvarande utformning, i stort sett verkningslöst.

Som framgår av redogörelsen ovan av praxis från EU-domstolen, svensk praxis, Skatteverkets inställning, andra EU-länders tolkning av undantaget etc., är det tydligt att tolkningen och tillämpningen av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 a § ML inte är stringent. Vidare framgår det tydligt att den svenska implementeringen, tolkningen och tillämpningen av undantaget är för snäv i förhållande till både bestämmelsens syfte och ändamål samt i förhållande till EU-domstolens praxis, särskilt med hänsyn till hur konkurrensrekvisitet är utformat i ML jämfört med mervärdesskattedirektivet. Resultatet av detta är att undantaget från skatteplikt är oförutsägbart och, i förlängningen, verkningslöst för svenska företag, föreningar eller andra organisationer som potentiellt skulle kunna tillämpa det.

Ett rent redaktionellt förslag är att kalla gruppen för exempelvis ”kostnadsdelningsgrupp” eller ”grupp för kostnadsdelning”. Alternativt att endast använda begreppet kostnadsdelning. Detta är önskvärt för att få en skiljelinje mot mervärdesskattegrupperna. En koppling till kostnadsdelning ger även en tydlighet avseende gruppernas faktiska funktion.

Vidare vore det önskvärt att de principer som fastställts av EU-domstolen genom dess praxis, förs in i den proposition som föregår en föreslagen lagändring. Förarbetena till en ändring av bestämmelsen i ML bör ge vägledning och tydliga ramar kring hur undantaget kan och ska tillämpas.

Som nämnts ovan finns det frågor kopplade till den praktiska hanteringen vid tillämpning av undantaget. Skatteverket bör därför ge tydliga riktlinjer på hur den praktiska hanteringen för den fristående gruppen ska gå till.

På följande sida återfinns vårt förslag till ändring av lagtexten i 3 kap. 23 a § ML. En ändrad lagtext motsvarar på ett bättre sätt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. Detta tillsammans med uttalanden i förarbeten kan i sin tur leda till en mer ändamålsenlig tillämpning av undantaget i 3 kap. 23 a § ML.

<i>Nuvarande lydelse</i>	<i>Föreslagen lydelse</i>
<p>Från skatteplikt undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer, om</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna,</li> <li>- tjänsterna är direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten, och</li> <li>- ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande.</li> </ul> <p>Undantaget avser endast sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför gruppen</p>	<p>Från skatteplikt undantas omsättning/tillhandahållande av tjänster vid kostnadsdelning inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer vilka bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person.</p> <p>Syftet ska vara att tillhandahålla medlemmarna av dessa grupper tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva den i första stycket nämnda verksamheten.</p> <p>Grupperna får endast begära ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter.</p> <p>En förutsättning är att undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.</p>

Denna skrift är upprättad av Lena Westfahl och Lars Davérus vid Grant Thornton i Stockholm.

Stockholm 2019-11-28

Lena Westfahl  
Partner  
Auktoriserad Skatterådgivare FAR  
[lena.westfahl@se.gt.com](mailto:lena.westfahl@se.gt.com)

Lars Davérus  
Manager  
[lars.daverus@se.gt.com](mailto:lars.daverus@se.gt.com)

Grant Thornton tillämpar FARs (Föreningen för auktoriserade revisorer och rådgivare) allmänna villkor om rådgivningstjänster. Villkoren kan hämtas från [www.far.se](http://www.far.se). Denna promemoria inklusive våra kommentarer är baserade på vår tolkning och uppfattning om gällande lagstiftning och praxis vid tidpunkten för upprättandet. Då praxis och lagstiftning inte är helt klarlagd och är under ständig utveckling, kan Grant Thornton inte garantera att Skatteverket eller domstol är av samma uppfattning. Grant Thornton ansvarar inte gentemot någon annan än angiven mottagare eller om information ur promemorian, eller vår rekommendation, tillämpas på någon annan situation än den som promemorian beskriver.