

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 23 april 2020(1)

**Mål C-77/19**

**Kaplan International Colleges UK Ltd**

**mot**

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

(begäran om förhandsavgörande från First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen), Förenade kungariket))

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskattesystemet – Direktiv 2006/112/EG – Undantag från skatteplikt – Artikel 132.1 f – Tjänster som en fristående grupp med kostnadsfördelning tillhandahåller till gruppens medlemmar – Territoriellt tillämpningsområde – Grupp som är etablerad i en tredjestat – Begreppet konkurrenssnedvridning – Förhållandet till beskattning av mervärdesskattegrupper (artikel 11)”

## **I. Inledning**

1. I förevarande mål aktualiseras ännu en gång frågan om undantag från skatteplikt för vissa så kallade grupper med kostnadsfördelning (artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet), som på senare tid har behandlats vid flera tillfällen i domstolens rättspraxis.(2) Denna bestämmelse undantar tjänster som en grupp tillhandahåller gruppens medlemmar, om gruppen endast debiterar medlemmarna de exakta kostnaderna för dessa tjänster (så kallad Cost Sharing Group – av den hänskjutande domstolen nedan även kallad CSG).

2. Ett särdrag hos det aktuella målet är att gruppen har etablerats i Hongkong, det vill säga i en tredjestat, medan medlemmarna är dotterbolag i en koncern som alla är etablerade i Förenade kungariket. Nästan alla av gruppens medlemmar har tillsammans med andra dotterbolag i koncernen i Förenade kungariket bildat en mervärdesskattegrupp enligt artikel 11 i mervärdesskattedirektivet. Därför ska det nu klargöras huruvida artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet även är tillämplig på gränsöverskridande situationer och omfattar grupper i tredjestater. Om det är fallet, är det nödvändigt att klargöra frågan om förhållandet mellan detta undantag och beskattningen av en mervärdesskattegrupp, vilken även har till följd att tjänster som tillhandahålls inom en sådan grupp inte beskattas.

3. I synnerhet den första frågan är en högst känslig ekonomisk fråga. Det aktuella upplägget där en grupp bildats i en tredjestat – i vilken det, som i förevarande mål, inte finns någon mervärdesskatt – gör det möjligt för gruppen att anskaffa praktiskt taget alla tjänster utan att betala någon mervärdesskatt och därefter föra vidare dessa skattefritt till gruppens medlemmar i Förenade kungariket. För det fall att – såsom i förevarande mål – gruppens medlemmar saknar rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt finns en möjlighet att göra omfattande skattebesparingar.

## **II. Tillämpliga bestämmelser**

### **A. Unionsrätt**

4. De tillämpliga unionsrättsliga bestämmelserna utgörs av artikel 11, artikel 131 och artikel 132.1 f i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).(3)

5. Artikel 11.1 i mervärdesskattedirektivet ger medlemsstaterna följande möjlighet:

”Efter samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt (nedan kallad ”mervärdesskattekommittén”) får varje medlemsstat anse som en enda beskattningsbar person sådana personer som är etablerade i medlemsstaten och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band.”

6. Artikel 131 i mervärdesskattedirektivet innehåller följande allmänna bestämmelser om undantag från skatteplikt:

”Undantagen från skatteplikt i kapitlen 2–9 skall tillämpas utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser och i enlighet med de villkor som medlemsstaterna fastställer för att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av dessa undantag och förhindra skatteundandragande, skatteflykt eller missbruk.”

7. Enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet som återfinns i kapitel 2 om undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset ska medlemsstaterna undanta följande transaktioner från mervärdesskatt:

”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.”

### **B. Nationell rätt i Förenade kungariket**

8. Undantaget för grupper har införlivats med nationell rätt genom Group 16, Schedule 9, i VATA 1994. Enligt nämnda bestämmelse gäller följande undantag:

”Position nr 1

Tillhandahållande av tjänster av en fristående grupp personer när vart och ett av följande villkor är uppfyllt:

a) var och en av dessa personer utövar en verksamhet (nedan kallad den relevanta

verksamheten) som är undantagen från mervärdesskatt eller för vilken de inte är en beskattningsbar person enligt artikel 9 i rådets direktiv 2006/112/EG,

- b) tillhandahållandet av tjänster sker i syfte att tillhandahålla gruppens medlemmar de tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva den relevanta verksamheten,
- c) gruppen endast begär ersättning av sina medlemmar för deras andel av gemensamma utgifter, och
- d) undantaget inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen”.

9. Section 43 baseras på artikel 11.1 i mervärdesskattedirektivet och reglerar mervärdesskattegrupper. Förstnämnda bestämmelse har följande lydelse:

”(1) När [enligt sections 43A–43D] juridiska personer behandlas som medlemmar av en grupp, ska affärer som görs av en medlem av gruppen behandlas som om de utförts av den medlem som företräder gruppen, och

- a) varje leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster av en medlem av gruppen till en annan medlem av gruppen ska lämnas utan avseende, och
  - b) varje tillhandahållande som är ett tillhandahållande på vilket led a) ovan inte är tillämplig och är en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster av eller till en medlem av gruppen ska behandlas som tillhandahållande av eller till den medlem som företräder gruppen, och
  - c) mervärdesskatt som betalats eller ska betalas av en medlem av gruppen efter förvärv av varor från en annan medlemsstat eller efter införsel av varor från en plats utanför medlemsstaterna ska behandlas som om den betalats eller ska betalas av den medlem som företräder gruppen, och varorna ska,
- i) om de förvärvats från en annan medlemsstat för de ändamål som anges i section 73.7, och
  - ii) om de importerats från en plats utanför medlemsstaterna, för dessa ändamål och för de ändamål som anges i section 38
- behandlas som förvärvade eller, i förekommande fall, importerade av den medlem som företräder gruppen, och alla medlemmar av gruppen ska vara solidariskt ansvariga för all mervärdesskatt som den medlem som företräder gruppen är skyldig att betala.”

10. I Section 43.1AA föreskrivs följande:

”När

- a) det för tillämpningen av en bestämmelse i denna lag eller som utfärdats med stöd av denna lag (nedan kallad relevant bestämmelse) har betydelse huruvida personen som är tillhandahållare eller mottagare av en leverans, eller personen som förvärvar eller importerar varorna, är en person som omfattas av en viss beskrivning,
- b) punkt b) eller c) i subsection 1 ovan är tillämplig på ett tillhandahållande, ett förvärv eller en införsel, och
- c) det finns en skillnad som har betydelse för tillämpningen av den relevanta bestämmelsen mellan

- i) den beskrivning som är tillämplig på den medlem som företräder gruppen, och
- ii) den beskrivning som är tillämplig på den juridiska person som (med bortseende från denna paragraf) enligt denna lag skulle anses tillhandahålla, förvärva eller importera eller, i förekommande fall, vara den person till vilken tillhandahållandet sker

ska den relevanta bestämmelsen tillämpas på tillhandahållandet, förvärvet eller införseln som om den enda beskrivningen som var tillämplig på den medlem som företräder gruppen var den beskrivning som faktiskt var tillämplig på denna juridiska person.”

11. Section 43.1AB föreskriver vidare följande:

”Subsection (1AA) ska inte tillämpas i den mån som det vid tillämpningen av den relevanta bestämmelsen är av betydelse om personen är en beskattningsbar person.”

### **III. Bakgrund**

12. Klaganden i målet vid den nationella domstolen, Kaplan International Colleges UK Limited (nedan kallad KIC) fungerar som ett holdingbolag som äger andra bolag i Kaplan-koncernen som tillhandahåller utbildningstjänster. KIC har flera dotterbolag i Förenade kungariket. Dessa driver inom Förenade kungariket, i samarbete med universitet i Förenade kungariket, en högskola för högre utbildning (nedan kallade internationella högskolor).

13. Skattemyndigheten (Her Majesty’s Revenue and Customs, nedan kallad HMRC) bekräftade för KIC att dotterbolagen vid den aktuella tidpunkten, i egenskap av ”högskolor vid ett universitet”, hade rätt att behandla de utbildningstjänster som tillhandahölls till studenter som undantagna från mervärdesskatt.

14. Alla internationella högskolor förutom University of York International Pathway College (nedan kallat UYIPC), vars majoritetsägare (55 procent) är University of York, ägs till 100 procent av KIC.

15. Var och en av KIC:s internationella högskolor har sin egen förvaltning och styrelsestruktur. Partneruniversitetet godkänner de internationella högskolornas läroplaner. De internationella högskolorna rekryterar 85 procent av sina studenter genom ett nätverk av 500 agenter för utbildningsrekrytering (nedan kallade agenterna) i 70 länder. Ingen av agenterna arbetar uteslutande för Kaplan-koncernen. De har rätt att arbeta även för de internationella högskolornas direkta konkurrenter och direkt för universiteten. I utbyte för sina tjänster mottar agenterna ett arvode. KIC stödde sina agenter genom att inrätta en rad representationskontor på vissa av koncernens nyckelmarknader, vilka bland annat omfattade Kina, Hongkong, Indien och Nigeria. Representationskontoren gav agenterna operativt stöd, bland annat i form av reklammaterial, utbildningar om de inrättningar som marknadsfördes och kurser, samt tillstånds- och complianceförfaranden, och så vidare.

16. Före oktober 2014 ingick agenterna avtal direkt med KIC i Förenade kungariket. Före denna tidpunkt var även de tjänster som agenterna och representationskontoren tillhandahöll föremål för mervärdesskatt i Förenade kungariket, eftersom platsen för tillhandahållandet var i den staten. Eftersom det gav upphov till omvänd skattskyldighet för mottagaren var KIC betalningsskyldig för denna mervärdesskatt. Då KIC inte hade rätt att dra av ingående mervärdesskatt på grund av att bolagets transaktioner är undantagna från skatteplikt var den påförda mervärdesskatten definitiv.

17. I oktober 2014 bildades bolaget Kaplan Partner Services Hong Kong Limited (nedan kallat

KPS) av de internationella högskolorna (bland annat av UYIPC). KPS är en kapitalassociation med säte i Hongkong. Därmed äger KIC indirekt nästan 94 procent av KPS, medan resten av bolagets kapital ägs indirekt av University of York, närmare bestämt genom dess majoritetsinnehav av UYIPC. KIC är själv inte medlem i gruppen (KPS).

18. Efter upprättandet av KPS har KIC fortsatt sin verksamhet genom ett nätverk av lokala representationskontor och tredjepartsagenter. Emellertid har alla avtal med de lokala representationskontoren och tredjepartsagenterna sedan dess ingåtts uteslutande med KPS. Från 2014 har både nätverket av representationskontor och tredjepartsagenterna tillhandahållit sina rekryteringstjänster direkt till KPS.

19. På den ingående sidan har detta följande effekter: Platsen för tillhandahållande av dessa tjänster är inte längre i Förenade kungariket utan skulle – om samma mervärdesskattebestämmelser skulle gälla i Hongkong som i unionen – vara i Hongkong. Därmed skulle tjänsterna vara mervärdesskattepliktiga i Hongkong, om det skulle finnas mervärdesskatt där. Det är emellertid inte fallet. I det avseendet tar KPS emot tjänsterna i Hongkong utan att belastas med mervärdesskatt.

20. På den utgående sidan tillhandahåller KPS i stort sett inte några tjänster till icke-medlemmar. KPS har i praktiken tagit över de uppgifter som KIC tidigare utförde i London (Förenade kungariket). KPS är dessutom ansvarigt för förvaltningen av nätverket av representationskontor över hela världen.

21. Enligt den hänskjutande domstolen finns det tre typer av tjänster som numera tillhandahålls av KPS till KIC: för det första de tjänster som agenterna tillhandahåller KPS, för det andra de tjänster som representationskontoren tillhandahåller KPS och för det tredje tjänsterna som tillhandahålls av KPS i samband med uppgifter såsom compliance och andra ovannämnda verksamheter som stöd till agenterna.

22. KIC har inför den hänskjutande domstolen lagt fram bevis för att de internationella högskolorna inte hade för avsikt att låta andra bolag än KPS tillhandahålla rekryteringstjänster till dem. Med andra ord: gruppen är säker på att medlemmarna kommer att ta gruppens tjänster i anspråk.

23. KPS debiterar varje internationell högskola separat för de belopp som den berörda högskolan är skyldig agenterna för de tjänster som tillhandahållits. KPS debiterar varje internationell högskola både för sina egna tjänster (till exempel så kallade compliance-tjänster) och för de tjänster som erhållits från representationskontoren på grundval av det antal studenter som rekryterats till den högskolan. KPS beräknar avgifterna genom att lägga samman kostnaderna och sedan fördela dem i förhållande till antalet studenter. Agenternas marknadsföringskostnader behandlas på samma sätt. Däremot hänförs agenternas arvoden direkt till de enskilda studenterna och debiteras destinationshögskolan för varje student. Mervärdesskatt debiteras inte på någon av transaktionerna.

24. Följden av att bilda en grupp med kostnadsfördelning i Hongkong blir att dess medlemmar i Förenade kungariket helt slipper betala mervärdesskatt för de tjänster som agenterna och representationskontoren tidigare tillhandahöll KIC och som de numera tillhandahåller KPS.

25. Enligt den hänskjutande domstolen är det ostridigt att det fanns goda ekonomiska skäl för att bilda KPS i Hongkong. Det har inte hävdats att KPS är ett konstgjort arrangemang och HMRC har inte heller gjort gällande att KPS har bildats på ett sätt som utgör missbruk. Det är även ostridigt att KPS tillhandahåller dess medlemmar, de internationella högskolorna, tjänster som är direkt nödvändiga för att bedriva deras verksamhet som är undantagen från mervärdesskatt, och

att avräkningsförfarandet som KPS tillämpar resulterar i att varje medlem ersätter exakt sin egen andel av de gemensamma kostnaderna.

26. Alla internationella högskolor förutom UYIPC är även medlemmar i en mervärdesskattegrupp där den medlem som företräder gruppen är KIC.

27. HMRC fastställde genom beskattningsbeslut av den 21 april 2017 för tidsperioden från oktober 2014 till juli 2016 en mervärdesskatteskuld på 5 252 264 GBP och genom beskattningsbeslut av den 22 maj 2017 för oktober 2016 en mervärdesskatteskuld på 590 000 GBP. HMRC motiverade sitt beslut med att tjänsterna som KIC erhåller av KPS inte omfattas av undantaget från skatteplikt för grupper med kostnadsfördelning och således omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet. Eftersom bolaget till övervägande del utför transaktioner som inte är skattepliktiga kan avdrag inte medges för denna skatteskuld.

28. KIC överklagade den 28 september 2017 dessa beslut.

#### **IV. Begäran om förhandsavgörande**

29. First-Tier Tribunal (Förstainstansdomstolen, Förenade kungariket) har vilandeförklarat förfarandet och hänskjutit följande frågor till domstolen för förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF:

1. Vilket är det territoriella omfånget av undantaget i artikel 132.1 f i rådets direktiv 2006/112/EG? I synnerhet, (i) omfattas en grupp med kostnadsfördelning som etablerats i en annan medlemsstat än de i gruppen ingående medlemmarnas medlemsstat eller medlemsstater? Och om så är fallet, (ii) omfattar det också en grupp med kostnadsfördelning som etablerats utanför unionen?

2. Om undantaget för grupper med kostnadsfördelning i princip är tillämpligt på en enhet som etablerats i en annan medlemsstat än den i vilken en eller flera medlemmar av gruppen med kostnadsfördelning är etablerad och även på en grupp med kostnadsfördelning etablerad utanför unionen, hur ska kriteriet att undantaget inte får vålla snedvridning av konkurrensen tillämpas? Särskilt uppkommer följande frågor:

a) Gäller undantaget eventuell snedvridning som påverkar andra mottagare av liknande tjänster som inte är medlemmar av gruppen med kostnadsfördelning eller gäller det enbart eventuell snedvridning som påverkar alternativa tillhandahållare av tjänster till medlemmarna i en grupp för kostnadsfördelning?

b) Om det endast gäller andra tjänstemottagare, kan det finnas en verklig möjlighet till snedvridning om andra mottagare som inte är medlemmar av gruppen med kostnadsfördelning kan antingen begära att få ingå i denna grupp eller upprätta sin egen grupp med kostnadsfördelning för att erhålla motsvarande besparing av mervärdesskatt med andra metoder (till exempel genom att inrätta ett etableringsställe i ifrågavarande medlemsstat eller i en tredje stat)?

c) Om undantaget är tillämpligt enbart på andra tillhandahållare, ska den verkliga möjligheten till snedvridning bedömas genom fastställande av om gruppen med kostnadsfördelning är garanterad att få behålla medlemmarnas kundkrets, oavsett om mervärdesskatteundantaget är tillgängligt, och därför bedömas med hänvisning till tillgången på alternativa tillhandahållare på den nationella marknaden där medlemmarna av gruppen med kostnadsfördelning är etablerade? Om så är fallet, är det av betydelse om gruppen med kostnadsfördelning är garanterad att behålla sina medlemmars kundkrets på grund av att de ingår i samma företagskoncern?

d) Ska eventuell snedvridning bedömas på nationell nivå i förhållande till andra tillhandahållare i den tredje staten där gruppen med kostnadsfördelning är etablerad?

e) Har skattemyndigheten i unionen, som tillämpar EU-direktivet, bevisbördan för att påvisa sannolikheten för en snedvridning?

f) Är det nödvändigt för skattemyndigheten i unionen att ombesörja särskild expertbedömning av marknaden i den tredje stat där gruppen med kostnadsfördelning är etablerad?

g) Kan förekomsten av en verklig möjlighet till snedvridning bevisas genom identifiering av en kommersiell marknad i den tredje staten?

3. Kan undantaget för grupper med kostnadsfördelning vara tillämpligt i detta fall då medlemmarna av gruppen med kostnadsfördelning är knutna till varandra genom ekonomiska, finansiella eller organisatoriska band?

4. Kan undantaget för grupper med kostnadsfördelning vara tillämpligt under omständigheter då medlemmarna har bildat en mervärdesskattegrupp som är en enda beskattningsbar person? Gör det någon skillnad om KIC, den medlem till vilken (enligt nationell rätt) tjänsterna tillhandahålls, inte är medlem av gruppen med kostnadsfördelning? Och om det gör en skillnad, elimineras denna skillnad av nationell lag som föreskriver att den medlem som företräder gruppen har de karakteristiska egenskaper och den status som tillkommer medlemmarna av gruppen med kostnadsfördelning vid tillämpning av undantaget för grupper med kostnadsfördelning?

30. Kaplan International Colleges UK Limited, Förenade kungariket och Europeiska kommissionen har yttrat sig skriftligen i förfarandet vid domstolen och deltog även vid den muntliga förhandlingen den 23 januari 2020.

## **V. Rättslig bedömning**

31. De totalt elva frågorna som den hänskjutande domstolen ställt berör huvudsakligen tre tematiska områden. Den första frågan avser det territoriella omfånget av undantaget i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet (om detta A.). Den andra frågan som innehåller sju delfrågor avser tolkningen av villkoret att undantaget inte får befaras vålla snedvridning av konkurrensen i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet (om detta B.). De tredje och fjärde frågorna avser förhållandet mellan undantaget för en grupp med kostnadsfördelning enligt artikel 132.i f i mervärdesskattedirektivet och beskattning av mervärdesskattegrupper i den mening som avses i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet (om detta C.).

### **A. Det territoriella omfånget av undantaget i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet (fråga 1)**

32. Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida undantagsbestämmelsen i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet omfattar en grupp med kostnadsfördelning som etablerats i en annan medlemsstat än de i gruppen ingående

medlemmarnas medlemsstat eller medlemsstater, och om så är fallet, huruvida det också omfattar en grupp som etablerats utanför unionen.

33. Det framgår uttryckligen av begäran om förhandsavgörande att gruppen (KPS) har etablerats i Hongkong och alltså inte i en medlemsstat. Frågans första del är således hypotetisk och kan därför inte tas upp till sakprövning.<sup>(4)</sup> Följaktligen ska endast frågans andra del besvaras. Innan jag går in på det territoriella omfånget av bestämmelsen (se nedan 2) ska jag först undersöka huruvida den aktuella personkretsen i förevarande mål över huvud taget omfattas av bestämmelsen (se nedan 1).

#### **1. Villkoret att gruppen tillhandahåller medlemmarna tjänster**

34. Undantaget enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet gäller nämligen endast tjänster som en grupp tillhandahåller gruppens medlemmar. Det framgår av begäran om förhandsavgörande att KPS har tillhandahållit tre olika typer av tjänster till KIC (se ovan punkt 21). KIC är emellertid inte en medlem av gruppen (se ovan punkt 17). I det avseendet vore alltså undantagsbestämmelsen i 132.1 f i mervärdesskattedirektivet över huvud taget inte tillämplig.

35. Å andra sidan betonar den hänskjutande domstolen att avräkningen görs i förhållande till de internationella högskolorna. Dessa är medlemmar av gruppen. Vidare framgår det tydligt i den fjärde frågan att KIC enligt nationell rätt på grund av bestämmelsen om beskattning av mervärdesskattegrupper som baseras på artikel 11 i mervärdesskattedirektivet fiktivt anses som den relevanta mottagaren av tjänsterna i stället för högskolorna. I detta avseende framstår det som att tjänsterna faktiskt har tillhandahållits till de internationella högskolorna. Det är endast på grund av den nationella bestämmelsen om beskattning av mervärdesskattegrupper som tjänsterna i mervärdesskatterättsligt hänseende anses ha tillhandahållits till KIC.

36. I ett sådant fall är emellertid undantaget enligt artikel 132 i mervärdesskattedirektivet – i motsats till vad kommissionen och Förenade kungariket har gjort gällande – i princip tillämpligt.

37. För det första är tillhandahållandet av tjänster till ett annat rättssubjekt en faktisk transaktion. Möjligheten att anse personer som är nära förbundna med varandra som en enda beskattningsbar person, vilken anges i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, kan inte heller ändra någonting i denna faktiska transaktion. Inte heller påverkar denna behandling av flera personer som en enda beskattningsbar person det civilrättsliga oberoendet av de personer som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp. Följaktligen kan tjänsterna även ha tillhandahållits till de internationella högskolorna i stället för till KIC, även om dessa vid denna tidpunkt ingick i en mervärdesskattegrupp.

38. För det andra är detta även förenligt med syftet med möjligheten att bilda en mervärdesskattegrupp enligt artikel 11 i mervärdesskattedirektivet. Syftet med möjligheten att beskattas som en enda beskattningsbar person enligt artikel 11 i mervärdesskattedirektivet är nämligen i första hand att det utgör en förenkling till förmån för beskattningsbara personer och därmed även för skattemyndigheterna.

39. För det första framgår denna målsättning redan av motiveringen till kommissionens förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter från år 1973. I denna anges uttryckligen rörande artikel 4.4 i sjätte direktivet (som motsvarar den nuvarande artikel 11 i mervärdesskattedirektivet): "Dessutom förefaller det lämpligt att i fjärde stycket välja en flexibel formulering som innebär att medlemsstaterna – i syfte att förenkla administrationen eller bekämpa missbruk (till exempel i form av att ett företag delas upp i flera beskattningsbara personer så att varje person kan dra nytta av en särskild ordning) – inte ska vara skyldiga att som beskattningsbara personer betrakta personer vilkas oberoende är

en rent rättslig teknikalitet.”(5) För det andra betonar domstolen även i sin praxis förenklingssyftet med artikel 11 i mervärdesskattedirektivet.(6)

40. Denna administrativa förenkling består inom ramen för ett system där skatten påförs i varje skede i försäljningen i förening med avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten huvudsakligen i att det inte är nödvändigt att upprätta fakturor (med angivande av mervärdesskatt) för tillhandahållanden inom mervärdesskattegruppen. Dessutom behöver inte varje medlem av mervärdesskattegruppen upprätta en egen mervärdesskattedeklaration (med redovisning av skatteskuld och avdragsgilla belopp), utan det är tillräckligt att gruppens ”huvudman” inget en enda deklaration. Skattemyndigheten behöver således inte behandla flera beskattningsbara personer, utan en enda, som i slutändan är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som gruppens medlemmar ska betala.

41. Men om syftet med artikel 11 i mervärdesskattedirektivet i första hand är en förenkling för den beskattningsbara personen och skattemyndigheten, så innebär det också att bestämmelsen i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet endast avser förhållandet mellan den beskattningsbara personen (och personer som är nära förbundna med denna) och skattemyndigheten.

42. För skattemyndigheten innebär detta visserligen endast att det finns en enda beskattningsbar person till vilken alla transaktioner i mervärdesskattegruppen hänförs. Denna mervärdesskattegrupp kan emellertid inte utåt sett uppträda som ett självständigt rättssubjekt, och således inte heller – i motsats till vad Förenade kungariket och kommissionen har gjort gällande vid den muntliga förhandlingen – etablera en grupp med kostnadsfördelning i den mening som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet eller vara del av en sådan grupp. Medlemmar av gruppen med kostnadsfördelning är de personer som i kraft av sin egen rättshandlingsförmåga – i förevarande mål alltså varje enskild internationell högskola – etablerar denna grupp.

43. Följaktligen är förlusten av oberoende i mervärdesskatterättsligt hänseende (det vill säga enligt artikel 11 i mervärdesskattedirektivet) endast begränsad till förhållandet mellan de bolag som är nära förbundna med varandra å ena sidan och skattemyndigheten å andra sidan. Bestämmelsen har inte några rättsverkningar i förhållandet till tredje man. I de flesta fall är det för ett utomstående företag över huvud taget inte känt (eller inte heller möjligt att verifiera) huruvida mottagaren ingår i en mervärdesskattegrupp. Därför är till exempel tillhandahållaren enligt artikel 226 punkt 5 i mervärdesskattedirektivet skyldig att i fakturan ange sin avtalspartner som förvärvare och inte – den för tillhandahållaren okända – mervärdesskattegruppen eller den medlem som företräder gruppen.

44. Man måste alltså göra följande åtskillnad: om KPS ursprungligen har tillhandahållit vissa tjänster till KIC som KIC själv konsumerat eller eventuellt i sin tur har tillhandahållit till tredje man eller de enskilda internationella högskolorna, så är det redan från början uteslutet att tillämpa undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet, då KIC inte är medlem i gruppen med kostnadsfördelning.

45. Det kan emellertid förhålla sig annorlunda för tjänster som tillhandahållits direkt till de internationella högskolorna, även om KIC enligt den nationella lagstiftningen om beskattning av mervärdesskattegrupper fiktivt behandlas som den medlem som företräder gruppen. Denna faktiska omständighet – till vem de enskilda tjänsterna faktiskt tillhandahållits – kan emellertid inte utredas av domstolen. Det ankommer i stället på den hänskjutande domstolen.

46. Min utgångspunkt nedan kommer således – i motsats till vad den hänskjutande domstolen angett i begäran om förhandsavgörande – vara att de tre typerna av tjänster (som anges ovan i punkt 21) som nämns i begäran inte har tillhandahållits KIC, utan *faktiskt* har tillhandahållits var och en av de berörda internationella högskolorna som är medlemmar av gruppen med

kostnadsfördelning (KPS). Det är nämligen endast då som frågan om ett undantag enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet över huvud taget aktualiseras.

## **2. *En grupp med kostnadsfördelning som etablerats i en tredjestat***

47. I förevarande mål är det nödvändigt att avgöra huruvida undantaget enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet även omfattar tjänster som en grupp med kostnadsfördelning som etablerats i en tredjestat tillhandahåller gruppens medlemmar som är etablerade i en medlemsstat. Denna fråga – som jag redan har behandlat ingående i mitt förslag till avgörande i målet Aviva och i målet DNB Banka(7) och som domstolen inte har varit tvungen att besvara i sina tidigare avgöranden(8) – ska i överensstämmelse med kommissionens och Förenade kungarikets uppfattning besvaras nekande.

### **a) *Bestämmelsens lydelse och dess historiska och systematiska tolkning***

48. Vid en första anblick innehåller lydelsen av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet dock inte någon territoriell begränsning. Lagstiftaren har inte heller som i andra bestämmelser (till exempel i artikel 11.1 i mervärdesskattedirektivet) uttryckligen begränsat bestämmelsens räckvidd till en enda medlemsstats territorium. Det finns emellertid andra bestämmelser som uttryckligen är inriktade på den beskattningsbara personens gränsöverskridande verksamhet (se artikel 148 e i mervärdesskattedirektivet – ”flygbolag som huvudsakligen bedriver internationell flygtrafik mot betalning”).

49. I detta avseende kan man på sin höjd konstatera att det av lydelsen inte följer att bestämmelsen kräver det ena, men inte heller att den förbjuder det andra. Det går inte att av själva ordalydelsen utläsa något argument för att grupper med kostnadsfördelning som etablerats i tredjestater omfattas av bestämmelsen.

50. En läsning av den tidigare bestämmelsen – sjätte direktivet(9) – ger emellertid en förklaring till varför en sådan begränsning inte återfinns i lydelsen av artikel 132.1 f men däremot i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet.

51. Tidigare återfanns undantaget i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet i artikel 13 i sjätte direktivet. Denna omfattade enligt rubriken endast ”Undantag inom landets territorium”. Avsikten med omarbetningen var emellertid inte några materiella ändringar i detta avseende.(10) Därför följer det med beaktande av sjätte direktivet att ett undantag inom landets territorium endast omfattar tjänster som tillhandahållits av grupper som är etablerade inom landets territorium med avseende på deras medlemmar som likaså är etablerade inom landet.

52. För denna restriktiva tolkning talar även systematiken hos skattebefrielserna i avdelning IX i mervärdesskattedirektivet. Kapitlen 1–3 innehåller inga särskilda villkor som gäller gränsöverskridande transaktioner. Det är först i kapitlen 4–8 och 10 som de särskilda undantagen från skatteplikt för gränsöverskridande transaktioner återfinns. Om lagstiftarens avsikt hade varit att det aktuella undantaget från skatteplikt skulle gälla för gränsöverskridande grupper skulle undantaget i stället ha inkluderats i dessa kapitel.

53. Jag drar härav slutsatsen att unionslagstiftaren inte avsåg att bestämmelsen i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet (tidigare artikel 13.1 f i sjätte direktivet) skulle omfatta gränsöverskridande grupper – och helt säkert inte sådana i en tredjestat – utan avsåg med ”undantag inom landets territorium” även ”grupper med kostnadsfördelning inom landets territorium”.

**b) Motsägelsefull tolkning av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet**

54. Denna tolkning – nämligen att fristående grupper i den mening som avses i artikel 132.1 f begränsas till en medlemsstats territorium – undviker framför allt en tolkning som motsäger artikel 11 i mervärdesskattedirektivet. Nämda bestämmelse tillåter medlemsstaterna att behandla "personer som är etablerade i medlemsstaten" och som genom en grupp enligt vissa förutsättningar är "nära förbundna med varandra" som en enda beskattningsbar person. Följaktligen kan endast företag som är etablerade i samma medlemsstat bilda en grupp enligt artikel 11.

55. De krav som ställs på gruppens art är lägre för undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet än de enligt artikel 11. Förstnämnda bestämmelse innehåller nämligen inte villkoret att företagen är nära förbundna med varandra. Det vore således motsägelsefullt att på denna grund tillåta ett gränsöverskridande undantag från mervärdesskatteplikt när det inte är tillåtet enligt bestämmelsen med mer restriktiva villkor.

56. Det åskådliggörs särskilt tydligt i förevarande mål. KPS, gruppen med kostnadsfördelning, skulle i förevarande mål i princip även kunna ingå i KIC:s mervärdesskattegrupp ("nära förbundna med varandra"). Artikel 11 i mervärdesskattedirektivet begränsar emellertid uttryckligen undantaget från skatteplikt till Förenade kungarikets territorium. Varför skulle det då vara möjligt att uppnå ett liknande resultat (ingen beskattning av tjänster som gruppen tillhandahåller till gruppens medlemmar) enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet?

57. Denna motsägelse kan endast lösas om artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet, i likhet med artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, begränsas till att endast ha rättsverkningar inom en medlemsstat. För detta krävs att gruppen med kostnadsfördelning och medlemmen som mottar en tjänst är etablerade i samma medlemsstat.

58. Båda fallen motiveras för övrigt av samma övervägande: Genom att begränsa bestämmelsernas verkan till det egna territoriet uppnås resultatet att en medlemsstat inte inkräktar på en annan medlemsstats beskattningsrätt genom att godkänna flera enheter som en enda beskattningsbar person eller godkänna en motsvarande grupp, vars förutsättningar den andra medlemsstaten endast med svårighet kan kontrollera. Dessutom säkerställs härigenom att de olika skattemyndigheterna inte utfärdar motstridiga beslut. Huvudskälet torde dock vara att det förhindrar utnyttjande av olika skattesatser eller olika skattesystem. Detta blir väldigt tydligt när det gäller tredjestater (inklusive deras särskilda administrativa regioner), eftersom de – såsom i förevarande mål – inte ens alltid har någon mervärdesskatt.

**c) Förekomsten av olika skattesatser (skattesatsproblematik)**

59. Om man godtar gränsöverskridande grupper blir det nämligen väldigt enkelt att skapa upplägg för skatteoptimering, i synnerhet för globalt agerande koncerner som genomför skattefria transaktioner (det vill säga transaktioner som inte ger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt). En sådan koncern behöver endast låta de bolag som bedriver verksamhet i Europa etablera en grupp med kostnadsfördelning i en stat med den lägsta skattesatsen eller i en stat som inte tar ut någon mervärdesskatt över huvud taget (i detta sammanhang lämpar sig Förenta staterna och även, som i det aktuella målet, Hongkong). Därefter kan gruppen vara mottagare av alla tjänster från tredje man, vilka tidigare förvärvats med tillägg för mervärdesskatt.

60. Eftersom platsen för tillhandahållandet då i regel skulle vara i denna stat och ingen eller låg mervärdesskatt tas ut där, skulle en sådan grupp följaktligen belastas med låg eller ingen mervärdesskatt. Gruppen skulle sedan kunna vidarebefordra de inköpta tjänsterna till sina

medlemmar till självkostnadspris. Platsen för tillhandahållandet av dessa tjänster skulle då visserligen ligga i respektive medlemsstat, men tjänsterna skulle vara undantagna från skatteplikt på grundval av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

61. Oavsett frågan hur de berörda medlemsstaterna i ett sådant fall ska kunna pröva att en snedvridning av konkurrensen inte föreligger eller något av de andra rekvisiten (se om detta nedan punkt 67 och följande punkter), skulle den koncerninterna mervärdesskattebelastningen kunna minskas utan större problem.<sup>(11)</sup> Med en mervärdesskattegrupp enligt artikel 11 i mervärdesskattedirektivet (se om detta ovan punkt 54 och följande punkter) skulle ett sådant resultat däremot inte kunna uppnås.

62. Denna slutats påverkas inte heller om man beaktar de grundläggande rättigheterna. Även om de grundläggande rättigheterna vore tillämpliga i denna situation som involverar en tredjestat, vore en territoriell begränsning av undantaget enligt artikel 132.1 f motiverad av samma skäl som för en mervärdesskattegrupp i den mening som avses artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, nämligen bevarandet av uppdelningen av medlemsstaternas beskattningsrätt<sup>(12)</sup>. Dessutom motiverar kravet på att säkerställa skattemyndigheternas verksamma kontroll också en motsvarande begränsning. Om man däremot anser att begränsningen av undantaget till en medlemsstats territorium strider mot unionsrätten, blir en logisk följd att man måste ställa frågan om inte artikel 11 i mervärdesskattedirektivet också strider mot unionsrätten. Det råder emellertid allvarliga tvivel om att det förhåller sig på så sätt.<sup>(13)</sup>

63. Vad gäller KIC:s påstående<sup>(14)</sup> att risken för utnyttjande av olika skattesatser är försumbar, eftersom undantaget enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet endast omfattar de allmännyttiga verksamheter som anges i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet, kan man bara förundras. För det första kan man knappast dra några slutsatser om det berörda beskattningsunderlagets omfattning utifrån verksamhetens art (skattefri allmännyttig verksamhet). Det framgår med önskvärd tydlighet om man beaktar sektorerna utbildning och hälsovård, som säkerligen inte är obetydliga.

64. För det andra talar denna uppfattning mot lagstiftarens klara vilja. Verksamheterna som anges i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet har endast delvis (med avseende på mervärdet i det sista skedet av förädling) undantagits från mervärdesskatt och inte helt och hållet.

65. Om lagstiftaren hade haft för avsikt att helt ta bort mervärdesskattebelastningen för mottagaren av allmännyttig verksamhet (som utbildningstjänster eller hälsovårdstjänster) så skulle lagstiftaren i artikel 169 i mervärdesskattedirektivet även omnämnt artikel 132 i mervärdesskattedirektivet och infört ett avdrag för mervärdesskatt trots att de utgående transaktionerna är undantagna från skatteplikt. Lagstiftaren känner naturligtvis till detta instrument, men har valt att inte utnyttja det.

66. Lagstiftarens medvetna beslut att endast införa ett partiellt undantag från skatteplikt undergrävs emellertid helt och hållet genom den utformning som KIC valt (etableringen av en grupp i ett tredjeland som saknar mervärdesskattesystem).

#### d) ***Bedömning av avsaknaden av konkurrenssnedvridning***

67. Även det faktum att undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet enligt dess lydelse inte får vålla en snedvridning av konkurrensen talar för att undantaget är begränsat till en medlemsstats territorium. Detta utesluter under alla omständigheter en grupp i en tredjestat.

68. Skattemyndigheterna har knappast möjlighet att göra en gränsöverskridande bedömning av

förekomsten av snedvridning av konkurrensen i andra stater, och i ännu mindre utsträckning när det gäller tredjestater (som Hongkong i detta fallet). I det avseendet kan domstolens bedömning av artikel 13 i mervärdesskattedirektivet(15) i domen *Isle of Wight Council* tillämpas analogt på artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

69. I nämnda dom underströk domstolen de särskilda svårigheter som uppkommer när man ska fastställa förekomsten av konkurrenssnedvridning på marknader som inte sammanfaller med de lokala myndigheternas territoriella behörighet. En sådan situation kan äventyra principerna om skatteneutralitet och rättssäkerhet. Detta gäller i ännu högre utsträckning i situationer som involverar en tredjestat.

70. Till detta kommer omständigheten att det av artikel 131 i mervärdesskattedirektivet följer att medlemsstaterna ska säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av artikel 132 i mervärdesskattedirektivet. Det sistnämnda är emellertid de facto uteslutet om en skattemyndighet måste bedöma konkurrenshämmande effekter på global nivå, eller om flera skattemyndigheter ska göra olika bedömningar som eventuellt leder till oförenliga resultat. Sistnämnda fall skulle just vålla en snedvridning av konkurrensen.(16) I detta avseende talar även betydande praktiska svårigheter vid tillämpning och övervakning mot att grupper som etablerats i en tredjestat ska omfattas av undantagsbestämmelsen.

### **3. Slutsats i denna del**

71. Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att tjänster som tillhandahålls av en grupp som etablerats i en tredjestat inte omfattas av undantaget från skatteplikt. Följaktligen är tjänsterna som KPS tillhandahållit till de internationella högskolorna inte undantagna från mervärdesskatt, vilket gör att de övriga frågorna från den hänskjutande domstolen inte behöver besvaras.

### **B. I andra hand: tolkning av kriteriet som avser att en snedvridning av konkurrensen inte får föreligga (fråga 2)**

72. För det fall att domstolen emellertid anser att även grupper som är etablerade i en tredjestat omfattas av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet ska jag även behandla den hänskjutande domstolens andra frågor.

73. Avgörande för alla sju delfrågor som ställts inom ramen för fråga 2 är vilka kriterier som ska tillämpas när man fastställer om en snedvridning av konkurrensen i den mening som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet föreligger. Om en sådan föreligger, utesluter det åter tillämpningen av undantaget i bestämmelsen.

74. Såvitt den hänskjutande domstolens fråga avser prövningen i en konstellation som innefattar en annan medlemsstat, är denna fråga – som sagt (punkt 33) – hypotetisk och kan därför inte tas upp till sakprövning. Fråga 2 ska endast besvaras i den del som den avser en grupp som etablerats i en tredjestat.

### **1. Bestämmelsens syfte**

75. Som domstolen tidigare har funnit(17) och som jag har påpekat i andra sammanhang(18), är syftet med artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet att kompensera en *konkurrensnackdel* som små företag har i förhållande till sina större konkurrenter. Dessa kan låta sina egna anställda utföra gruppens tjänster eller låta ett nära förbundet företag göra det inom ramen för en mervärdesskattegrupp. Kommissionen har med rätta påpekat(19) att syftet med artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet är att säkerställa att små och stora företag behandlas lika i

mervärdesskattehanseende. Detta är nödvändigt, eftersom skattefria utgående transaktioner är undantagna från avdragssystemet.

76. Detta kan illustreras med hjälp av följande exempel. Ett stort sjukhus som själv kan tillhandahålla mat till sina patienter (med sin egen kökspersonal) belastas inte med mervärdesskatt för dessa personalkostnader. Ett litet sjukhus som inte kan utnyttja motsvarande personal har endast två möjligheter.

77. Det kan ge en utomstående part i uppdrag att tillhandahålla mat. Det ger emellertid upphov till en mervärdesskattebelastning, både på materialkostnaderna och på den utomstående partens personalkostnader för dennes kökspersonal. Den påförda mervärdesskatten är definitiv för sjukhuset (då dess utgående transaktioner är undantagna från skatteplikt har sjukhuset ingen avdragsrätt – se artiklarna 168 och 169 i mervärdesskattedirektivet). Det mindre sjukhuset måste således räkna med högre kostnader än konkurrenten för att kunna erbjuda samma tjänster. Detta är en konkurrensnackdel som framför allt orsakas av företagets storlek.

78. Artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet gör det emellertid möjligt att undvika denna konkurrensnackdel. Det omnämnda sjukhuset kan nämligen etablera en grupp med kostnadsfördelning med ett annat sjukhus. Denna grupp anställer personalen som sedan tas i anspråk i tillräckligt hög utsträckning av de båda medlemmarna och säkerställer matleveranserna till båda sjukhusen. Kostnaderna delas av båda gruppmedlemmarna. Eftersom gruppens tillhandahållande till gruppens medlemmar är undantagen från skatteplikt, belastas personalkostnaderna numera inte av mervärdesskatt (för materialkostnaderna kvarstår den ingående mervärdesskatten). De två små sjukhusens konkurrensnackdel jämfört med deras (större) konkurrent skulle därigenom vara undanröjd.

79. Men om en konkurrensnackdel ska undanröjas genom detta undantag från skatteplikt, får beviljandet av undantaget i normalfallet inte samtidigt leda till en snedvridning av konkurrensen eller ge upphov till en risk för snedvridning av konkurrensen. Konkurrensvillkoret i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet framstår i detta avseende som något egendomligt och inte som särskilt meningsfullt.(20)

## **2. *Restriktiv tolkning av villkoret som avser snedvridning av konkurrensen***

80. Mot denna bakgrund anser jag att en restriktiv tolkning är nödvändig för att undantagsbestämmelsen i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet inte ska bli verkningslös.

81. Man kommer till samma slutsats om man tolkar villkoret att det inte får föreligga en snedvridning av konkurrensen som ett undantag från skattebefrielsen som föreskrivs i första hand i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet, eftersom domstolen har slagit fast att varje avvikelse eller undantag från en huvudregel ska tolkas restriktivt.(21)

82. Om man emellertid tolkar villkoret att det inte får föreligga en snedvridning av konkurrensen som ett undantag från skattebefrielsen, och i sin tur tolkar denna som ett avsteg från huvudregeln att skatteplikt föreligger,(22) så är det fråga om ett undantag från undantaget. Ett sådant undantag från undantaget ska antingen tolkas särskilt restriktivt (som ett undantag, som ska tolkas restriktivt, från undantaget) eller särskilt extensivt (som ett undantag från undantaget från ett undantag som ska tolkas restriktivt).

83. Oberoende av detta ska dock detta "undantag från undantaget" också tolkas restriktivt i detta sammanhang. Det följer av domstolens praxis att tolkningen av dessa uttryck måste vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag och uppfylla de krav som följer av principen om skatteneutralitet. I synnerhet får de ord som används för att definiera undantagen i artikel 132 inte

tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt.(23)

84. Just det skulle emellertid bli följden om man skulle göra en extensiv tolkning av villkoret som avser förekomsten av en snedvridning av konkurrensen. I slutändan täcks detta med den ovan angivna (punkt 80) teleologiska, restriktiva tolkningen av villkoret att det inte får föreligga en konkurrenssnedvridning.

85. En utgångspunkt för en sådan restriktiv tolkning återfinns i domstolens rättspraxis, enligt vilken det för att konstatera en konkurrenssnedvridning är nödvändigt att det föreligger en reell fara för att undantaget taget för sig kan leda till konkurrenssnedvridning omedelbart eller i framtiden.(24) Konkurrenssnedvridningen ska i detta sammanhang vara hänförlig till omständigheten att de tjänster som tillhandahålls av gruppen är undantagna från skatteplikt.(25) Detta undantag förhindrar att tredje parter kan tillhandahålla dessa tjänster till samma pris till gruppens medlemmar (svar på fråga 2a, vilket medför att det saknas anledning att besvara fråga 2b).

86. Med hänsyn till att villkoret att det inte får föreligga en snedvridning av konkurrensen ska tolkas restriktivt får förekomsten av snedvridning inte fastställas endast genom identifiering av en kommersiell marknad. Det skulle medföra att artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet får orimliga följder. Tanken bakom nämnda bestämmelse är att det ska finnas en möjlighet att undanröja den konkurrenssnackdel som mindre företag har i förhållande till större konkurrenter (om detta ovan punkt 75) just genom att samarbeta med andra företag (svar på fråga 2g).

87. Om gruppen skulle kunna vara etablerad i en tredjestat så skulle det logiskt sett vara nödvändigt att även bedöma de konkurrenssnedvridande effekterna av tjänsterna som gruppen tillhandahåller på nationell nivå i förhållande till andra tjänsteleverantörer i tredjestaten där gruppen är etablerad. Utomstående förmedlare i och utanför Förenade kungariket skulle ha en konkurrensmässig nackdel och skulle inte kunna tillhandahålla identiska tjänster till de internationella högskolorna i Förenade kungariket, eftersom kostnaden för deras tjänster ökar med den mervärdesskatt som belöper på dessa (svar på fråga 2d).

88. Vid bedömningen av om en konkurrenssnedvridning föreligger ska det prövas huruvida gruppen är garanterad att behålla medlemmarna som kunder även utan undantaget från skatteplikt.(26) Om gruppens tjänster är anpassade till medlemmarnas behov på ett sådant sätt att gruppen kan vara säker på att medlemmarna kommer att ta gruppens tjänster i anspråk, föreligger i princip ett samarbete (se om detta ovan punkt 75 och följande punkter) som är undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet (svar på fråga 2c).

89. Medlemmar i en grupp blir i regel endast medlemmar i denna om de är säkra på att medlemmarna faktiskt kommer att ta gruppens tjänster i anspråk ("köpskyldighet"). Följaktligen kan man i princip utgå från att etableringen av en grupp inte leder till en snedvridning av konkurrensen i den mening som avses i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

90. Med hänsyn till syftet med skattebefrielsen (att förhindra en konkurrenssnackdel) kan villkoret som avser konkurrenssnedvridning enligt min uppfattning endast syfta till att förhindra missbruk (se artikel 131 i mervärdesskattedirektivet). I slutändan är avsikten med villkoret endast att garantera att skattebefrielsen inte tillämpas i strid med dess syfte. När det är fallet kan endast utredas på grundval av indicier.

91. Mot bakgrund av rekvisitets syfte, som i huvudsak är att förhindra missbruk, har skattemyndigheten bevisbördan(27) för att påvisa förekomsten av missbruk som ska förhindras eller omständigheter som talar för detta (svar på fråga 2e). Det finns inte någon unionsrättslig bestämmelse som föreskriver att skattemyndigheten är skyldig att ombesörja en särskild

expertbedömning av marknaden i en tredje stat. Hur de nationella skattemyndigheterna ska uppfylla sin bevisbörda avgörs inte enligt unionsrätten, utan enligt den nationella lagstiftningen om skatteförfarandet (svar på fråga 2f).

### **3. Omständigheter som talar för en konkurrenssnedvridning**

92. En omständighet som talar för en tillämpning av undantagsbestämmelsen i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet som strider mot dess syfte kan till exempel vara att gruppen i betydande omfattning tillhandahåller samma tjänster till utomstående mot betalning och i detta avseende – genom att utnyttja gruppens synergieffekter – i första hand agerar som en konkurrent på marknaden snarare än som en grupp av personer som samarbetar. I ett sådant fall kan det under vissa omständigheter föreligga en motsvarande reell fara för en konkurrenssnedvridning med avseende på de ovannämnda utomstående tjänsteleverantörerna.

93. Likaså kan ett indicium vara att gruppen inte tillhandahåller några tjänster som är anpassade till medlemmarnas behov utan endast vidarebefordrar inköpta tjänster. Dessa skulle utan vidare även kunna erbjudas och köpas av andra leverantörer. Även i detta fall skulle tredje parter utestängas från den berörda marknaden. Det kan under vissa omständigheter till viss del anses vara fallet här, eftersom tjänsterna som gruppen tillhandahöll uppenbarligen till stor del endast bestod av att vidarebefordra tjänster som köpts in från utomstående (bland annat agenter) till gruppens medlemmar.

94. En situation där tjänster köps in och därefter i oförändrad form vidarebefordras strider även mot skattebefrielsens karaktär som identifierats ovan. Syftet med nämnda undantag är inte ren optimering av inköp och vidareförsäljning av tjänster, utan att göra det möjligt för mindre marknadsaktörer att samarbeta för att kompensera en konkurrensmässig nackdel som de har i förhållande till större konkurrenter som kan tillhandahålla dessa tjänster med egen personal (se ovan punkt 75 och följande punkter).

95. Om det är fråga om rent tjänsteinköp och vidarebefordran av tjänsten i oförändrad form saknas emellertid ett eget tillhandahållande av gruppen. I ett sådant fall föreligger inte någon konkurrensmässig nackdel i förhållande till konkurrenter som själva köper in tjänsterna, eftersom dessa belastas med samma mervärdesskatt. Det skulle förhålla sig annorlunda om gruppen tillför ett mervärde på egen hand. Det vore till exempel fallet om agenterna skulle ha varit anställda direkt av gruppen och det således vore gruppen som själv tillhandahöll förmedlingstjänsterna. Då skulle även det element av samarbete som ligger till grund för skattebefrielsen enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet vara uppfyllt.

96. Ett ytterligare indicium kan vara att tyngdpunkten endast ligger på att optimera den ingående mervärdesskatten och inte på ömsesidigt samarbete i syfte att undvika en konkurrenssnackdel. Det kan antas vara fråga om optimering av ingående mervärdesskatt när konkurrensfördelar skapas genom att lägga över inköp av tjänster till en grupp som etablerats i en stat med mycket låg eller ingen mervärdesskattesats. Det finns mycket som tyder på att detta kan vara fallet i förevarande mål.

97. I slutändan ankommer det emellertid på den hänskjutande domstolen att bedöma detta.

### **C. I andra hand: förhållandet till beskattningen av en grupp som behandlas som en enda beskattningsbar person enligt artikel 11 i mervärdesskattedirektivet (frågorna 3 och 4)**

98. För det fall att domstolen skulle anse att även en grupp i en tredjestat omfattas av undantaget enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet och för det fall att den hänskjutande domstolen, trots de indicier som föreligger, finner att det inte sker någon snedvridning av

konkurrensen, ska även frågorna 3 och 4 besvaras.

99. Dessa två frågor avser förhållandet mellan artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet och medlemsstaternas möjlighet att införa beskattning av mervärdesskattegrupper enligt artikel 11 i mervärdesskattedirektivet. Förenade kungariket har utnyttjat denna möjlighet. Det är i praktiken fråga om huruvida och under vilka förutsättningar som personer som ingår i en mervärdesskattegrupp samtidigt kan vara medlemmar i en grupp med kostnadsfördelning.

100. I detta hänseende är kommissionen och Förenade kungariket eniga om att det endast är de tjänster som gruppen med kostnadsfördelning tillhandahåller sina oberoende medlemmar som är undantagna från skatteplikt. Omständigheten att en mervärdesskattegrupp etablerats skulle enligt detta synsätt förhindra att tjänster tillhandahålls till medlemmar i gruppen med kostnadsfördelning, eftersom dessa upphör att vara oberoende på grund av bestämmelserna om mervärdesskattegrupper. I den utsträckning som alla internationella högskolor – som KPS har bildat – ingår i en mervärdesskattegrupp, finns det alltså inte längre flera medlemmar i gruppen med kostnadsfördelning, utan endast en enda medlem.

101. Detta är ett väldigt formellt synsätt som jag inte anser är befogat, vilket jag redan har påpekat (ovan punkt 34 och följande punkter). Dessutom är det i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet fråga om en grupp "av personer". Personer som i civilrättsligt hänseende är fristående förblir emellertid personer även om de omfattas av en mervärdesskattegrupps räckvidd. Dessutom används begreppet "fristående grupper" i direktivet och inte begreppet "grupper av fristående personer", vilket KIC också med rätta har påpekat i sitt skriftliga yttrande.

102. Det är således bara gruppen som måste vara fristående och inte medlemmarna i gruppen. I förevarande fall är det ostridigt att fiktionen att självständighet inte föreligger för gruppen, inte kan aktualiseras genom att en grupp av personer behandlas som en enda beskattningsbar person. Artikel 11 i mervärdesskattedirektivet utesluter nämligen uttryckligen gränsöverskridande verkan.

103. I överensstämmelse med KIC:s uppfattning och i motsats till vad kommissionen anförde vid den muntliga förhandlingen avses med begreppet "person" i artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet inte en "beskattningsbar person" och definitivt inte en fiktivt stipulerad beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet. Detta framgår redan av lydelsen av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. I nämnda bestämmelse hänvisas nämligen även till personer som bedriver en verksamhet för vilken de inte är en "beskattningsbar person". Följaktligen kan även personer som inte är beskattningsbara personer vara medlemmar i en grupp.

104. I detta avseende förhindrar upprättandet av en mervärdesskattegrupp med fiktionen om en enda beskattningsbar person genom tillämpning av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet ("anse [flera personer] som en enda beskattningsbar person") inte i sig att det är fråga om en grupp av personer. Det utesluter inte heller att gruppen tillhandahåller tjänster till gruppens medlemmar.

105. Detta kan illustreras genom att anpassa exemplet ovan (punkt 76 och följande punkter). Ett ytterligare litet sjukhus (C) etablerar tillsammans med sjukhusen A och B en grupp (Z) i en medlemsstat och låter gruppen överta uppgiften att tillhandahålla mat till patienterna. A blir senare uppköpt av X och ingår därefter i en mervärdesskattegrupp vars huvudman (i Förenade kungariket alltså den medlem som företräder gruppen) är X. Z tillhandahåller även i fortsättningen tjänster till A, B och C, vilkas oberoende i bolagsrättsligt hänseende inte påverkas av bestämmelsen i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet.

106. Det framstår som tveksamt att undantaget från skatteplikt för tjänsterna som Z tillhandahåller A faktiskt skulle vara beroende av att mottagaren av dessa tjänster i mervärdesskatterättsligt

hänseende numera fiktivt anses vara X och X i formellt hänseende inte är medlem i gruppen med kostnadsfördelning. Syftet med beskattningen av mervärdesskattegrupper är – som angetts ovan (punkt 38 och 39) – att förenkla administrationen. Syftet är däremot inte att för göra tillämpningen av undantaget från skatteplikt beroende av villkor som avser gruppmedlemmarnas senare bolagsrättsliga struktur och förekomsten av en bestämmelse om beskattning av mervärdesskattegrupper.

107. Behovet av ett mervärdesskatteneutralt samarbete mellan A, B och C upphör inte heller för att A numera är medlem i mervärdesskattegruppen som leds av X. Konkurrensnackdelen för A, B och C i förhållande till en konkurrent av motsvarande storlek påverkas nämligen inte av denna omständighet.

108. Till skillnad från vad kommissionen och Förenade kungariket anser, är de två "systemen" (beskattning av mervärdesskattegrupper och undantag från skatteplikt för tjänster som en grupp med kostnadsfördelning tillhandahåller) således inte ömsesidigt uteslutande. De behöver bara samordnas.

109. Det är endast i den mån som gruppens medlemmar består av personer som alla ingår i en och samma mervärdesskattegrupp som artikel 11 utgör en specialbestämmelse i förhållande till artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. Beskattningen av mervärdesskattegrupper enligt artikel 11 i mervärdesskattedirektivet är den mer långtgående bestämmelsen, eftersom den över huvud taget inte föreskriver beskattning av tjänster inom gruppen. Artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet undantar däremot endast de tjänster som gruppen tillhandahåller gruppens medlemmar (och inte omvänt eller mellan medlemmarna). Beskattningen av mervärdesskattegrupper har således företräde framför tillämpningen av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

110. Omständigheten att vissa medlemmar i gruppen med kostnadsfördelning även ingår i en mervärdesskattegrupp i Förenade kungariket utgör således inte hinder för att tillämpa undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

## **VI. Förslag till avgörande**

111. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen ska ge följande svar på de tolkningsfrågor som ställts av First-Tier Tribunal (Förstainstansdomstolen, Förenade kungariket):

1. Undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet omfattar inte en grupp som etablerats i en tredjestat.
2. Artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att undantaget från skatteplikt för tjänster som en grupp tillhandahåller gruppens medlemmar mot exakt ersättning av kostnadsandelen i princip inte vållar en konkurrensnedvridning, under förutsättning att undantaget inte tillämpas i strid med dess syfte.

Omständigheter som tyder på en tillämpning i strid med undantagets syfte kan bland annat vara

- (1) att gruppen i betydande omfattning tillhandahåller samma tjänster till utomstående mot betalning och i detta avseende i första hand agerar som en konkurrent på marknaden snarare än som en grupp av personer som samarbetar,
- (2) att gruppen inte tillhandahåller några tjänster som är anpassade till medlemmarnas behov utan endast vidarebefordrar inköpta tjänster, eller
- (3) att tyngdpunkten endast ligger på att optimera den ingående mervärdesskatten och inte på

ömsesidigt samarbete i syfte att undvika en konkurrensnackdel.

Skattemyndigheten har bevisbördan för att dessa omständigheter föreligger. Skattemyndigheten har emellertid inte enligt unionsrätten någon skyldighet att ombesörja en särskild expertbedömning eller liknande. Det ankommer emellertid i slutändan på den hänskjutande domstolen att bedöma dessa omständigheter.

3. Omständigheten att vissa medlemmar i gruppen med kostnadsfördelning även ingår i en mervärdesskattegrupp utgör inte hinder för att tillämpa undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. Beskattningen av mervärdesskattegrupper enligt artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, som är den mer långtgående bestämmelsen, har dock företräde framför tillämpningen av artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet. Följaktligen blir undantaget från skatteplikt enligt artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet inte tillämpligt om alla medlemmar i gruppen med kostnadsfördelning ingår i en och samma mervärdesskattegrupp.

1 Originalspråk: tyska.

2 Dom av den 20 november 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992), dom av den 21 september 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), dom av den 21 september 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719), dom av den 21 september 2017, kommission/Tyskland (C-616/15, EU:C:2017:721), och dom av den 4 maj 2017, kommissionen/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333).

3 EUT L 347, 2006, s. 1.

4 Se om denna rättsföljd bland annat dom av den 14 februari 2019, Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2019:114, punkt 45).

5 Se motiveringen till artikel 4.4 sidan 4 i kommissionens förslag av den 20 juni 1973, KOM(73) 950 slutlig.

6 Dom av den 16 juli 2015, Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 40), dom av den 25 april 2013, kommissionen/Sverige (C-480/10, EU:C:2013:263, punkt 37), och dom av den 9 april 2013, kommissionen/Irland (C-85/11, EU:C:2013:217, punkt 47 och 48).

7 Se mitt förslag till avgörande i målet Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punkt 36 och följande punkter) och mitt förslag till avgörande i målet DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, punkt 45 och följande punkter).

8 Dom av den 21 september 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718), och dom av den 21 september 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719).

9 Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1).

10 Enligt skäl 3 var syftet med antagandet av mervärdesskattedirektivet endast att omarbete direktivets struktur och lydelse, utan att detta skulle leda till några materiella ändringar i den befintliga lagstiftningen. De materiella ändringar som trots allt infördes angavs på ett uttömmande sätt i de bestämmelser som rör direktivets införlivande och ikraftträdande. Ingen sådan angivelse finns för artikel 132.1 f i mervärdesskattedirektivet.

11 Ett jämförbart upplägg för skatteoptimering är att etablera gruppen i den medlemsstat i

unionen med den lägsta mervärdesskattesatsen.

12 Se angående detta skäl till exempel dom av den 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkterna 45 och 46), dom av den 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 48), dom av den 21 maj 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 47), och dom av den 21 januari 2010, SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 60).

13 Denna fråga besvaras nekande i Ehrke-Rabel, T., *VAT Grouping: The Relevance of the Territorial Restriction of Article 11 of the VAT Directive*, World Journal of VAT/GST Law, vol. 1, no. 1, July 2012, p. 61 (s. 70 och följande sidor); Casper Bjerregaard Eskildsen, *VAT Grouping versus Freedom of Establishment*, 20 EC Tax Review, Issue 3, pp. 114–120; se, för en utförlig redogörelse, även Stadie, H. i Rau/Dürrwächter, *UStG*, § 2 Anm. 812 ff. (utgåva: 174. Lfg. – Oktober 2017).

Den motsatta ståndpunkten: van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.-J., *The Internal Market and VAT: intra-group transactions of branches, subsidiaries and VAT groups*, (2007) 16 EC Tax Review, Issue 1, p. 34 (s. 41).

14 Se punkt 56 och följande punkter i det skriftliga yttrandet.

15 Dom av den 16 september 2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, punkt 49 och följande punkter).

16 En sådan situation uppstår när gruppen beviljas avdragsrätt i ett land, eftersom undantaget från skatteplikt nekas på grund av att snedvridning av konkurrensen anses föreligga. Tjänstemottagarens medlemsstat behandlar däremot transaktionen som skattefri på grund av gruppmedlemmens omvända skattskyldighet, eftersom det inte kan fastställas någon snedvridning av konkurrensen i denna medlemsstat.

17 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 november 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punkt 36), dom av den 21 september 2017, kommission/Tyskland (C-616/15, EU:C:2017:721, punkt 56), och dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 37). Se även förslag till avgörande av generaladvokaten Mischo i målet Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punkt 118).

18 Mitt förslag till avgörande i målet Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punkt 20 och följande punkter), och mitt förslag till avgörande i målet DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:145, punkt 51).

19 Se punkt 11 i yttrandet.

20 Se, för ett liknande resonemang, förslag till avgörande av generaladvokaten Mischo i målet Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punkt 125 och följande punkter) – ”kan det konstateras att denna [marknaden] framstår som mycket speciell”. Se även mitt förslag till avgörande i målet Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, punkt 67).

21 Se, bland annat, dom av den 28 september 2006, kommissionen/Österrike (C-128/05, EU:C:2006:612, punkt 22 och där angiven rättspraxis).

Se med avseende på undantag enligt mervärdesskattedirektivet även dom av den 21 september 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, punkt 30), dom av den 21 september 2017, kommissionen/Tyskland (C-616/15, EU:C:2017:721, punkt 49), och dom av den 5 oktober 2016, TMD, C-412/15, EU:C:2016:738, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

22 Med avseende på undantagsbestämmelsen i artikel 132 i mervärdesskattedirektivet anges detta uttryckligen i dom av den 21 september 2017, Aviva (C-605/15, EU:C:2017:718, punkt 30).

23 Dom av den 20 november 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punkt 30), dom av den 4 maj 2017, kommissionen/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 50), dom av den 28 november 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, punkt 25), dom av den 21 mars 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, punkt 23), dom av den 11 december 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, punkt 30), dom av den 14 juni 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343 punkt 16), dom av den 20 juni 2002, kommissionen/Tyskland (C-287/00, EU:C:2002:388, punkt 47).

24 Se dom av den 20 november 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punkt 48), och dom av den 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punkt 64).

25 Dom av den 20 november 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, punkt 47).

26 Se dom av den 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, punkt 59), och förslag till avgörande av generaladvokaten Mischo i målet Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2002:562, punkt 131 och följande punkter).

27 Se beträffande bevisbördan för förfarandemissbruk i mervärdesskatterätten till exempel dom av den 10 juli 2019, Kuršu zeme (C-273/18, EU:C:2019:588, punkterna 35 och 38).