

Zaak C-812/19

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

4 november 2019

Verwijzende rechter:

Högsta förvaltningsdomstolen (Zweden)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

24 oktober 2019

Verzoekende partij:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

Verwerende partij:

Skatteverket

[omissis]

VERZOEKENDE PARTIJ

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial [omissis]

[omissis] Stockholm

VERWERENDE PARTIJ

Skatteverket [omissis] Solna

BESTREDEN BESLISSING

Besluit van de Skatterättsnämnd (commissie voor voorafgaande fiscale beslissingen) van vrijdag 23 november 2018 in zaak nr. 37-17/1

VOORWERP

Voorafgaande beslissing inzake de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”); aan het Hof van Justitie van de Europese Unie gericht verzoek om een prejudiciële beslissing

[omissis]

BESLISSING

Het Hof van Justitie van de Europese Unie **[or. 2]** wordt op grond van artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing, overeenkomstig het als bijlage gevoegde verzoek om een prejudiciële beslissing [omissis].

[omissis] **[or. 3]**

[omissis]

Verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, met betrekking tot de uitlegging van artikel 2, lid 1, artikel 9, lid 1, en artikel 11, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”)

Inleiding

- 1 Een bank in een andere lidstaat verricht diensten ten behoeve van zijn Zweedse filiaal en rekent de kosten daarvan toe aan dat filiaal. De bank is lid van een btw-groep in de andere lidstaat, terwijl het filiaal geen deel uitmaakt van een btw-groep in Zweden. De Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) wenst bij wege van prejudiciële beslissing te vernemen of de btw-groep bij het verrichten van diensten de hoedanigheid van een opzichzelfstaande belastingplichtige heeft ten opzichte van het filiaal en of het filiaal om die reden op haar beurt de hoedanigheid van een opzichzelfstaande belastingplichtige heeft.

Toepasselijke bepalingen van Unierecht

- 2 Op grond van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn zijn diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw onderworpen handelingen.
- 3 Artikel 9, lid 1, bepaalt dat als „belastingplichtige” wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. **[or. 4]**
- 4 Ingevolge artikel 11 kan elke lidstaat na raadpleging van het btw-comité personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, samen als één belastingplichtige aanmerken.

Toepasselijke bepalingen van nationaal recht

- 5 Op grond van hoofdstuk 1, § 1, eerste alinea, van de mervärdesskattelag (1994:200) [wet op de belasting over de toegevoegde waarde (1994:200); hierna: „btw-wet”] moet btw worden betaald over de belastbare handelingen die in het binnenland in verband met diensten worden verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige, voor zover de belastingplichtige niet is vrijgesteld van omzetbelasting.
- 6 Onder het verrichten van diensten wordt volgens hoofdstuk 2, § 1, derde alinea, punt 1, verstaan dat een dienst onder bezwarende titel wordt verricht ten behoeve van, overgedragen aan of anderszins ter beschikking gesteld van een ander.
- 7 Een dienst die wordt verricht ten behoeve van een als zodanig handelende belastingplichtige wordt op grond van de in hoofdstuk 5, § 5, eerste alinea, vervatte hoofdregel beschouwd als een binnenlandse handeling indien de belastingplichtige ofwel de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in Zweden heeft ofwel een vaste inrichting in Zweden heeft waarvoor de dienst wordt verricht. Hoofdstuk 1, § 2, tweede alinea, bepaalt dat indien de in hoofdstuk 5, § 5, bedoelde diensten worden verricht door een buitenlandse belastingplichtige, door de ontvanger van de diensten btw verschuldigd is in onder meer het geval waarin die ontvanger in Zweden een belastingplichtige of een voor btw-doeleinden geregistreerde rechtspersoon is.
- 8 Hoofdstuk 4, § 1, bepaalt dat als belastingplichtige wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. **[or. 5]**
- 9 In hoofdstuk 6a heeft Zweden bepalingen opgenomen inzake btw-groepen. Overeenkomstig § 1 kunnen voor de toepassing van de btw-wet twee of meer belastingplichtigen onder de in het onderhavige hoofdstuk vastgestelde voorwaarden worden beschouwd als een enkele belastingplichtige (btw-groep) en kan de activiteit van de btw-groep als een enkele activiteit worden beschouwd. § 2, tweede alinea, bepaalt dat van een btw-groep enkel de in Zweden gevestigde vaste inrichtingen van een belastingplichtige lid kunnen zijn.

Feiten van het geding

Verzoek om een voorafgaande beslissing

- 10 De feiten betreffen een voorafgaande beslissing van de Skatterättsnämnd (commissie voor voorafgaande fiscale beslissingen) waartegen Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial (hierna: „Danske Bank”) bij de Högsta förvaltningsdomstol beroep heeft ingesteld. Uit het verzoek om een voorafgaande beslissing blijkt onder meer het volgende.

- 11 Danske Bank heeft haar hoofdkantoor in Denemarken en verricht haar activiteiten in Zweden via het filiaal. Zij maakt deel uit van een Deense btw-groep. Het filiaal maakt geen deel uit van een Zweedse btw-groep.
- 12 De bank maakt bij haar activiteiten in de Noordse landen gebruik van een IT-platform dat grotendeels gemeenschappelijk is voor alle inrichtingen. Voor het gebruik dat het filiaal voor de Zweedse activiteiten maakt van het platform, rekent het hoofdkantoor kosten toe aan het filiaal.
- 13 Via het verzoek wilde het filiaal te weten komen of het feit dat de bank lid is van een Deense btw-groep, met zich meebrengt dat de btw-groep voor de toepassing van de bepalingen van de btw-wet moet worden beschouwd als een ten opzichte van het Zweedse filiaal opzichzelfstaande belastingplichtige. **[or. 6]**
- 14 Het filiaal wenste tevens te vernemen of de door de Deense btw-groep verrichte diensten, waarvan de kosten aan het filiaal worden toegerekend, moeten worden beschouwd als aan de btw onderworpen handelingen, of de btw moet worden verlegd naar het filiaal in Zweden en of de maatstaf van heffing overeenkomt met het bedrag van de toegerekende kosten.

Voorafgaande beslissing van de Skatterättsnämnd

- 15 De Skatterättsnämnd heeft geoordeeld dat het filiaal en de Deense btw-groep, waarvan het hoofdkantoor in Denemarken lid is, als twee verschillende belastingplichtigen moeten worden beschouwd omdat het Deense hoofdkantoor zich van het Zweedse filiaal heeft losgemaakt door overeenkomstig de Deense btw-regels lid te worden van een Deense btw-groep.
- 16 Voorts heeft de Skatterättsnämnd geoordeeld dat de door de Deense btw-groep verrichte diensten, waarvan de kosten aan het filiaal in Zweden worden toegerekend, inkomsten uit diensten vormen waarover het filiaal belastingen moet betalen, op voorwaarde dat de door de btw-groep ontvangen vergoeding de feitelijke tegenwaarde van de verrichte diensten vormt en dat aan de overige voorwaarden voor verschuldigdheid van belasting is voldaan. Het verzoek werd verworpen voor zover het niet werd beantwoord.

Standpunten van partijen

Filiaal

- 17 Het filiaal vordert dat de Högsta förvaltningsdomstol verklaart dat het filiaal en het hoofdkantoor een en dezelfde belastingplichtige zijn en dat de door het hoofdkantoor aan het filiaal toegerekende kosten geen aan btw onderworpen omzet vormen. **[or. 7]**

- 18 Een dienst is enkel belastbaar wanneer tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsverhouding bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. Om te kunnen beslissen of er tussen een buitenlandse vennootschap en een van haar in een andere lidstaat gelegen inrichtingen een rechtsverhouding bestaat, moet worden nagegaan of die inrichting zelfstandig economische activiteiten verricht.
- 19 Het filiaal treedt niet zelfstandig op en draagt ook niet zelf de aan zijn activiteiten verbonden economische risico's. Het filiaal is bijgevolg afhankelijk van het hoofdkantoor en kan dus niet zelf als een belastingplichtige worden beschouwd. Het hoofdkantoor en het filiaal zijn dus een en dezelfde belastingplichtige, zelfs wanneer het hoofdkantoor lid is van een btw-groep. Het filiaal kan zich niet losmaken van het hoofdkantoor, tenzij het filiaal zelf lid wordt van een Zweedse btw-groep.

Skatteverk

- 20 De skatteverk (belastingdienst) is van oordeel dat de Högsta förvaltningsdomstol de voorafgaande beslissing moet bevestigen.
- 21 De beoordeling moet worden verricht aan de hand van de Deense regelgeving inzake btw-groepen. Volgens de Deense bepalingen kunnen enkel inrichtingen in Denemarken lid zijn van een Deense btw-groep. Hieruit volgt dat het Zweedse filiaal geen lid is van de Deense btw-groep. Het filiaal en het hoofdkantoor kunnen derhalve niet als een en dezelfde belastingplichtige worden beschouwd.

Noodzaak van een prejudiciële beslissing

- 22 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat een dienst alleen belastbaar is wanneer tussen de dienstverrichter [or. 8] en de ontvanger van de dienst een rechtsverhouding bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. In een bepaalde zaak heeft het Hof geoordeeld dat een filiaal van een buitenlandse vennootschap niet zelfstandig was ten opzichte van de vennootschap en dat er tussen beide geen rechtsverhouding bestond. Het feit dat het hoofdkantoor het filiaal kosten in rekening bracht voor de diensten die het ten behoeve van het filiaal had verricht, had dan ook niet tot gevolg dat het filiaal als een belastingplichtige moest worden beschouwd (arrest van 23 maart 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punten 34-37, 40 en 41).
- 23 Welke betekenis toekomt aan het feit dat een filiaal deel uitmaakt van een btw-groep, is door het Hof onderzocht in een zaak die betrekking had op diensten die een in een derde land gevestigde vennootschap had verricht ten behoeve van haar Zweedse filiaal, dat lid was van een Zweedse btw-groep. Het Hof wees erop dat het filiaal niet zelfstandig optrad en ook niet zelf de aan zijn activiteiten verbonden economische risico's droeg. Het filiaal beschikte ook niet over eigen kapitaal en zijn activa maakten deel uit van het vermogen van het hoofdkantoor.

Bijgevolg werd het filiaal geacht van het hoofdkantoor afhankelijk te zijn, zodat het niet zelf de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn kon hebben (arrest van 17 september 2014, Skandia America (USA), filiaal Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 26).

- 24 In dezelfde zaak heeft het Hof echter vastgesteld dat het filiaal lid was van een btw-groep en dat het samen met de andere leden van deze groep een enkele belastingplichtige vormde. De kwalificatie als een enkele belastingplichtige houdt in dat de leden van een btw-groep niet langer als afzonderlijke belastingplichtigen kunnen worden geïdentificeerd. Diensten die door een derde worden verricht ten behoeve van een lid van een btw-groep, moeten dan ook worden geacht te worden verricht ten behoeve van de groep zelf en niet ten behoeve van dat lid. Diensten die een vennootschap onder bezwarende titel had verricht ten behoeve van haar filiaal, werden beschouwd als ten behoeve van de btw-groep verrichte diensten, en het verrichten van deze diensten werd geacht een belastbare handeling te vormen op voorwaarde dat het hoofdkantoor [or. 9] en zijn filiaal niet als een enkele belastingplichtige konden worden beschouwd. Het Hof is tot de slotsom gekomen dat de diensten die een in een derde land gevestigd hoofdkantoor verricht ten behoeve van zijn in een lidstaat gevestigde filiaal, belastbare handelingen vormen wanneer dat filiaal lid is van een btw-groep (arrest van 17 september 2014, Skandia America (USA), filiaal Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punten 29-32).
- 25 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dus dat als uitgangspunt geldt dat een filiaal niet als een belastingplichtige moet worden beschouwd wanneer het hoofdkantoor diensten verricht ten behoeve van het filiaal. Handelingen tussen het filiaal en het hoofdkantoor zijn in dat geval niet belastbaar. Uit de rechtspraak blijkt echter ook dat het filiaal zich, door lid te worden van een btw-groep, kan losmaken van het hoofdkantoor en in de plaats daarvan deel kan gaan uitmaken van een andere belastingplichtige, te weten de btw-groep. Handelingen tussen het hoofdkantoor en het van een btw-groep deel uitmakende filiaal zijn in dat geval belastbaar.
- 26 De vraag die thans rijst, is evenwel of het Zweedse filiaal, dat geen lid is van een Zweedse btw-groep, moet worden beschouwd als een belastingplichtige wanneer het hoofdkantoor, dat lid is van een btw-groep in een andere lidstaat, ten behoeve van het filiaal diensten verricht en de kosten daarvan toerekent aan het filiaal. Kan het filiaal – als filiaal van de bank, vergelijkbaar met het filiaal in de zaak Skandia America – dat niet zelfstandig optreedt, niet zelf economische risico's draagt, geen eigen kapitaal heeft en bijgevolg afhankelijk is van de bank, zelf worden geacht de hoedanigheid van een opzichzelfstaande belastingplichtige hebben (zie arrest van 17 september 2014, Skandia America (USA), filiaal Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punt 26)? Deze kwestie is door het Hof niet onderzocht.
- 27 Eén manier om deze situatie te bekijken is dat het Zweedse filiaal een opzichzelfstaande belastingplichtige wordt omdat het hoofdkantoor zich, door lid te worden van een btw-groep, heeft losgemaakt van de belastingplichtige die het hoofdkantoor en zijn filiaal worden geacht samen te vormen wanneer tussen beide handelingen worden verricht. Aldus gaat het hoofdkantoor deel uitmaken van een

andere belastingplichtige, te weten de btw-groep, en wordt het filiaal een **[or. 10]** opzichzelfstaande belastingplichtige. Bij deze zienswijze zijn handelingen tussen het filiaal en het hoofdkantoor belastbaar.

- 28 Een andere manier om die situatie te bekijken is dat het filiaal deel uitmaakt van dezelfde belastingplichtige als het hoofdkantoor, zelfs indien het hoofdkantoor lid is van een btw-groep in een andere lidstaat, daar het filiaal ten opzichte van het hoofdkantoor niet zelfstandig is wanneer het geen lid is van een btw-groep in de staat van vestiging. Bij deze zienswijze zijn handelingen tussen het filiaal en het hoofdkantoor niet belastbaar en wordt het filiaal in de praktijk beschouwd als een filiaal van en deel van de btw-groep in de andere lidstaat.
- 29 Het btw-comité van de Europese Unie heeft in oktober 2015 na de 105e bijeenkomst richtsnoeren vastgesteld naar aanleiding van het arrest van het Hof in de zaak Skandia America. Uit deze richtsnoeren blijkt onder meer dat wanneer binnen een en dezelfde rechtspersoon een entiteit ten behoeve van een andere entiteit goederen levert of diensten verricht – zoals het hoofdkantoor ten behoeve van een filiaal, een filiaal ten behoeve van het hoofdkantoor of een filiaal ten behoeve van een ander filiaal – waarbij slechts een van de eenheden lid is van een btw-groep of waarbij de eenheden lid zijn van verschillende btw-groepen, een belastbare handeling vormt indien aan de bepalingen van artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn is voldaan.
- 30 Volgens de richtsnoeren van het btw-comité moet een filiaal in de thans aan de orde zijnde situatie dus als een belastingplichtige worden beschouwd. De richtsnoeren zijn door een zogenoemde grote meerderheid aangenomen. De Högsta förvaltningsdomstol stelt vast dat er bijgevolg over de thans aan de orde zijnde kwestie onder de lidstaten een vrij grote overeenstemming, maar geen consensus bestaat.
- 31 Gelet op het bovenstaande acht de Högsta förvaltningsdomstol het noodzakelijk het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken. **[or. 11]**

Vraag

- 32 Vormt een Zweeds filiaal van een bank waarvan het hoofdkantoor in een andere lidstaat is gevestigd, diensten verricht ten behoeve van het filiaal en de kosten daarvan toerekent aan het filiaal, een opzichzelfstaande belastingplichtige wanneer het hoofdkantoor deel uitmaakt van een btw-groep in die andere staat terwijl het Zweedse filiaal geen lid is van een Zweedse btw-groep?