

Mål C-931/19**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

20 december 2019

Domstol som begär förhandsavgörande:

Bundesfinanzgericht (Österrike)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

20 december 2019

Klagande:

Titanium Ltd

Motpart:

Finanzamt Wien 1/23

Saken i det nationella målet

Överklagande av beslut om mervärdesskatt under åren 2004–2010 från Finanzamt Wien 1/23

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

Tolkning av unionsrätten, artikel 267 FEUF

Fråga som har hänskjutits för förhandsavgörande

Ska begreppet fast etableringsställe tolkas så, att villkoret avseende personella och tekniska resurser alltid måste vara uppfyllt och att tjänsteleverantören således alltid måste ha egen personal på plats vid etableringsstället, eller kan i ett konkret fall av skattepliktig uthyrning av en fastighet som är belägen i landet, när uthyrningen endast utgörs av en passiv upplåtelse, fastigheten anses som ett fast etableringsställe, trots avsaknaden av personella resurser?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, artikel 21

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet), artiklarna 192a–205 (i synnerhet artiklarna 192a, 193, 194, 196)

Rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster

Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallad genomförandeförordningen), artiklarna 11, 53

Anförda nationella bestämmelser

Österreichisches Umsatzsteuergesetz 1994 (1994 års österrikiska lag om omsättningsskatt) (nedan kallad UStG 1994), 1, 3a, 11, 19, 28 §§

Deutsches Umsatzsteuergesetz (tyska mervärdesskattelagen), 13b §

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Klagandebolaget, Titanium Ltd (nedan kallat Titanium), är ett bolag med säte och ledning i Jersey och bedriver verksamhet inom området fastigheter, kapitalförvaltning och bostäder. Sedan år 1995 äger bolaget en fastighet i Österrike som det hyr ut till två österrikiska näringsidkare. Uthyrningen är mervärdesskattepliktig. Omsättningen som var hänförlig till uthyrningen var bolagets enda omsättning i Österrike. Titanium gav ett österrikiskt fastighetsförvaltningsföretag i uppdrag att förvalta fastigheten. Dessa uppgifter bestod i huvudsak av administrativt servicearbete. Befogenheten att fatta grundläggande beslut (som till exempel att ingå och avsluta hyresavtal eller genomföra investeringar eller reparationer) kvarstod hos Titanium. För sin verksamhet använde fastighetsförvaltaren sina egna kontorslokaler och egna tekniska strukturer, vilka inte hade något rumsligt eller funktionellt samband med Titaniums fastighet.

Skattemyndigheten fastställde mervärdesskatt avseende bland annat åren 2009 och 2010 för klagandebolaget som tillhandahållit tjänsten och förpliktade bolaget att betala motsvarande skattebelopp. Titanium överklagade dessa beslut till Bundesfinanzgericht.

Parternas huvudargument

- 2 Titanium anser att fastigheten som bolaget hyrt ut inte utgör ett fast etableringsställe eftersom det saknas personella resurser, och att skyldigheten att betala skatt således övergår till den beskattningsbara personen som är etablerad i landet enligt artikel 196 i mervärdesskattedirektivet och enligt 19 § punkt 1 UStG 1994. I enlighet med detta har bolaget inte angett någon mervärdesskatt i sina fakturor. Skattemyndigheten anser däremot att en fastighet som hyrs ut inom landet ska anses utgöra ett fast etableringsställe inom landet.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 3 Enligt 19 § UStG 1994 övergår skyldigheten att betala skatt till den beskattningsbara personen som köper tjänsten om näringsidkaren som tillhandahåller tjänsten varken har sin hemvist (säte) eller vanliga vistelseort inom landet (gällande rätt fram till den 14 december 2012), och varken driver sitt företag eller har ett annat fast driftställe som är delaktigt i tillhandahållandet av tjänsten inom landet (gällande rätt sedan den 15 december 2012). Begreppet fast driftställe ska i enlighet med principen om direktivkonform tolkning tolkas som ett fast etableringsställe i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet och genomförandeförordningen. Österrikiska Verwaltungsgerichtshof tolkade begreppet fast driftställe i överensstämmelse med unionsrätten i domen av den 29 april 2003, 2001/14/0226: Kännetecknande är en tillräcklig lägsta nivå av mänskliga och tekniska resurser som är nödvändig för att tillhandahålla tjänsten, samt en tillräcklig grad av varaktighet, med vilket avses en ständig samverkan mellan mänskliga och tekniska resurser.

Medan huvudregeln i artikel 193 i mervärdesskattedirektivet föreskriver att mervärdesskatt ska betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, föreskriver däremot artikel 194 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet för vissa fall en fakultativ eller obligatorisk övergång av skyldigheten att betala skatt till den beskattningsbara personen som köper tjänsten och är etablerad i landet. I mervärdesskattedirektivet i dess ändrade lydelse enligt direktiv 2008/8/EG (vilken ännu inte var tillämplig i tiden i förevarande mål) infördes artikel 192a som innehåller en ny definition av begreppet beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten, vilken ska användas vid tillämpningen av bestämmelserna om betalningsskyldighet för mervärdesskatt. Ett villkor som fastställdes i detta sammanhang är att leverans av dessa varor eller tillhandahållande av dessa tjänster sker utan medverkan av ett fast etableringsställe. Avgörande för betalningsskyldighetens övergång var dock redan innan artikel 192a infördes (redan inom tillämpningsområdet för direktiv 77/388/EEG) att leverantören eller tillhandahållaren inte är etablerad inom landet. Utgångspunkten var alltså att det varken fanns ett säte eller ett fast etableringsställe (som sedan införandet av artikel 192a i mervärdesskattedirektivet inte heller medverkar vid leveransen eller tillhandahållandet) inom landet. Redan

dessförinnan var ett villkor för att skattskyldigheten skulle övergå till mottagaren av tjänsten att den tillhandahölls av ”en skattskyldig person bosatt utomlands” enligt artikel 21.1 b i direktiv 77/388.

Begreppet fast etableringsställe som används i mervärdesskattedirektivet definieras inte i själva direktivet, men har tolkats i ett stort antal domar i EU-domstolens praxis. Denna tolkning har även förts in i (den för förevarande mål i tiden ännu inte tillämpliga) genomförandeförordningen (i artikel 11 och med avseende på genomförande av artikel 192a i mervärdesskattedirektivet i artikel 53).

De förklarande anmärkningarna till ”EU:s momsregler gällande platsen för tillhandahållande av tjänster med anknytning till fast egendom” som trädde i kraft 2017 behandlar specifikt uthyrning av fastigheter. När en tjänst kan anses ha anknytning till fast egendom ska mervärdesskatt betalas i den medlemsstat där egendomen är belägen enligt punkt 28 i de förklarande anmärkningarna. Huruvida leverantören har ett fast etableringsställe eller inte i medlemsstaten i fråga är därmed inte relevant för fastställandet av platsen för tillhandahållande av tjänsten. Att ett företag äger en fast egendom i en viss medlemsstat innebär inte heller att man automatiskt kan dra slutsatsen att det har ett fast etableringsställe i den jurisdiktionen. De förklarande anmärkningarna är visserligen inte rättsligt bindande och offentliggjordes först efter den omtvistade tidsperioden i förevarande mål. Med tanke på att samtliga medlemsstater i unionen har enats om en sådan tolkning bör man dock tillmäta denna tolkning motsvarande betydelse.

Tolkningsfrågan har inte endast konkret betydelse för förevarande överklagande (som avser de omtvistade åren 2009 och 2010), utan är av allmän betydelse för en enhetlig tillämpning av unionsrätten, eftersom begreppet fast etableringsställe åtminstone i Österrike och Tyskland hittills inte har getts en enhetlig tolkning. EU-domstolen har visserligen redan i flera mål tagit ställning till hur begreppet fast etableringsställe ska tolkas (se bland annat dom av den 4 juli 1985, Berkholz, 168/84, ECLI:EU:C:1985:299; dom av den 20 februari 1997, DFDS C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77; dom av den 17 juli 1997, ARO Lease BV, C-190/95, ECLI:EU:C:1997:374; dom av den 28 juni 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397; se även dom av den 16 oktober 2014, Welmory, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298) och den tolkning som gjorts av EU-domstolen har även kommit till uttryck bland annat i (den för förevarande mål i tiden ännu inte tillämpliga) artikel 53 i genomförandeförordningen, men det finns fortfarande välgrundade tvivel med avseende på hur begreppet ska ges en tolkning som överensstämmer med unionsrätten. Enligt den nuvarande tolkningen ska ett fast etableringsställe för att vara relevant i mervärdesskattehänseende ha en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna tillhandahålla de tjänster som det tillhandahåller. Såvitt framgår har frågan huruvida båda villkoren (det vill säga avseende mänskliga och tekniska resurser) alltid måste vara kumulativt uppfyllda, eller om detta endast är nödvändigt när det krävs för att den aktuella ekonomiska verksamheten ska fungera, ännu inte slutgiltigt blivit klargjord.

Ett villkor för att artikel 196 i mervärdesskattedirektivet ska bli tillämplig är att tjänsterna tillhandahålls av en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten. Med avseende på frågan om etablering är ett av villkoren enligt artikel 192a i mervärdesskattedirektivet att det finns ett fast etableringsställe som medverkar vid tillhandahållandet av tjänsterna.

I domarna ARO Lease BV och Lease Plan Luxembourg SA konstaterade EU-domstolen att ett företag måste förfoga över egen personal och att det inte räcker att exempelvis ha personal från ett annat företag som fått i uppdrag att utföra vissa uppgifter. Detta gäller i än högre utsträckning om personalen från företaget som fått i uppdrag att förvalta fastigheten endast utför administrativt servicearbete.

Omständigheter som talar mot att det är fråga om ett fast etableringsställe

Det följer av såväl EU-domstolens rättspraxis som definitionen i artikel 53 i genomförandeförordningen att personella (och tekniska) resurser är ett villkor för att ett fast etableringsställe ska föreligga. EU-domstolen talar om en ständig samverkan mellan de mänskliga och tekniska resurser som är nödvändiga för att tillhandahålla tjänsterna i fråga. Eftersom det i förevarande mål endast är fråga om uthyrning av en inhemsk fastighet och ingen egen personal finns på plats på fastigheten är kravet på personella resurser inte uppfyllt, vilket innebär att det inte är fråga om ett fast etableringsställe inom landet. För tillhandahållandet av sådana uthyrningstjänster skulle i huvudsak kravet på personella resurser vara uppfyllt om det fanns en uthyrare som fattar beslut, ingår avtal eller anlitar en fastighetsförvaltare. Denna personalkomponent är inte uppfyllt på platsen där fastigheten hyrs ut i förevarande mål. I enlighet med detta skulle denna bedömning inte heller påverkas av det inhemska fastighetsförvaltningsföretagets verksamhet, eftersom personalen i fråga inte är Titaniums egen personal för det första och fastighetsförvaltaren hur som helst endast utför administrativt servicearbete för det andra.

Omständigheter som talar för att det är fråga om ett fast etableringsställe

a) Den österrikiska skattemyndighetens tolkning

Den österrikiska skattemyndigheten har publicerat ”Umsatzsteuerrichtlinien 2000” (2000 års riktlinjer för mervärdesskatt) i syfte att säkerställa att de berörda bestämmelserna ges en enhetlig tolkning. Enligt nämnda riktlinjer ska en näringsidkare som äger och hyr ut en fastighet som är belägen inom landet och när denna uthyrning är skattepliktig, i detta avseende (det vill säga med avseende på omsättningen som är hänförlig till uthyrningen) behandlas som en inhemsk näringsidkare. Sådana näringsidkare ska deklarerat denna omsättning inom ramen för beskattningsförfarandet. Mottagaren av tjänsten är inte skyldig att betala skatt för dessa transaktioner. Den österrikiska skattemyndigheten utgår alltså alltid när det gäller en uthyrd fastighet från att ett fast etableringsställe eller etablering

föreligger på platsen där fastigheten är belägen, vilket innebär att skatteplikten aldrig övergår vid fastighetsuthyrning.

b) Tysk rättspraxis och den tyska skattemyndighetens tolkning

Enligt de tyska skattedomstolarnas rättspraxis rörande vindkraftverk som drevs av ett bolag vars säte för dess ekonomiska verksamhet låg i utlandet, utgör ett vindkraftverk betraktat för sig ett fast etableringsställe inom landet, trots att ingen egen personal är utplacerad vid dessa (se till exempel FG Münster, den 5 september 2013, 5 K 1768/10 U; FG Köln, den 14 mars 2017, 2 K 920/14; FG Schleswig-Holstein, den 17 maj 2018, 4 K 47/17). Enligt nämnda praxis är sådana vindkraftverk fasta installationer av betydande ekonomiskt värde som uppvisar högsta möjliga grad av varaktighet. Omständigheten att ingen egen personal finns på plats vid vindkraftverken utgör inte hinder för att anse dem som fasta etableringsställen. Visserligen är förekomsten av personella resurser ett av de väsentliga kriterierna för ett fast etableringsställe, men det innebär dock inte att kriterierna som avser personella och tekniska resurser alltid måste vara uppfyllda i samma utsträckning. I stället kan små personella resurser – eller i undantagsfall att sådana helt saknas – kompenseras av att de tekniska resurserna är betydligt mer omfattande än i normalfallet. Frågan om etablering måste således inte med nödvändighet besvaras utifrån om det finns egen personal eller inte.

Såvitt framgår har tyska Bundesfinanzhof (nedan kallad BFH) ännu inte meddelat något avgörande i denna fråga. I domen från BFH av den 19 november 2014, V R 41/13 lämnades denna fråga obesvarad. I beslutet av den 9 maj 2017, XI B 13/17 besvarade BFH inte en fråga som avsåg huruvida en fastighet som är belägen inom landet, vid skattepliktig uthyrning, ska anses som ett fast etableringsställe tillhörande näringsidkaren (frågan lämnades öppen eftersom sätet för den ekonomiska verksamheten redan låg inom landet). Denna fråga är jämförbar med den rättsliga frågan i förevarande mål. Slutligen kan man även hänvisa till tyska Umsatzsteueranwendungserlass (tyska tillämpningsförfordningen avseende mervärdesskatt) som med avseende på 13b § i den tyska mervärdesskattelagen anger att villkoret som avser personella resurser ska lämnas utan hänseende vid passivt tillhandahållande, det vill säga en tjänst som endast består i att passivt ställa ett objekt till köparens förfogande.