

Rechtssache C-812/19

Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

4. November 2019

Vorlegendes Gericht:

Högsta förvaltningsdomstol (Schweden)

Datum der Vorlageentscheidung:

24. Oktober 2019

Klägerin:

Danske Bank A/S, Dänemark, Zweigniederlassung Schweden

Beklagte:

Skatteverk

... [nicht übersetzt]

KLÄGERIN

Danske Bank A/S, Dänemark, Zweigniederlassung Schweden ... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt] Stockholm

BEKLAGTE

Skatteverk ... [nicht übersetzt] Solna

ANGEFOCHTENE ENTSCHEIDUNG

Bescheid des Skatterättsnämnd (Steuerrechtsausschuss) vom 23. November 2018
in der Sache Nr. 37-17/1

GEGENSTAND

Mehrwertsteuervorbescheid; Einholung einer Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union

... [nicht übersetzt]

BESCHLUSS

Vom **[Or. 2]** Gerichtshof der Europäischen Union wird eine Vorabentscheidung nach Art. 267 AEU-Vertrag gemäß beigefügtem Ersuchen um Vorabentscheidung eingeholt. ... [nicht übersetzt].

... [nicht übersetzt] **[Or. 3]**

... [nicht übersetzt]

Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEU-Vertrag hinsichtlich der Auslegung von Art. 2 Abs. 1, Art. 9 Abs. 1 und Art. 11 der Richtlinie des Rates 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuerrichtlinie)

Einleitung

- 1 Eine Bank in einem anderen Mitgliedstaat erbringt zugunsten ihrer Zweigniederlassung in Schweden Dienstleistungen und rechnet die damit verbundenen Kosten dieser Zweigniederlassung zu. Die Bank gehört in dem anderen Mitgliedstaat zu einer Mehrwertsteuergruppe, während die Zweigniederlassung in Schweden keiner Mehrwertsteuergruppe angehört. Der Högsta förvaltningsdomstol (Oberstes Verwaltungsgericht) möchte durch die Vorabentscheidung wissen, ob die Mehrwertsteuergruppe bei der Erbringung von Dienstleistungen im Verhältnis zur Zweigniederlassung ein selbständig Steuerpflichtiger ist, und ob die Zweigniederlassung demzufolge selbständig steuerpflichtig ist.

Unionsrechtlicher Rahmen

- 2 Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer.
- 3 Als „Steuerpflichtiger“ gilt gemäß Art. 9 Abs. 1, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. **[Or. 4]**
- 4 Gemäß Art. 11 kann jeder Mitgliedstaat nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer (Im Folgenden: Mehrwertsteuerausschuss) in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch

gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.

Innerstaatliche Rechtsvorschriften

- 5 Nach Kapitel 1 § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes über die Mehrwertsteuer (1994:200) (Mervärdesskattelag (1994:200), im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) ist für steuerpflichtige Lieferungen von Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland tätig bzw. erbringt, Mehrwertsteuer zu entrichten, soweit der Steuerpflichtige nicht von der Mehrwertsteuer befreit ist.
- 6 Nach Kapitel 2 § 1 Abs. 3 Nr. 1 ist unter der Lieferung von Dienstleistungen die Ausführung, Überlassung oder anderweitige Zurverfügungstellung einer Dienstleistung gegen Entgelt zu verstehen.
- 7 Nach der allgemeinen Regel in Kapitel 5 § 5 Abs. 1 wird eine Dienstleistung zugunsten eines Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, als im Inland erbracht angesehen, wenn der Steuerpflichtige entweder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in Schweden hat, oder dort über eine feste Niederlassung verfügt, und die Dienstleistung dort erbracht wird. Werden die Dienstleistungen nach Kapitel 5 § 5 von einem ausländischen Steuerpflichtigen erbracht, ist gemäß Kapitel 1 § 2 Abs. 1 Nr. 2 der Erwerber der Dienstleistung mehrwertsteuerpflichtig, u. a. wenn es sich dabei um einen Steuerpflichtigen oder eine juristische Person handelt, die hier zum Zwecke der Mehrwertsteuer registriert ist.
- 8 Als Steuerpflichtiger gilt nach Kapitel 4 § 1, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck oder Ergebnis selbständig ausübt [**Or. 5**]
- 9 Das Königreich Schweden hat in Kapitel 6 Buchst. a Vorschriften über Mehrwertsteuergruppen eingeführt. Nach § 1 können zwei oder mehrere Steuerpflichtige für die Zwecke der Anwendung dieses Gesetzes unter den in diesem Kapitel genannten Voraussetzungen als ein einziger Steuerpflichtiger (Mehrwertsteuergruppe) und kann die von der Mehrwertsteuergruppe ausgeübte Tätigkeit als eine einzige Tätigkeit angesehen werden. Nach § 2 Abs. 2 kann nur die feste Niederlassung eines Steuerpflichtigen in Schweden zu einer Mehrwertsteuergruppe gehören.

Sachverhalt

Vorbescheidsantrag

- 10 In dem Rechtsstreit geht es um einen Vorbescheid des Skatterättsnämnd, gegen den die Danske Bank A/S, Dänemark, Zweigniederlassung Schweden, beim Högsta förvaltningsdomstol Rechtsmittel eingelegt hat. Aus dem Antrag auf Vorbescheid geht u. a. Folgendes hervor:

- 11 Die Danske Bank A/S hat ihren Hauptsitz in Dänemark. Sie ist in Schweden durch die Zweigniederlassung tätig. Die Bank ist Mitglied einer dänischen Mehrwertsteuergruppe. Die Zweigniederlassung ist nicht Mitglied einer schwedischen Mehrwertsteuergruppe.
- 12 Die Bank verwendet für ihre Tätigkeiten in den nordischen Ländern eine für alle Zweigniederlassungen in weiten Teilen gemeinsame IT-Plattform. Für die Nutzung der Plattform durch die schwedische Zweigniederlassung rechnet die Hauptniederlassung die Kosten der Zweigniederlassung zu.
- 13 Durch den Antrag wollte die Zweigniederlassung in Erfahrung bringen, ob die Tatsache, dass die Bank einer dänischen Mehrwertsteuergruppe angehört, bedeutet, dass die Mehrwertsteuergruppe im Verhältnis zur Zweigniederlassung in Schweden gemäß den Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes als ein eigener Steuerpflichtiger angesehen wird. **[Or. 6]**
- 14 Die Zweigniederlassung wollte weiter wissen, ob die Dienstleistungen der dänischen Mehrwertsteuergruppe, deren Kosten der Zweigniederlassung zugerechnet werden, als Umsätze im Sinne des Mehrwertsteuerrechts betrachtet werden, ob bei der Zweigniederlassung in Schweden eine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft erfolgt, und ob die Besteuerungsgrundlage die zugerechneten Kosten sind.

Vorbescheid des Skatterättsnämnd

- 15 Der Skatterättsnämnd vertrat die Auffassung, dass die Zweigniederlassung und die dänische Mehrwertsteuergruppe, zu der die Hauptniederlassung in Dänemark gehört, als zwei getrennte Steuerpflichtige anzusehen seien, da sich die dänische Hauptniederlassung von der schwedischen Zweigniederlassung abgetrennt habe, indem sie nach dänischem Mehrwertsteuerrecht Teil einer dänischen Mehrwertsteuergruppe geworden sei.
- 16 Ferner stelle das Erbringen von Dienstleistungen durch die dänische Mehrwertsteuergruppe, deren Kosten der Zweigniederlassung in Schweden zugerechnet würden, einen Umsatz mit Dienstleistungen dar, der die Steuerpflicht der Niederlassung bewirke, sofern das Entgelt, das die Mehrwertsteuergruppe erhalte, den tatsächlichen Gegenwert der Dienstleistungen darstelle und die übrigen Voraussetzungen der Steuerpflicht erfüllt seien. Soweit er nicht beantwortet wurde, wurde der Antrag zurückgewiesen.

Standpunkte der Parteien

Zweigniederlassung

- 17 Die Zweigniederlassung beantragt, festzustellen, dass die Zweigniederlassung und die Hauptniederlassung ein und derselbe Steuerpflichtige sind und dass die

Zurechnung von Kosten der Hauptniederlassung zur Zweigniederlassung kein Umsatz im Sinne der Mehrwertsteuer ist. [Or. 7]

- 18 Die Erbringung einer Dienstleistung sei nur dann steuerbar, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehe, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht würden. Um festzustellen, ob ein Rechtsverhältnis zwischen einem ausländischen Unternehmen und einer seiner Niederlassungen in einem anderen Mitgliedstaat besteht, sei zu prüfen, ob diese Niederlassung eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübe.
- 19 Die Zweigniederlassung handele nicht selbständig, und trage die mit ihrer Tätigkeit verbundenen wirtschaftlichen Risiken nicht selbst. Daher sei die Zweigniederlassung von der Hauptniederlassung abhängig und könne daher nicht selbst als Steuerpflichtiger angesehen werden. Die Hauptniederlassung und die Zweigniederlassung seien mithin derselbe Steuerpflichtige, auch wenn die Hauptniederlassung Teil einer Mehrwertsteuergruppe sei. Die Zweigniederlassung könne sich nicht von der Hauptniederlassung lösen, es sei denn, sie würde selbst Teil einer schwedischen Mehrwertsteuergruppe.

Skatteverk

- 20 Das Skatteverk ist der Ansicht, dass der Högsta förvaltningsdomstol den Vorbescheid bestätigen solle.
- 21 Die Beurteilung habe nach den dänischen Vorschriften über Mehrwertsteuergruppen zu erfolgen. Nach den dänischen Bestimmungen könnten nur Niederlassungen in Dänemark einer dänischen Mehrwertsteuergruppe angehören. Folglich sei die Zweigniederlassung in Schweden kein Teil der dänischen Mehrwertsteuergruppe. Die Zweigniederlassung und die Hauptniederlassung könnten daher nicht als ein einziger Steuerpflichtiger behandelt werden.

Erforderlichkeit der Vorabentscheidung

- 22 Nach Rechtsprechung des Gerichtshofs ist eine Leistung nur dann steuerbar, wenn zwischen dem Leistenden [Or. 8] und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Der Gerichtshof hat in einer Rechtssache entschieden, dass die Zweigniederlassung eines ausländischen Unternehmens im Verhältnis zu diesem Unternehmen nicht selbständig gewesen sei, und dass zwischen ihnen kein Rechtsverhältnis bestanden habe. Der Umstand, dass der Zweigniederlassung Kosten für Leistungen zugerechnet worden seien, die die Hauptniederlassung ihr erbracht habe, habe nicht dazu geführt, dass die Zweigniederlassung als Steuerpflichtiger anzusehen gewesen sei (Urteil FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, Rn. 34 bis 37, 40 und 41).

- 23 Der Gerichtshof hat die Bedeutung der Präsenz einer Zweigniederlassung in einer Mehrwertsteuergruppe in einer Rechtssache geprüft, in der es um Dienstleistungen ging, die ein Unternehmen mit Sitz in einem Drittland zugunsten seiner schwedischen Filiale erbrachte, die zu einer Mehrwertsteuergruppe in Schweden gehörte. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass die Zweigniederlassung nicht selbständig tätig gewesen sei und die mit ihrer Tätigkeit verbundenen wirtschaftlichen Risiken nicht selbst getragen habe. Die Zweigniederlassung habe auch nicht über eigenes Kapital verfügt, und ihr Betriebsvermögen sei Eigentum der Hauptniederlassung gewesen. Folglich sei die Zweigniederlassung als abhängig von der Hauptniederlassung anzusehen und habe nicht selbst als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden können (Urteil Skandia America Corp. [USA], filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, Rn. 26).
- 24 In derselben Rechtssache stellte der Gerichtshof jedoch fest, dass die Zweigniederlassung zu einer Mehrwertsteuergruppe gehörte, und dass die Zweigniederlassung zusammen mit den anderen Mitgliedern der Gruppe einen einzigen Steuerpflichtigen darstellte. Die Einstufung als ein einziger Steuerpflichtiger führe dazu, dass die Mitglieder einer Gruppe nicht mehr als Steuerpflichtige identifiziert werden könnten, und unter diesen Umständen seien die Leistungen, die ein Außenstehender zugunsten eines Mitglieds der Gruppe erbringe, als zugunsten der Gruppe selbst erbracht anzusehen, und nicht zugunsten ihres Mitglieds. Von einem Unternehmen zugunsten seiner Zweigniederlassung gegen Entgelt erbrachte Leistungen wurden als gegenüber der Mehrwertsteuergruppe erbracht, und das Erbringen solcher Leistungen als steuerbarer Umsatz angesehen, unter der Voraussetzung, dass die Hauptniederlassung [Or. 9] und ihre Zweigniederlassung nicht als ein einziger Steuerpflichtiger angesehen werden können. Der Gerichtshof hat daraus gefolgert, dass Dienstleistungen, die eine Hauptniederlassung in einem Drittland an ihre Zweigniederlassung in einem Mitgliedstaat erbringe, steuerbare Umsätze seien, wenn die Zweigniederlassung einer Mehrwertsteuergruppe angehöre (Urteil Skandia America, Rn. 29 bis 32).
- 25 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist als Ausgangspunkt eine Zweigniederlassung also nicht als ein Steuerpflichtiger anzusehen, wenn die Hauptniederlassung Dienstleistungen zu ihren Gunsten erbringt. Umsätze zwischen der Zweigniederlassung und der Hauptniederlassung sind demnach nicht steuerbar. Aus der Rechtsprechung folgt jedoch, dass sich die Zweigniederlassung als Teil einer Mehrwertsteuergruppe von der Hauptniederlassung abtrennen und stattdessen Teil eines anderen Steuerpflichtigen, der Mehrwertsteuergruppe, sein kann. Die Umsätze zwischen der Hauptniederlassung und der Zweigniederlassung, die einer Mehrwertsteuergruppe angehört, sind dann steuerbar.
- 26 Im vorliegenden Fall hingegen geht es darum, ob die schwedische Zweigniederlassung, die keiner schwedischen Mehrwertsteuergruppe angehört, als ein Steuerpflichtiger anzusehen ist, wenn die Hauptniederlassung in einem

anderen Mitgliedstaat einer Mehrwertsteuergruppe angehört, Dienstleistungen zugunsten der Zweigniederlassung erbringt und deren Kosten der Zweigniederlassung zurechnet. Kann die Zweigniederlassung, die – in ihrer Eigenschaft als Zweigniederlassung der Bank, und ebenso wie die Zweigniederlassung in der Rechtssache Skandia America – nicht selbständig handelt, wirtschaftliche Risiken nicht selbst trägt, nicht über eigenes Kapital verfügt und folglich von der Bank abhängig ist, selbst als Steuerpflichtiger betrachtet werden (vgl. Urteil Skandia America Rn. 26)? Dazu gibt es noch keine Rechtsprechung des Gerichtshofs.

- 27 Eine Betrachtungsweise dieses Sachverhalts wäre die, die schwedische Zweigniederlassung als eigenen Steuerpflichtigen anzusehen, da die Hauptniederlassung sich durch das Eingehen in eine Mehrwertsteuergruppe von dem Steuerpflichtigen, den die Hauptniederlassung und ihre Zweigniederlassung bei Umsätzen zwischen ihnen gebildet haben, gelöst hat. Die Hauptniederlassung wird damit Teil eines anderen Steuerpflichtigen, der Mehrwertsteuergruppe, und die Zweigniederlassung wird ein **[Or. 10]** eigener Steuerpflichtiger. Nach dieser Ansicht sind die Umsätze zwischen der Zweigniederlassung und der Hauptniederlassung steuerbar.
- 28 Nach einer anderen Betrachtungsweise dieses Sachverhalts ist die Zweigniederlassung ein Teil desselben Steuerpflichtigen wie die die Hauptniederlassung, auch wenn diese zu einer Mehrwertsteuergruppe in einem anderen Mitgliedstaat gehört, weil die Zweigniederlassung im Verhältnis zur Hauptniederlassung nicht selbständig ist, wenn sie in dem Mitgliedstaat, in dem sie ihren Sitz hat, keiner Mehrwertsteuergruppe angehört. Danach sind Umsätze zwischen der Zweigniederlassung und der Hauptniederlassung nicht steuerbar, und die Zweigniederlassung wird in der Praxis als eine Zweigniederlassung und ein Teil der Mehrwertsteuergruppe in dem anderen Mitgliedstaat angesehen.
- 29 Der Mehrwertsteuerausschuss hat nach der 105. Sitzung im Oktober 2015 im Zusammenhang mit dem Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Skandia America Leitlinien erlassen. Aus den Leitlinien geht u. a. hervor, dass die Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen durch eine Niederlassung an eine andere Niederlassung derselben juristischen Person (z. B. Hauptsitz an Zweigniederlassung, Zweigniederlassung an Hauptsitz oder Zweigniederlassung an Zweigniederlassung), bei der nur eine der beteiligten Niederlassungen Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe ist oder die Niederlassungen unterschiedlichen Mehrwertsteuergruppen angehören, für die Zwecke der Mehrwertsteuer als steuerbarer Umsatz zu betrachten ist, sofern die Bedingungen von Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfüllt sind.
- 30 Nach den Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses ist eine Zweigniederlassung in einer Situation wie der vorliegenden mithin als ein eigener Steuerpflichtiger anzusehen. Die Leitlinien wurden mit großer Mehrheit angenommen. Der Högsta förvaltningsdomstol stellt fest, dass in der vorliegenden Frage somit zwischen den

Mitgliedstaaten eine relativ große Übereinstimmung, aber keine Einigkeit herrscht.

- 31 Vor diesem Hintergrund hält der Högsta förvaltningsdomstol es für erforderlich, eine Vorabentscheidung des Gerichtshofs einzuholen. **[Or. 11]**

Frage

- 32 Stellt die schwedische Zweigniederlassung einer Bank mit Hauptniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat einen eigenen Steuerpflichtigen dar, wenn die Hauptniederlassung zugunsten der Zweigniederlassung Dienstleistungen erbringt und deren Kosten der Zweigniederlassung zurechnet und die Hauptniederlassung in dem anderen Staat einer Mehrwertsteuergruppe angehört, während die schwedische Zweigniederlassung keiner schwedischen Mehrwertsteuergruppe angehört?