

**Mål C-641/21**

**Begäran om förhandsavgörande**

**Datum för ingivande:**

20 oktober 2021

**Domstol som begär förhandsavgörande:**

Bundesfinanzgericht (Österrike)

**Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:**

11 oktober 2021

**Klagande:**

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

**Motpart:**

Finanzamt Österreich

---

[utelämnas]

BUNDESFINANZGERICHT

[utelämnas]

REPUBLIKEN ÖSTERRIKE

[utelämnas]

**Begäran om förhandsavgörande i enlighet med artikel 267 FEUF**

Parterna i det nationella målet vid Bundesfinanzgericht, [utelämnas] mål nr RV/7102167/2013:

- Klagande:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH, [utelämnas] 2500 Baden, Österrike [utelämnas]

- Motpart:

Finanzamt Österreich, [utelämnas] 1000 Wien, Österrike (sedan den 1 januari 2021 i egenskap av efterträdare till Finanzamt Baden Mödling).

## BESLUT

Bundesfinanzgericht har [utelämnas] i mål avseende överklagande från Climate Corporation Emissions Trading GmbH [utelämnas] av den 27 februari 2012 av beslut om mervärdesskatt för år 2010 meddelat av Finanzamt Baden Mödling den 27 januari 2012 **beslutat** följande:

Följande fråga hänskjuts i enlighet med artikel 267 FEUF till Europeiska unionens domstol med begäran om förhandsavgörande:

Ska rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 tolkas på så sätt att nationella myndigheter och domstolar ska fastställa att platsen för tillhandahållande av en tjänst, vilken formellt sett enligt lag ska anses vara belägen i den andra medlemsstaten där mottagaren av tjänsten har sitt säte, ska anses vara belägen i Österrike, om den österrikiska beskattningsbara person som tillhandahåller tjänsten borde ha känt till att vederbörande genom den tillhandahållna tjänsten gjorde sig skyldig till undandragande av mervärdesskatt inom ramen för en leveranskedja?

## Skäl

### 1.) Bakgrund

Klaganden, Climate Corporation Emissions Trading GmbH (nedan kallat Climate GmbH), har sitt säte i Österrike. Climate GmbH överlät från den 1 till den 20 april 2010 mot betalning utsläppsrätter till Bauduin Handelsgesellschaft mbH (nedan kallat Bauduin GmbH) med säte i Tyskland (Hamburg), vilket var en så kallad ”buffer”, det vill säga deltagare i en ”mervärdesskattekarusell”. Climate GmbH borde ha känt till att dessa utsläppsrätter senare skulle användas för mervärdesskattebedrägeri i en annan medlemsstat än Österrike. Det kunde ha förväntats av Climate GmbH att företaget, för att förhindra detta undandragande av mervärdesskatt, inte skulle sälja några utsläppsrätter till Bauduin GmbH.

Bauduin GmbH skulle – liksom Climate GmbH – betraktas som beskattningsbar person i den mening som avses i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

### 2.) Det hittillsvarande och det fortsatta förfarandet

Finanzamt Baden Mödling (skattemyndigheten i Baden Mödling) klassificerade, genom det beslut om mervärdesskatt för år 2010 som överklagats vid

Bundesfinanzgericht, överlåtelse av utsläppsrätter mot betalning från Climate GmbH till Bauduin GmbH som skattepliktiga leveranser av varor som inte omfattades av undantag från mervärdesskatt för gemenskapsinterna leveranser, eftersom Bauduin GmbH i egenskap av så kallad ”missing trader” ingått i en mervärdesskattekarusell och Climate GmbH kände till eller borde ha känt till att dess tjänster användes för undandragande av mervärdesskatt.

Climate GmbH har ifrågasatt klassificeringen av överlåtelse av utsläppsrätterna som leveranser och bestritt att Climate GmbH och dess verkställande direktörer kände till eller borde ha känt till undandragandet av mervärdesskatt. Företaget har förklarat att alla nödvändiga åtgärder vidtagits för att förhindra att de utsläppsrätter som de sålde till Bauduin GmbH skulle komma att ingå i ett undandragande av mervärdesskatt.

Bundesfinanzgericht anser att detta inte är korrekt. Climate GmbH kände visserligen inte till att de utsläppsrätter som de sålde till Bauduin GmbH ingick i ett undandragande av mervärdesskatt, men Climate GmbH borde ha känt till att de utsläppsrätter som de sålde till Bauduin GmbH ingick i ett undandragande av mervärdesskatt.

Enligt praxis från Europeiska unionens domstol (dom av den 8 december 2016, C-453/15) ska överlåtelse av utsläppsrätter anses utgöra tjänster. Bundesfinanzgericht kan ändra det överklagade beslutet på olika sätt, varför Bundesfinanzgericht ska fälla sitt avgörande under förutsättning att överlåtelsen av utsläppsrätter ska klassificeras som tjänster (= andra tillhandahållanden (sonstige Leistungen)) enligt terminologin i österrikisk rätt) och inte som leveranser.

### **3) Tillämpliga bestämmelser**

#### **3.1) Nationell rätt**

För andra tillhandahållanden (= ett begrepp i nationell rätt; i unionsrätten används för detta begreppet ”tjänster” (Dienstleistungen)) som har skett efter den 31 december 2009 till en näringsidkare (= ett begrepp i nationell rätt; i unionsrätten används för detta begreppet ”beskattningsbar person” (Steuerpflichtiger)) fastställs orten för fullgörande i 3a § punkterna 5 och 6 i Österrikes Umsatzsteuergesetz 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt) (nedan kallad öUStG) i dess lydelse enligt BGBl. I 52/2009 på följande sätt:

*”5) Vid tillämpningen av punkterna 6–16 och artikel 3a gäller följande:*

*1. Med näringsidkare avses varje näringsidkare i den mening som avses i 2 §, varvid en näringsidkare som även genomför transaktioner som inte är beskattningsbara betraktas som näringsidkare när det gäller övriga tillhandahållanden som denne tar emot*

2. *Med näringsidkare avses varje juridisk person som bedriver annan typ av verksamhet än näringsverksamhet om denne har ett registreringsnummer för mervärdesskatt.*

3. *Med näringsidkare avses inte en person eller sammanslutning av personer som inte omfattas av tillämpningsområdet för leden 1 och 2.*

6) *Om inte annat följer av punkterna 8–16 och artikel 3a ska de andra tillhandahållanden som sker till en näringsidkare i den mening som avses i punkt 5 leden 1 och 2, anses äga rum på den plats där köparen bedriver sin rörelse. Om ett annat tillhandahållande sker till en näringsidkares fasta etableringsställe, är det platsen för detta fasta etableringsställe som är avgörande.”*

### **3.2) Unionsrätt**

Den nationella rätten, i vilken begreppet ”omsättningsskatt” (Umsatzsteuer) används för den omtvistade skatten, och det sätt på vilket den verkställs av myndigheter och domstolar i medlemsstaten måste vara förenliga med unionsbestämmelserna avseende denna skatt, vilken benämns ”mervärdesskatt” (Mehrwertsteuer) i unionsrätten.

Följande bestämmelser i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG är relevanta i detta avseende:

”Artikel 44

*Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där den beskattningsbara person som tillhandahålls sådana tjänster är bosatt eller stadigvarande vistas.”*

”Artikel 196

*Mervärdesskatt ska betalas av beskattningsbara personer eller icke beskattningsbara juridiska personer registrerade till mervärdesskatt som köper sådana tjänster som avses i artikel 44, om tjänsterna tillhandahålls av en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten.”*

Rådets förordning (EG) nr 1777/2005 av den 17 oktober 2005 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 77/388/EEG rörande det gemensamma systemet för mervärdesskatt var ”till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater”, och den upphävdes först den 1 juli 2011 genom artikel 64 jämförd med artikel 65 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011. Förordning (EG) nr 1777/2005 är följaktligen tidsmässigt tillämplig på transaktioner i april 2010, även om april månad 2010 formellt sett inte längre omfattas av direktiv 77/388/EEG, utan av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt. I artiklarna 4–12 i förordning (EG) nr 1777/2005 finns visserligen olika detaljbestämmelser om platsen för skattepliktiga transaktioner, men de har inget med de omtvistade omständigheterna att göra.

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 är av tidsmässiga skäl inte tillämplig på transaktionerna i april 2010, eftersom den inte trädde i kraft förrän den 12 april 2011 och gäller först sedan den 1 juli 2011.

#### **4.) Förklaringar avseende tolkningsfrågan**

##### **4.1) Huruvida tolkningsfrågan är relevant**

Enligt nationell rätt är platsen för Climate GmbH:s tillhandahållande av de omtvistade tjänsterna till Bauduin GmbH mellan den 1 och den 20 april 2010 belägen i Tyskland enligt grundregeln för ”företag till företag” (tjänster från en beskattningsbar person till en annan beskattningsbar person), det vill säga enligt 3a § punkt 6 öUStG). De omtvistade tjänsterna är följaktligen inte skattepliktiga enligt den nationella lagstiftningen i Österrike. De omfattas med andra ord inte av österrikisk omsättningsskatt (= mervärdesskatt) enligt den nationella lagstiftningen.

Enligt 3a § punkt 2 i Tysklands Umsatzsteuergesetz (lag om mervärdesskatt) (nedan kallad dUStG) är platsen för överlåtelse av utsläppsrätter till en näringsidkare (= beskattningsbar person enligt terminologin i direktiv 2006/112/EG) den plats varifrån mottagaren driver sin rörelse. I det nu aktuella fallet var denna plats följaktligen belägen i Tyskland.

Enligt 13b § punkt 1 dUStG är den näringsidkare som tar emot tjänsten skyldig att betala skatt för de andra i Tyskland skattepliktiga tillhandahållandena (tjänsterna) från en näringsidkare i Österrike. I det nu aktuella fallet var Bauduin GmbH således skyldigt att betala den tyska omsättningsskatten.

Den tyska nationella rätten – liksom den österrikiska nationella rätten – är således förenlig med unionsrätten.

I enlighet med ordalydelsen i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt i dess lydelse enligt direktiv 2008/8/EG är den plats där Climate GmbH tillhandahöll Bauduin GmbH de omtvistade tjänsterna mellan den 1 och den 20 april 2010 belägen i Tyskland enligt grundregeln för ”företag till företag” (tjänster från en beskattningsbar person till en annan beskattningsbar person) det vill säga enligt artikel 44 i nämnda lydelse. De omtvistade tjänsterna är följaktligen inte skattepliktiga i Österrike enligt unionsrätten. De omfattas med andra ord inte av österrikisk mervärdesskatt enligt unionsrätten.

Enligt svar på en tolkningsfråga genom EU-domstolens dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda”, C-131/13, ankommer det på de nationella myndigheterna och domstolarna att, med avseende på en gemenskapsintern leverans, neka en beskattningsbar person rätt till avdrag, rätt till undantag från skatteplikt eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt, även om det inte finns några bestämmelser i nationell rätt som föreskriver att dessa rättigheter ska nekas, om det med hänsyn till objektiva uppgifter är utrett att den beskattningsbara personen kände till eller borde ha känt till att vederbörande, genom den transaktion som åberopats som grund för den aktuella rättigheten, medverkade i ett skatteundandragande inom ramen för en leveranskedja.

Ytterligare en tolkningsfråga besvarades genom domstolens dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda”, C-131/13, på så sätt att en beskattningsbar person som kände till eller borde ha känt till att vederbörande – genom den transaktion som åberopats som grund för rätt till avdrag, rätt till undantag från skatteplikt eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt – medverkade i ett mervärdesskatteundandragande som begåtts inom ramen för en leveranskedja, får nekas dessa rättigheter, oberoende av att undandragandet har skett i en annan medlemsstat än den där rättigheterna har gjorts gällande och att den beskattningsbara personen i denna andra medlemsstat har iakttagit de formella villkoren i den nationella lagstiftningen för att omfattas av dessa rättigheter.

Om de omtvistade tjänsterna hade bestått i leveranser av varor och inte – så som i det nu aktuella fallet – i tjänster, skulle förevarande fall enligt domstolens dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda”, C-131/13, bedömas på så sätt att Climate GmbH i det här fallet skulle nekas undantag från mervärdesskatt på de gemenskapsinterna leveranserna. Den omständigheten att Climate GmbH inte deltagit aktivt i skatteundandragandet skulle inte utgöra hinder för detta enligt EU-domstolens beslut av den 14 april 2021, HR mot Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20.

Bundesfinanzgerichts avgörande beror på om det för de omtvistade gränsöverskridande tjänsterna krävs en analog tillämpning av de ovannämnda svaren på tolkningsfrågorna genom EU-domstolens dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda”, C-131/13. Det beror med andra ord på om rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt enligt dess sammantagna syfte ska tolkas på så sätt att, i

strid med artikel 44 i direktivet (i dess lydelse enligt artikel 2008/8/EG) och i strid med 3a § öUStG, platsen för tillhandahållandet under de omständigheter som föreligger i förevarande fall ska anses vara belägen i Österrike när den österrikiska mervärdesskatten fastställs.

#### 4.2) Tolkningsfrågan

När det gäller ”företag till företag” framgår det vid en jämförelse mellan en gemenskapsintern leverans, vilken låg till grund för EU-domstolens dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda”, C-131/13, och en gränsöverskridande tjänst (från en beskattningsbar person med säte i en medlemsstat till en beskattningsbar person i en annan medlemsstat) att det finns både likheter och skillnader.

Likheter:

Gemenskapsinterna leveranser och gränsöverskridande tjänster inom unionen avser alltid två medlemsstater. De olika bestämmelserna om dessa båda typer av tillhandahållanden innebär i normala fall, när det gäller ”företag till företag” att skatteplikt endast föreligger i den medlemsstat där mottagaren är etablerad. Denna skatteplikt avser i normala fall mottagaren av tjänsten, antingen i form av en skatt på det gemenskapsinterna förvärvet eller i form av en skattskyldighet som övergår till mottagaren av tjänsten (omvänd betalningsskyldighet).

Dessa likheter skulle kunna tyda på att direktiv 2006/112/EG (i dess lydelse enligt direktiv 2008/8/EG) ska tolkas i analogi med EU-domstolens dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda”, C-131/13, när det gäller gränsöverskridande tjänster.

Skillnader:

Vid en gemenskapsintern leverans från en beskattningsbar person till en annan beskattningsbar person ska platsen för tillhandahållandet i normala fall anses vara belägen på den plats där leverantören är etablerad, det vill säga där varan befinner sig när förfoganderätten övergår och där transporten av varan till mottagaren tar sin början.

Vid en gränsöverskridande tjänst från en beskattningsbar person till en annan beskattningsbar person ska platsen för tillhandahållandet däremot i normala fall anses vara belägen på den plats där mottagaren av tjänsten är etablerad.

Vid en gemenskapsintern leverans av varor utgör samma transaktion två skattegrundande händelser när det gäller ”företag till företag”, närmare bestämt en gemenskapsintern leverans och ett gemenskapsinternt förvärv, varvid dubbelbeskattning av transaktionen i normala fall förhindras genom att den gemenskapsinterna leveransen undantas från skatteplikt.

När det gäller en gränsöverskridande tjänst rör det sig däremot om en enda skattegrundande händelse. Förvärv av en gränsöverskridande tjänst utgör inte en beskattningsbar transaktion. I förekommande fall övergår skattskyldigheten för tillhandahållandet av tjänsten från tillhandahållaren till mottagaren av tjänsten (omvänd betalningsskyldighet).

Vid en gemenskapsintern leverans av varor har den stat där leverantören är etablerad en beskattningsrätt som i normala fall uppvägs genom att den gemenskapsinterna leveransen undantas från skatteplikt.

Vid en gränsöverskridande tjänst, som är beskattningsbar på den plats där mottagaren av tjänsten är etablerad, har tillhandahållarens etableringsstat ingen beskattningsrätt, varför etableringsstaten inte behöver undanta transaktionen från skatteplikt.

Dessa skillnader skulle kunna tyda på att direktiv 2006/112/EG (i dess lydelse enligt direktiv 2008/8/EG) inte ska tolkas i analogi med EU-domstolens dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda”, C-131/13, när det gäller gränsöverskridande tjänster.

Den korrekta tolkningen av unionsrätten tycks på det hela taget inte vara så uppenbar att det inte finns utrymme för rimliga tvivel (se EU-domstolens dom av den 4 oktober 2018, C-416/17, punkt 110).

Frågan hänskjuts därför i enlighet med artikel 267 FEUF till Europeiska unionens domstol med begäran om förhandsavgörande.

[utelämnas]

[redogörelser beträffande det nationella förfarandet och rättsmedlen]

[utelämnas]

[redogörelser beträffande processuella aspekter på förfarandet om förhandsavgörande vid domstolen, beträffande skydd av personuppgifter samt beträffande rättegångskostnaderna och eventuell rättshjälp]

[utelämnas]

Wien den 11 oktober 2021

[utelämnas]