

Protokollsbilaga

Begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 i EUF-fördraget angående tolkningen av artiklarna 2.1, 9.1 och 11 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (mervärdesskattedirektivet)

Inledning

1. En bank i en annan medlemsstat tillhandahåller sin filial i Sverige tjänster och allokerar kostnaderna för detta till filialen. Banken ingår i en mervärdesskattegrupp i den andra medlemsstaten medan filialen inte ingår i någon mervärdesskattegrupp i Sverige. Högsta förvaltningsdomstolen önskar genom förhandsavgörande få klarhet i om mervärdesskattegruppen vid tillhandahållandet av tjänsterna utgör en egen beskattningsbar person i förhållande till filialen och om filialen därför utgör en egen beskattningsbar person.

Tillämpliga unionsrättsliga bestämmelser

2. Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet är tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap en transaktion som är föremål för mervärdesskatt.
3. Med beskattningsbar person avses enligt artikel 9.1 den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

4. Av artikel 11 följer att efter samråd med 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.

Tillämpliga nationella bestämmelser

5. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200) ska mervärdesskatt betalas vid sådan omsättning inom landet av tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap, i den utsträckning den beskattningsbara personen inte är befriad från skatt på omsättningen.
6. Med omsättning av tjänst förstås, enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1, att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon.
7. En tjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap anses enligt huvudregeln i 5 kap. 5 § första stycket omsatt inom landet, om den beskattningsbara personen antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe här och tjänsten tillhandahålls detta. I 1 kap. 2 § första stycket 2 föreskrivs att om den som omsätter sådana tjänster som avses i 5 kap. 5 § är en utländsk beskattningsbar person, är den som förvärvar tjänsten skyldig att betala mervärdesskatt bl.a. om denne är en beskattningsbar person eller en juridisk person som är registrerad till mervärdesskatt här.
8. Med beskattningsbar person avses, enligt 4 kap. 1 §, den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

9. Sverige har infört regler om mervärdesskattegrupper i 6 a kap. Av 1 § följer att vid tillämpning av lagen får två eller flera beskattningsbara personer, under de förutsättningar som anges i kapitlet, anses som en enda beskattningsbar person (mervärdesskattegrupp) och den verksamhet som mervärdesskattegruppen bedriver anses som en enda verksamhet. I 2 § andra stycket anges att i en mervärdesskattegrupp får endast ingå en beskattningsbar persons fasta etableringsställe i Sverige.

Omständigheterna i målet

Ansökan om förhandsbesked

10. Målet gäller ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden som har överklagats till Högsta förvaltningsdomstolen av Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial. Av ansökan om förhandsbesked framgår bl.a. följande.
11. Danske Bank A/S har sin huvudetablering i Danmark. Banken bedriver sin verksamhet i Sverige genom filialen. Banken är medlem i en dansk mervärdesskattegrupp. Filialen är inte medlem i någon svensk mervärdesskattegrupp.
12. Banken använder en IT-plattform i sin nordiska verksamhet som till stora delar är gemensam för samtliga etableringar. För filialens nyttjande av plattformen i den svenska verksamheten kommer huvudetableringen att allokera kostnader till filialen.
13. Genom ansökan ville filialen få veta om det faktum att banken ingår i en dansk mervärdesskattegrupp medför att mervärdesskattegruppen ska ses som en egen beskattningsbar person i förhållande till filialen i Sverige vid tillämpningen av bestämmelserna i mervärdesskattelagen.

14. Filialen ville också få veta om den danska mervärdesskattegruppens tjänster, för vilka kostnaderna kommer att allokeras till filialen, ska ses som omsättningar i mervärdesskattehänseende, om filialen ska förvärvsbeskatta sig i Sverige samt om beskattningsunderlaget utgör det belopp som allokeringarna uppgår till.

Skatterättsnämndens förhandsbesked

15. Skatterättsnämnden fann att filialen och den danska mervärdesskattegrupp där huvudetableringen i Danmark ingår är att betrakta som två skilda beskattningsbara personer, eftersom den danska huvudetableringen lösgjort sig från den svenska filialen genom att ingå i en dansk mervärdesskattegrupp i enlighet med danska mervärdesskatteregler.

16. Vidare fann Skatterättsnämnden att den danska mervärdesskattegruppens tillhandahållande av tjänster, för vilka kostnaderna allokeras till filialen i Sverige, utgör omsättning av tjänst som medför skattskyldighet för filialen, under förutsättning att den ersättning som mervärdesskattegruppen erhåller utgör det faktiska motvärdet för de tjänster som utförs och att övriga villkor för skattskyldighet är uppfyllda. Ansökan avvisades i den mån den inte besvarades.

Parternas ståndpunkter

Filialen

17. Filialen yrkar hos Högsta förvaltningsdomstolen att domstolen ska förklara att filialen och huvudetableringen är en och samma beskattningsbara person samt att allokeringar från huvudetableringen till filialen inte utgör omsättning i mervärdesskattehänseende.

18. Ett tillhandahållande av en tjänst är beskattningsbart endast om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer. För att kunna avgöra om det föreligger ett rättsförhållande mellan ett utländskt bolag och en av dess etableringar belägen i en annan medlemsstat ska det prövas om denna etablering bedriver självständig ekonomisk verksamhet.
19. Filialen agerar inte självständigt och står inte heller själv de ekonomiska risker som är förenade med dess verksamhet. Filialen är följaktligen beroende av huvudetableringen och kan således inte själv anses utgöra en beskattningsbar person. Huvudetableringen och filialen är alltså samma beskattningsbara person även när huvudetableringen ingår i en mervärdesskattegrupp. Filialen kan inte lösgöra sig från huvudetableringen med mindre än att filialen själv blir medlem av en svensk mervärdesskattegrupp.

Skatteverket

20. Skatteverket anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet.
21. Bedömningen måste göras med utgångspunkt i de danska reglerna om mervärdesskattegrupper. De danska bestämmelserna innebär att det bara är etableringar i Danmark som kan ingå i en dansk mervärdesskattegrupp. Av det följer att filialen i Sverige inte utgör en del av den danska mervärdesskattegruppen. Filialen och huvudetableringen kan därför inte anses utgöra en enda beskattningsbar person.

Behovet av förhandsavgörande

22. Det följer av EU-domstolens praxis att ett tillhandahållande av en tjänst endast är beskattningsbart om det mellan den som tillhandahåller tjänsten

och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer. I ett mål fann domstolen att en filial till ett utländskt bolag inte var självständig i förhållande till bolaget och att något rättsförhållande dem mellan inte förelåg. Den omständigheten att kostnader fördelades på filialen till följd av att huvudetableringen tillhandahöll filialen tjänster medförde därför inte att filialen skulle ses som en beskattningsbar person (FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, p. 34–37, 40 och 41).

23. Betydelsen av att en filial ingår i en mervärdesskattegrupp har prövats av EU-domstolen i ett mål som rörde tjänster som ett bolag med säte i tredje land tillhandahöll sin svenska filial, som ingick i en mervärdesskattegrupp i Sverige. Domstolen påpekade att filialen inte agerade självständigt och inte heller själv stod de ekonomiska risker som var förenade med dess verksamhet. Filialen hade inte heller något eget kapital och dess tillgångar ingick i huvudetableringens tillgångar. Filialen ansågs följaktligen vara beroende av huvudetableringen och kunde således inte själv anses utgöra en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskatte-direktivet (Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, p. 26).
24. I samma mål konstaterade EU-domstolen dock att filialen ingick i en mervärdesskattegrupp och att filialen tillsammans med övriga medlemmar i gruppen utgjorde en enda beskattningsbar person. En klassificering som en enda beskattningsbar person innebär att medlemmarna i en mervärdesskattegrupp inte längre kan identifieras som beskattningsbara personer och under sådana omständigheter ska de tjänster som en utomstående tillhandahåller en medlem i en mervärdesskattegrupp därför anses ha tillhandahållits själva gruppen och inte dess medlem. Tjänster som tillhandahållits mot ersättning från ett bolag till dess filial ansågs ha tillhandahållits mervärdesskattegruppen och tillhandahållandet av sådana tjänster ansågs utgöra en beskattningsbar transaktion, under förutsättningen att huvudetableringen

och dess filial inte kan anses utgöra en enda beskattningsbar person. Domstolens slutsats var att tjänster som en huvudetablering i tredje land tillhandahåller sin filial belägen i en medlemsstat utgör beskattningsbara transaktioner när filialen ingår i en mervärdesskattegrupp (Skandia America, p. 29–32).

25. Av EU-domstolens praxis följer alltså att utgångspunkten är att en filial inte ska ses som en beskattningsbar person när huvudetableringen tillhandahåller filialen tjänster. Transaktioner mellan filialen och huvudetableringen är då inte beskattningsbara. Av praxis framgår dock att filialen genom att ingå i en mervärdesskattegrupp kan skilja sig från huvudetableringen och i stället bli en del av en annan beskattningsbar person, dvs. mervärdesskattegruppen. Transaktioner mellan huvudetableringen och filialen som ingår i en mervärdesskattegrupp är då beskattningsbara.
26. Den nu aktuella frågan är emellertid om den svenska filialen, som inte ingår i någon svensk mervärdesskattegrupp, ska ses som en beskattningsbar person när huvudetableringen ingår i en mervärdesskattegrupp i en annan medlemsstat och tillhandahåller filialen tjänster samt allokeringarna för detta till filialen. Kan filialen som – i egenskap av filial till banken, och i likhet med filialen i Skandia America-målet – inte agerar självständigt, inte själv står ekonomiska risker och inte har något eget kapital och följaktligen är beroende av banken, själv anses utgöra en egen beskattningsbar person (jfr Skandia America p. 26)? Denna fråga har inte prövats av EU-domstolen.
27. Ett sätt att se på denna situation är att den svenska filialen blir en egen beskattningsbar person eftersom huvudetableringen genom att ingå i en mervärdesskattegrupp skiljt sig från den beskattningsbara person som huvudetableringen och dess filial tillsammans anses utgöra vid transaktioner dem emellan. Huvudetableringen blir därmed en del av en annan beskattningsbar person, dvs. mervärdesskattegruppen, och filialen blir en

egen beskattningsbar person. Med detta synsätt är transaktioner mellan filialen och huvudetableringen beskattningsbara.

28. Ett annat sätt att se på situationen är att filialen är en del av samma beskattningsbara person som huvudetableringen, även om huvudetableringen ingår i en mervärdesskattegrupp i en annan medlemsstat, eftersom filialen inte är självständig i förhållande till huvudetableringen när den inte ingår i en mervärdesskattegrupp i den stat där den är etablerad. Med detta synsätt är transaktioner mellan filialen och huvudetableringen inte beskattningsbara och filialen betraktas i praktiken som en filial till och en del av mervärdesskattegruppen i den andra medlemsstaten.
29. EU:s mervärdesskattekommitté har efter det 105:e mötet i oktober 2015 antagit riktlinjer med anledning av EU-domstolens dom i målet Skandia America. Av riktlinjerna framgår bl.a. att tillhandahållande av varor eller tjänster av en enhet till en annan inom samma juridiska person, såsom huvudetablering till filial, filial till huvudetablering eller filial till filial, där endast en av enheterna är medlem i en mervärdesskattegrupp, eller där enheterna är medlemmar av olika mervärdesskattegrupper, utgör en beskattningsbar transaktion, om förutsättningarna i artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda.
30. Enligt mervärdesskattekommitténs riktlinjer ska alltså en filial ses som en egen beskattningsbar person i den aktuella situationen. Riktlinjerna antogs med så kallad stor majoritet. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det således finns en relativt stor samstämmighet bland medlemsstaterna i den aktuella frågan, men ingen enighet.
31. Mot denna bakgrund anser Högsta förvaltningsdomstolen att det är nödvändigt att begära förhandsavgörande från EU-domstolen.

Fråga

32. Utgör en svensk filial till en bank med huvudetablering i en annan medlemsstat en egen beskattningsbar person när huvudetableringen tillhandahåller filialen tjänster och allokerar kostnaderna för dessa till filialen, om huvudetableringen ingår i en mervärdesskattegrupp i den andra staten medan den svenska filialen inte ingår i någon svensk mervärdesskattegrupp?