

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 17 september 2014 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Mervärdesskattegrupp – Internfakturering av tjänster som ett huvudbolag med säte i tredjeland tillhandahåller en filial som ingår i en mervärdesskattegrupp i en medlemsstat – Fråga huruvida tillhandahållna tjänster är beskattningsbara”

I mål C-7/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Förvaltningsrätten i Stockholm (Sverige) genom beslut av den 28 december 2012, som inkom till domstolen den 7 januari 2013, i målet

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

mot

Skatteverket,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (referent), J.-C. Bonichot och A. Arabadjiev,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 12 mars 2014,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, genom M. Wetterfors,
- Skatteverket, genom K. Alvesson,
- Sveriges regering, genom A. Falk, i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze, i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Brighthouse, i egenskap av ombud, biträdd av R. Hill, barrister,
- Europeiska kommissionen, genom A. Cordewener och J. Enegren, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 8 maj 2014 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2, 9.1, 11, 56, 193 och 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (nedan kallat Skandia Sverige), och Skatteverket angående Skatteverkets beslut att påföra mervärdesskatt för tjänster som Skandia America Corp. (nedan kallat SAC) med säte i Förenta staterna har tillhandahållit sin filial Skandia Sverige.

Tillämpliga bestämmelser

Direktiv 2006/112

3 I artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

4 I artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.”

5 I artikel 11 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Efter samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt ... 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.

En medlemsstat som utnyttjar den valmöjlighet som fastställs i första stycket får anta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom användning av denna bestämmelse.”

6 I artikel 56.1 c och k i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”1. Platsen för följande tillhandahållanden av tjänster till köpare som är etablerade utanför gemenskapen eller till beskattningsbara personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som tillhandahållaren, skall vara den plats där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe för vilket tillhandahållandet av tjänster görs eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

...

c) Tjänster av rådgivare, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande

tjänster, liksom databehandling och tillhandahållande av information.

...

k) Tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg, bland annat de som avses i bilaga II.”

7 I artikel 193 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför en beskattningsbar leverans av varor eller ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster, utom i de fall då skatten skall betalas av en annan person i enlighet med artiklarna 194–199 och artikel 202”

8 I artikel 196 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas av beskattningsbara personer som köper sådana tjänster som avses i artikel 56 eller personer vilka köper sådana tjänster som avses i artiklarna 44, 47, 50, 53, 54 och 55 och vilka är registrerade till mervärdesskatt i den medlemsstat där skatten skall betalas, om tjänsterna tillhandahålls av en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten.”

9 Bilaga II till mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Vägledande förteckning över tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg och som avses i artikel 56.1 k”. Där föreskrivs följande:

”1. Tillhandahållande av webbplatser, webbhotell samt distansunderhåll av programvara och utrustning.

2. Tillhandahållande av programvara och uppdatering av denna.

3. Tillhandahållande av bilder, texter och upplysningar samt av databasåtkomst.

4. Tillhandahållande av musik, av filmer och av spel, inbegripet hasardspel och spel om pengar, samt tillhandahållande av politiska, kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga eller underhållningsbetonade sändningar eller tilldragelser.

5. Tillhandahållande av distansundervisningstjänster.”

10 Europeiska kommissionen antog den 2 juli 2009 ett meddelande till rådet och Europaparlamentet i vilket den förklarade sin ståndpunkt vad gäller möjligheten att tillåta mervärdesskattegrupper enligt artikel 11 i mervärdesskattedirektivet (KOM(2009) 325 slutlig).

Svensk rätt

11 Mervärdesskattedirektivet införlivades med svensk rätt genom mervärdesskattelagen (1994:200) (nedan kallad mervärdesskattelagen).

12 Enligt 1 kap. 1 § mervärdesskattelagen ska mervärdesskatt betalas till staten för sådan omsättning inom landet som är skattepliktig och som görs i en yrkesmässig verksamhet. Bestämmelsen syftar till att införliva artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet.

13 Enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 mervärdesskattelagen är den som genomför sådan omsättning som avses i 1 kap. 1 § samma lag skyldig att betala mervärdesskatt på omsättningen om inte annat följer av första stycket 2–4. Av första stycket 2 följer att den som förvärvar sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 § mervärdesskattelagen från en utländsk företagare är skyldig att betala mervärdesskatten på förvärvet. Bestämmelserna syftar till att införliva artikel 193 och 196 i mervärdesskattedirektivet.

14 Enligt 1 kap. 15 § mervärdesskattelagen avses med utländsk företagare en näringsidkare som inte har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige och inte heller är bosatt eller stadigvarande vistas här.

15 Enligt 5 kap. 7 § första stycket i denna lag ska sådana tjänster som anges i andra stycket anses omsatta inom landet om de tillhandahålls från ett land utanför Europeiska unionen och förvärvaren är en näringsidkare som har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige. De tjänster som avses i 7 § andra stycket är bland annat konsulttjänster och liknande tjänster samt sådana tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg och som avser distansunderhåll av programvara och tillhandahållande av programvara och uppdatering av denna. Bestämmelsen syftar till att införliva artikel 56 i direktivet.

16 Vad gäller begreppet grupp av personer som kan anses utgöra en enda beskattningsbar person (nedan kallad mervärdesskattegrupp) har Konungariket Sverige med stöd av bemyndigandet i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet antagit bestämmelserna i 6a kap. 1–4 §§ mervärdesskattelagen, enligt vilka två eller flera näringsidkare får anses som en enda näringsidkare (mervärdesskattegrupp) och den verksamhet de bedriver som en enda verksamhet. Enligt dessa bestämmelser får i en mervärdesskattegrupp endast ingå en näringsidkares fasta etableringsställe i Sverige. En mervärdesskattegrupp får endast avse näringsidkare som är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende. En mervärdesskattegrupp bildas enligt dessa bestämmelser genom beslut av Skatteverket om registrering efter ansökan av medlemmarna i gruppen.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

17 SAC var under åren 2007 och 2008 Skandiakoncernens globala inköpsbolag för IT-tjänster och bedrev sin verksamhet i Sverige via sin filial, Skandia Sverige. SAC distribuerade de koncernexternt förvärvade IT-tjänsterna till olika bolag i Skandiakoncernen samt till Skandia Sverige, som sedan den 11 juli 2007 är inregistrerad i en mervärdesskattegrupp. Skandia Sverige hade i uppdrag att vidareförädla de externt förvärvade IT-tjänsterna till slutprodukten, kallad IT-produktion. IT-produktionen tillhandahölls sedan bolag i Skandiakoncernen, såväl inom som utom mervärdesskattegruppen. Ett tillägg på 5 procent gjordes vid tillhandahållandet av tjänsterna, såväl mellan SAC och Skandia Sverige som mellan Skandia Sverige och de övriga bolagen i koncernen. Mellan SAC och Skandia Sverige gjordes en kostnadsallokering genom utställande av internfakturer.

18 Skatteverket beslutade att påföra mervärdesskatt på SAC:s tillhandahållande av IT-tjänster till Skandia Sverige för beskattningsåren 2007 och 2008 då tillhandahållandena enligt Skatteverkets mening utgjorde beskattningsbara transaktioner. Skatteverket gjorde vidare bedömningen att det är SAC som är skyldigt att betala skatten. Även Skandia Sverige befanns därmed vara skattskyldigt och debiterades skatten på de aktuella tjänsterna i egenskap av SAC:s filial i Sverige.

19 Skandia Sverige överklagade dessa beslut till förvaltningsdomstolen.

20 Mot denna bakgrund beslutade Förvaltningsrätten i Stockholm att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

"1) Utgör tillhandahållanden av externt förvärvade tjänster från ett företags huvudetablering i tredje land till dess filial i en medlemsstat, med en allokering av kostnaderna för förvärven till filialen, beskattningsbara transaktioner, om filialen ingår i en mervärdesskattegrupp i medlemsstaten?"

2) Om svaret på första frågan är jakande, är huvudetableringen i tredje land att betrakta som en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten enligt artikel 196 i direktivet, med följd att förvärvaren ska beskattas för transaktionerna?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

21 Förvaltningsrätten i Stockholm har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 2.1, 9 och 11 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att tjänster som en huvudetablering i tredjeland tillhandahåller sin filial belägen i en medlemsstat utgör beskattningsbara transaktioner när filialen ingår i en mervärdesskattegrupp.

22 I artikel 2.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att bland annat leverans av varor mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap ska vara föremål för mervärdesskatt.

23 I artikel 9 i mervärdesskattedirektivet definieras "beskattningsbar person". Med sådan person avses den som "självständigt" bedriver ekonomisk verksamhet. För en enhetlig tillämpning av mervärdesskattedirektivet krävs särskilt att begreppet "beskattningsbar person", sådant det definieras i avdelning III i nämnda direktiv, tolkas självständigt och enhetligt.

24 Enligt domstolens praxis är ett tillhandahållande av en tjänst endast beskattningsbart om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer (dom FCE Bank, C?210/04, EU:C:2006:196, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

25 För att kunna fastställa huruvida det föreligger ett sådant rättsförhållande mellan ett utländskt bolag och en av dess filialer belägen i en medlemsstat, och därigenom fastställa huruvida tillhandahållandena är beskattningsbara, ska det prövas huruvida denna filial bedriver självständig ekonomisk verksamhet. Det måste i detta sammanhang klargöras om en sådan filial kan anses vara självständig, och särskilt om den står den ekonomiska risk som är förenad med dess verksamhet (dom FCE Bank, EU:C:2006:196, punkt 35).

26 Skandia Sverige agerar emellertid, i egenskap av filial till SAC, inte självständigt och står inte heller själv de ekonomiska risker som är förenade med dess verksamhet. Skandia Sverige har, i egenskap av filial, enligt den nationella lagstiftningen inte heller något eget kapital och dess tillgångar ingår i SAC:s tillgångar. Skandia Sverige är följaktligen beroende av SAC och kan således inte själv anses utgöra en beskattningsbar person i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet.

27 Den omständigheten att det föreligger ett avtal om fördelning av kostnader – i det aktuella fallet i form av utställande av internfakturer – saknar betydelse när avtalet inte har slutits mellan självständiga parter (dom FCE Bank, EU:C:2006:196, punkt 40).

28 Det är emellertid klarlagt att Skandia Sverige ingår i en mervärdesskattegrupp som bildats med stöd av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet. Bolaget utgör följaktligen tillsammans med övriga medlemmar i gruppen en enda beskattningsbar person, vilken av Skatteverket har tilldelats

ett registreringsnummer för mervärdesskatt.

29 Klassificeringen som en enda beskattningsbar person innebär att medlemmarna i mervärdesskattegruppen inte längre separat kan underteckna mervärdesskattedeklarationer och inte heller, vare sig inom eller utom gruppen, kan identifieras som beskattningsbara personer, då enbart mervärdesskattegruppen, i egenskap av enda beskattningsbara person, är behörig att underteckna sådana deklarerationer (dom Ampliscientifica och Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 19). Under sådana omständigheter ska de tjänster som en utomstående tillhandahåller en medlem i en mervärdesskattegrupp, i mervärdesskattehänseende, därför anses ha tillhandahållits själva mervärdesskattegruppen och inte dess medlem.

30 De tjänster som ett sådant bolag som SAC har tillhandahållit sin filial, Skandia Sverige, vilken är medlem i en mervärdesskattegrupp, kan således inte anses ha tillhandahållits filialen, utan ska anses ha tillhandahållits mervärdesskattegruppen.

31 I den mån de tjänster som ett sådant bolag som SAC mot ersättning har tillhandahållit sin filial ska i mervärdesskattehänseende anses ha tillhandahållits mervärdesskattegruppen och under förutsättningen att bolaget och dess filial inte kan anses utgöra en enda beskattningsbar person, utgör tillhandahållandet av sådana tjänster en beskattningsbar transaktion enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet.

32 Av det anförda följer att den första frågan ska besvaras enligt följande. Artiklarna 2.1, 9 och 11 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att tjänster som en huvudetablering i tredjeland tillhandahåller sin filial belägen i en medlemsstat utgör beskattningsbara transaktioner när filialen ingår i en mervärdesskattegrupp.

Den andra frågan

33 Förvaltningsrätten i Stockholm har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 56, 193 och 196 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att i en sådan situation som den i målet vid förvaltningsrätten, där ett bolags huvudetablering i tredjeland tillhandahåller tjänster mot ersättning till en filial belägen i en medlemsstat och där nämnda filial ingår i en mervärdesskattegrupp i den medlemsstaten, är det denna mervärdesskattegrupp som i egenskap av köpare av tjänsterna är betalningsskyldig för den utkrävbbara mervärdesskatten.

34 Enligt huvudregeln, i artikel 193 i mervärdesskattedirektivet, ska mervärdesskatt betalas i en medlemsstat av den beskattningsbara person som utför ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster. I artikel 196 i samma direktiv föreskrivs emellertid ett undantag, enligt vilket mervärdesskatten ska betalas av den beskattningsbara person som köper dessa tjänster, när tjänster som avses i artikel 56 i detta direktiv tillhandahålls av en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten.

35 Det är i detta sammanhang tillräckligt att konstatera att ett sådant tillhandahållande av tjänster som är i fråga i det nationella målet utgör, i enlighet med vad som följer av punkt 31 ovan, en beskattningsbar transaktion enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet, och att den mervärdesskattegrupp i vilken den filial som erhållit tjänsterna ingår ska anses vara den som har köpt dessa tjänster i mervärdesskattehänseende.

36 Det står dessutom klart att de tjänster som tillhandahållits i det nationella målet ingår bland de tjänster som avses i artikel 56 i mervärdesskattedirektivet.

37 Under dessa förhållanden, och då det även står klart att det bolag som har tillhandahållit dessa tjänster är beläget i ett tredjeland samt utgör en separat beskattningsbar person i

förhållande till mervärdesskattegruppen, är det denna som, i egenskap av köpare av tjänsterna i den mening som avses i artikel 56 i samma direktiv, är betalningsskyldig för mervärdesskatten med tillämpning av undantagsregeln i artikel 196 i mervärdesskattedirektivet.

38 Av det anförda följer att den andra frågan ska besvaras enligt följande. Artiklarna 56, 193 och 196 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att i en sådan situation som den i det nationella målet, där ett bolags huvudetablering i tredjeland tillhandahåller tjänster mot ersättning till en filial belägen i en medlemsstat och där nämnda filial ingår i en mervärdesskattegrupp i den medlemsstaten, är det denna mervärdesskattegrupp som i egenskap av köpare av tjänsterna är betalningsskyldig för den utkrävbara mervärdesskatten.

Rättegångskostnader

39 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

- 1) **Artiklarna 2.1, 9 och 11 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att tjänster som en huvudetablering i tredjeland tillhandahåller sin filial belägen i en medlemsstat utgör beskattningsbara transaktioner när filialen ingår i en mervärdesskattegrupp.**
- 2) **Artiklarna 56, 193 och 196 i direktiv 2006/112/EG ska tolkas så, att i en sådan situation som den i det nationella målet, där ett bolags huvudetablering i tredjeland tillhandahåller tjänster mot ersättning till en filial belägen i en medlemsstat och där nämnda filial ingår i en mervärdesskattegrupp i den medlemsstaten, är det denna mervärdesskattegrupp som i egenskap av köpare av tjänsterna är betalningsskyldig för den utkrävbara mervärdesskatten.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: svenska.