

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

MELCHIOR WATHELET

föredraget den 8 maj 2014(1)

Mål C-7/13

Skandia America Corporation USA, filial Sverige

mot

Skatteverket

(begäran om förhandsavgörande från Förvaltningsrätten i Stockholm (Sverige))

”Gemensamt system för mervärdesskatt – Mervärdesskattegrupp – Internfakturerings av tjänster som ett huvudbolag med säte i tredjeland tillhandahållit sin filial vilken ingår i en mervärdesskattegrupp i en medlemsstat – Fråga huruvida tillhandahållna tjänster är beskattningsbara eller ej”

I – Inledning

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande har framställts inom ramen för en tvist mellan den svenska filialen till bolaget Skandia America Corporation, som är etablerat i Förenta staterna, och Skatteverket angående dess beslut att ta ut mervärdesskatt på tjänster som Skandia America Corporation tillhandahållit sin svenska filial, vilken i Sverige registrerats som medlem av en grupp bestående av flera bolag, vilka anses utgöra en enda beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende (nedan kallad mervärdesskattegruppen).

2. I sin dom i FCE Bank-målet slog domstolen fast att ett i en annan medlemsstat etablerat fast etableringsställe som inte utgör en juridisk enhet skild från det företag som det tillhör och som tillhandahåller tjänster av företaget inte ska behandlas som en beskattningsbar person på grund av de kostnader som fördelats på etableringsstället för dessa tillhandahållanden(2).

3. Förevarande mål, som avser tolkningen av artiklarna 9.1, 11 och 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat mervärdesskattedirektivet)(3) rör huvudsakligen frågan huruvida den av domstolen formulerade principen i domen FCE Bank (EU:C:2006:196) är tillämplig i det fallet att filialen ingår i en mervärdesskattegrupp i det land där den är etablerad och, om så är fallet, huruvida det är tillhandahållaren eller köparen av de aktuella tjänsterna som har att betala mervärdesskatten.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätt

4. I artikel 2 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.

..."

5. 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."

6. I artikel 11 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Efter samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt (nedan kallad '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.

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."

7. I artikel 43 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

"Platsen för tillhandahållande av tjänster skall anses vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänsterna görs eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas."

8. 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.

..."

9. 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.”

10. 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.”

11. I bilaga II med rubriken ”Vägledande förteckning över tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg och som avses i artikel 56.1 k” 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.”

B – Svensk rätt

12. Av 6a kap. 1–4 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) framgår att två eller flera näringsidkare får anses som en enda näringsidkare (mervärdesskattegrupp) och den verksamhet de bedriver som en enda verksamhet. I en mervärdesskattegrupp får endast ingå en näringsidkares fasta driftställe i Sverige. En mervärdesskattegrupp får endast avse näringsidkare som är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende. En mervärdesskattegrupp bildas genom beslut av Skatteverket om registrering efter ansökan av medlemmarna. Bestämmelserna har införts med stöd av bemyndigandet i artikel 11 i direktivet.

13. Enligt 5 kap. 7 § första stycket mervärdesskattelagen är sådana tjänster som anges i andra stycket 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. Dessa tjänster omfattar bland annat konsulttjänster med mera och 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 genomföra artikel 56 i mervärdesskattedirektivet.

14. Enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 mervärdesskattelagen är den som genomför sådan omsättning som avses i 1 kap. 1 § mervärdesskattelagen skyldig att betala mervärdesskatt på omsättningen. Av 2 § 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. Bestämmelsen syftar till att genomföra artiklarna 193 och 196 i direktivet.

15. 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.

III – Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16. Skandia America Corporation är ett bolag som bildats enligt lagstiftningen i delstaten Delaware (Förenta staterna) och det har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Förenta staterna. Bolaget ingår i försäkringskoncernen Old Mutual vars moderbolag, Old Mutual plc har hemvist i Förenade kungariket. Under redovisningsåren 2007 och 2008 var Skandia America Corporation koncernens globala inköpsbolag för IT-tjänster. Det distribuerade de koncernexternt förvärvade IT-tjänsterna till olika bolag och filialer i koncernen, däribland dess svenska filial.

17. Den svenska filialen är sedan den 11 juni 2007 inregistrerad i Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) mervärdesskattegrupp. Dess uppdrag var att vidarefördla de av Skandia America Corporation tillhandahållna IT-tjänsterna till slutprodukten IT-produktion. Nämda produktion tillhandahölls därefter bolag i koncernen, såväl inom som utom mervärdesskattegruppen. Vid tillhandahållandet av tjänsterna, såväl mellan Skandia America Corporation och dess svenska filial som mellan denna filial och de övriga bolagen i koncernen, påfördes en så kallad markup om fem procent på priset. Vidare gjordes en kostnadsallokering mellan Skandia America Corporation och dess svenska filial genom utställande av internfakturer.

18. Skatteverket fann att Skandia America Corporations tillhandahållande av tjänster till dess svenska filial utgjorde beskattningsbara transaktioner, och beslutade därför att påföra mervärdesskatt på tillhandahållandena och att Skandia America Corporation skulle vara skyldigt att betala skatten. För detta ändamål registrerade Skatteverket den svenska filialen som skattskyldig och debiterade skatten på denna registrering, såsom utgörande Skandia America Corporations fasta etableringsställe i Sverige.

19. Skandia America Corporations svenska filial överklagade besluten till förvaltningsrätten och yrkade att dessa skulle undanröjas eftersom det saknas rättslig grund för att beskatta transaktioner mellan en huvudetablering och dess filial och att registrera filialen till mervärdesskatt parallellt med den befintliga registreringen i mervärdesskattegruppen.

20. Enligt förvaltningsrätten har de mervärdesskatterättsliga frågor som uppkommit i det nationella målet ännu inte prövats av EU-domstolen, varför den har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EU-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?”

IV – Förfarandet vid domstolen

21. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 7 januari 2013. Skandia America Corporation, Skatteverket, den tyska regeringen, Förenade kungarikets regering och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

22. Den 21 januari 2014 ställde domstolen följande fråga till parterna för besvarande under den muntliga förhandlingen:

”Parterna uppmanas med tillämpning av artikel 61.1 i domstolens rättegångsregler att yttra sig angående frågan huruvida en filial till ett bolag i tredjeland som är etablerad i en medlemsstat, med hänsyn till domen i målet FCE Bank [EU:C:2006:196], kan utgöra en person som är etablerad i medlemsstaten i den mening som avses i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet”.

23. Muntlig förhandling i målet hölls den 12 mars 2014, vid vilken Skandia America Corporation, den svenska och den tyska regeringen, Förenade kungarikets regering och kommissionen yttrade sig muntligen.

V – **Bedömning**

A – *Den första tolkningsfrågan*

24. Förvaltningsrätten har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida tillhandahållanden av koncernexternt förvärvade tjänster från ett företags huvudetablering i tredjeland till dess filial i en medlemsstat, med en allokering av kostnaderna för förvärven till filialen, utgör beskattningsbara transaktioner, om filialen ingår i en mervärdesskattegrupp i medlemsstaten.

25. Denna fråga berör med andra ord problematiken kring tillämpligheten av den princip som formulerades i domen FCE Bank (EU:C:2006:196) när en filial till ett i tredjeland etablerat företag ingår i en mervärdesskattegrupp i den medlemsstat där den är etablerad. I det målet fann domstolen att ”ett i en annan medlemsstat hemmahörande fast driftställe som inte utgör någon juridisk enhet skild från det bolag som det tillhör och som tillhandahålls tjänster av detta bolag [ska inte] anses utgöra en skattskyldig person på grund av de kostnader som fördelats på driftstället till följd av nämnda tillhandahållande”(4).

1. Parternas argument

26. Skandia America Corporation och den tyska regeringen anser att en filial kan ingå i en mervärdesskattegrupp separat från huvudetableringen. Den tyska regeringen har särskilt framhållit att hänvisningen till ”personer som är etablerade i [mervärdesskattegruppens medlemsstat]” i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet innebär att artikeln är tillämplig på utländska beskattningsbara personers fasta etableringsställen i den medlemsstaten.

27. Skandia America Corporation och den tyska regeringen anser också att den i dom FCE Bank (EU:C:2006:196) formulerade principen om att en huvudetablering och en filial utgör en företagsenhet även är tillämplig när filialen ingår i en mervärdesskattegrupp. Enligt dem innebär inte artikel 11 i mervärdesskattedirektivet någon rätt för medlemsstaterna att på konstlad väg dela upp en huvudetablering och dess filial i två beskattningsbara personer.

28. Skandia America Corporation anser i det hänseendet att dess svenska filial inte är tillräckligt självständig för att agera för egen räkning, under eget ansvar och själv stå de ekonomiska risker som är förenade med dess verksamhet på ett sådant sätt att det i mervärdesskattehänseende föreligger en omsättning mellan denna filial och huvudetableringen. Skandia America Corporation har, med hänvisning till de skäl som anges i punkterna 36–40 i dom FCE Bank (EU:C:2006:196), bland annat den omständigheten att filialen inte står de ekonomiska

risker som är förenade med företagets verksamhet samt att den saknar insatskapital, hävdade att dess filial inte kan anses utgöra en beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende på grund av de kostnader som hänförts till filialen för vidareförädlingen av de koncernexternt förvärvade IT-tjänsterna.

29. Den tyska regeringen anser för sin del att verkningarna av principen om företagsenhet endast gäller för en och samma juridiska enhets etableringar samt, vid beskattningen av mervärdesskattegrupper, endast för de medlemmar i gruppen som har säte i mervärdesskattegruppens medlemsstat. Detta innebär enligt den tyska regeringen att interna tillhandahållanden mellan olika juridiska enheter i en mervärdesskattegrupp inte är beskattningsbara i mervärdesskattehänseende så länge de endast avser transaktioner i vilka uteslutande etableringar (inklusive huvudetableringar) belägna i mervärdesskattegruppens medlemsstat deltar. Följaktligen är dessa tillhandahållanden beskattningsbara i mervärdesskattehänseende om någon av parterna i tillhandahållandet utgör en etablering (inklusive huvudetableringar) som inte är belägen i mervärdesskattegruppens medlemsstat.

30. Även Förenade kungarikets regering anser att den av domstolen formulerade principen i dom FCE Bank (EU:C:2006:196) är tillämplig i förevarande mål och att det tillhandahållande av tjänster som ägt rum mellan huvudetableringen och filialen inte är beskattningsbart.

31. I motsats till Skandia America Corporation och den tyska regeringen anser dock Förenade kungarikets regering att en filial inte själv kan ingå i en mervärdesskattegrupp. Den stödjer sig härvid på ordalydelsen i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet där det talas om "*personer som är etablerade i [den medlemsstat] [där mervärdesskattegruppen bildats] och som ... är rättsligt oberoende*"(5).

32. Förenade kungarikets regering har hävdade att begreppet "personer som är etablerade" avser den juridiska personen, som helhet betraktad, i vilken den aktuella filialen ingår, och har därvid konstaterat att denna "person" i förevarande fall ska utgöras av Skandia America Corporation som är etablerat i Sverige genom sin filial, och inte av filialen som sådan.

33. Skatteverket, den svenska regeringen och kommissionen har motsatt sig dessa tolkningar av artiklarna 9 och 11 i mervärdesskattedirektivet. Även om de inte har ifrågasatt den princip som formulerades i domen FCE Bank (EU:C:2006/196), är denna princip enligt Skatteverket, den svenska regeringen och kommissionen inte tillämplig när enbart filialen har upptagits i en mervärdesskattegrupp. De anser tvärtom med hänvisning till den i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet stadfästa principen om en enda beskattningsbar person att inkludandet av filialen i en mervärdesskattegrupp innebär att filialen inte längre ingår i samma beskattningsbara person som huvudetableringen.

34. Skatteverket, den svenska regeringen och kommissionen har till stöd för sin uppfattning bland annat åberopat domen i målet Ampliscientifica och Amplifin, i vilken domstolen slog fast att "införandet av det förfarande som anges i artikel [11 i mervärdesskattedirektivet] förutsätter att de nationella bestämmelser som antagits med stöd av denna bestämmelse tillåter att personer, särskilt bolag, mellan vilka det finns finansiella, ekonomiska och organisatoriska band, upphör att anses som olika skattskyldiga personer för mervärdesskatt och i stället anses som en *gemensam skattskyldig person*"(6).

35. Skatteverket, den svenska regeringen och kommissionen har grundat sig på denna princip om en enda beskattningsbar person när de hävdar att inkluderandet av filialen i en mervärdesskattegrupp innebär, i mervärdesskattehänseende, att tjänster tillhandahålls mellan de båda beskattningsbara personerna, det vill säga Skandia America Corporations huvudetablering och mervärdesskattegruppen med bolagets filial.

36. Beträffande möjligheten att inkludera ett bolags filial i en mervärdesskattegrupp utan huvudetableringen anser kommissionen att formuleringen "personer som är etablerade i medlemsstaten" i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på det sätt som den angav i sitt meddelande till rådet och parlamentet om möjligheten att tillåta mervärdesskattegrupper enligt artikel 11 i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (nedan kallat meddelandet)(7).

37. Enligt nämnda meddelande innebär denna formulering att filialer som är etablerade i utlandet och som tillhör juridiska enheter som är etablerade i en mervärdesskattegrupps medlemsstat inte får ingå i mervärdesskattegruppen, medan filialer som är etablerade i en mervärdesskattegrupps medlemsstat och som tillhör juridiska enheter som är etablerade i utlandet däremot får ingå i mervärdesskattegruppen.

38. Skatteverket, den svenska regeringen och kommissionen anser således att inkluderandet av den aktuella filialen i mervärdesskattegruppen inte träder den i domen FCE Bank (EU:C:2006:196) formulerade principen för när.

2. Bedömning

39. Utgångspunkten för min bedömning är lydelsen i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet enligt vilken "varje medlemsstat ... [får] som en enda beskattningsbar person [anse] 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".

40. Som antyds av domstolens fråga till parterna, vilken de ombetts besvara vid förhandlingen, ska det först avgöras om en filial som sådan kan ingå i en mervärdesskattegrupp i den medlemsstat där filialen är etablerad, det vill säga utan att det bolag som filialen tillhör, vilket inte är etablerat i den medlemsstaten, ingår i mervärdesskattegruppen. Det ska med andra ord fastställas huruvida Skandia America Corporations svenska filial kan anses utgöra en i Sverige etablerad "person" i den mening som avses i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet.

41. Detta begrepp har redan prövats av domstolen i målet kommissionen mot Irland(8), dock med fokus på den ganska specifika frågan huruvida begreppet person i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet avser en "beskattningsbar person" i den mening som avses i artikel 9 i detta direktiv.

42. I motsats till vad den svenska och den tyska regeringen anfört vid förhandlingen när de hävdar att icke beskattningsbara personer kan inkluderas i en mervärdesskattegrupp(9), har domstolen aldrig godtagit att en filial inkluderas separat från sin huvudetablering i en mervärdesskattegrupp.

43. Domstolens konstaterande i domen kommissionen/Irland (EU:C:2013:217), att "person" inte är detsamma som "beskattningsbar person" innebär endast att flera personer, vilka inte själva utgör beskattningsbara personer, genom att bilda en mervärdesskattegrupp tillsammans kan utgöra "en beskattningsbar person" i den mening som avses i artikel 9 i mervärdesskattedirektivet, det vill säga någon som "oavsett på vilken plats, självständigt bedriver ekonomisk verksamhet,

oberoende av dess syfte eller resultat". Domstolen definierade alltså inte det i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet begagnade begreppet person i domen kommissionen/Irland.

44. Jag betonar den terminologiska skillnaden mellan artiklarna 9 och 11 i mervärdesskattedirektivet. Artikel 9 är tillämplig på "*den som* ... bedriver en ekonomisk verksamhet"(10), medan artikel 11 är tillämplig på "*personer* som är etablerade i [den medlemsstat där mervärdesskattegruppen bildats] och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band"(11).

45. Enligt min mening visar denna skillnad att den personkrets på vilken artikel 11 är tillämplig (*ratione personae*) är snävare än för artikel 9. Begreppet person ska därför ha sin normala innebörd, det vill säga "någon som utgör ett rättssubjekt"(12) i form av en fysisk eller juridisk person, vilket redan är mer begränsat än bara "den som" i betydelsen vem som helst. Denna skillnad illustreras i domen Heerma, där domstolen slog fast att begreppet beskattningsbar person[] inte bara omfattar fysiska och juridiska personer utan också enheter som inte utgör rättssubjekt, däribland nederländska enskilda bolag(13). [Generaladvokaten utgår i sitt resonemang från den franska språkversionen av domen och direktivet ("assjuetti") som till skillnad från den svenska språkversionen inte använder sig av något ord motsvarande "person" för detta begrepp. Övers. anm.] Jag anser inte att denna tolkning hade varit möjlig om också artikel 9 tagit sikte på en "person".

46. Som Förenade kungarikets regering har hävdat krävs följaktligen för att en enhet ska kunna ansluta sig till en mervärdesskattegrupp att den utgör en separat "person", vilket inte är fallet med en filial.

47. Huvudetableringen och filialen, vilka ingår i en och samma juridiska person, kan inte heller var för sig utgöra beskattningsbara personer i mervärdesskattehänseende.

48. Som generaladvokaten Léger förklarade i punkt 56 i sitt förslag till avgörande FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582) "[kan] varje medlemsstat, med förbehåll för samråd med den rådgivande kommittén för mervärdesskatt enligt artikel [11] i [mervärdesskattedirektivet], såsom en enda [beskattningsbar person] anse sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band. Såsom Förenade kungarikets regering har angett kan denna bestämmelse a contrario förstås så, att en och samma juridiska person endast kan utgöra en enda [beskattningsbar] person".

49. Slutsatsen att en filial som sådan inte kan ansluta sig till en mervärdesskattegrupp utan att också det bolag vilket filialen tillhör gör det, överensstämmer helt med domen FCE Bank (EU:C:2006:196), vilket ingen av parterna heller har bestritt. I den domen fann domstolen 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"(14). Domstolen slog fast att filialen inte bedrev någon självständig ekonomisk verksamhet eftersom den inte själv stod de ekonomiska risker som var förenade med utövandet av dess verksamhet(15). Domstolen drog därför slutsatsen att en filial, som inte utgör någon juridisk enhet skild från det bolag som det tillhör, inte skulle anses utgöra en från detta bolag fristående beskattningsbar person(16).

50. Skatteverket, den svenska regeringen och kommissionen har dessutom förordnat att domen FCE Bank (EU:C:2006:196) inte ska anses tillämplig i fall där filialen ingår i en mervärdesskattegrupp eftersom den genom att tillhöra denna grupp upphör att utgöra en del av det beskattningsbara bolaget för att i stället ingå i en annan beskattningsbar person, nämligen mervärdesskattegruppen.

51. Kommissionen baserar sig i stor utsträckning på sitt meddelande i vilket den påpekade att artikel 11 ska tolkas i enlighet med territorialitetsprincipen och principen om medlemsstaternas suveränitet i skattefrågor (17), vilka innebär att medlemsstaternas beskattningsrätt inte får överskrida deras respektive landgränser. Kommissionen har således hävdats att de enda som får ingå i en mervärdesskattegrupp i en medlemsstat som har infört en sådan möjlighet är de företag som har sätet för sin ekonomiska verksamhet i den medlemsstaten, eller fasta etableringsställen, tillhörande antingen dessa företag eller utländska företag, som också de är belägna i den staten.

52. Enligt min uppfattning medger inte texten i mervärdesskattedirektivet eller domstolens praxis ett sådant synsätt. Kommissionen har för övrigt själv uppgett att dess standpunkt "vid en första anblick [kan] tyckas strida mot [domen FCE Bank (EU:C:2006:196)]"(18). I motsats till kommissionens bedömning kan inte avsaknaden i nämnda dom av en hänvisning till situationen för mervärdesskattegrupper motivera att en filial som sådan upptas i en mervärdesskattegrupp.

53. Inte heller besvarar kommissionens argument, att filialen genom att ingå i mervärdesskattegruppen blir en del av en annan beskattningsbar person, frågan huruvida en filial som sådan kan upptas i en mervärdesskattegrupp, vilken måste avgöras först.

54. Den omständigheten att tillhandahållandet av tjänster mellan huvudetableringen och filialen sker mot vederlag saknar betydelse. Som domstolen slog fast i sin dom FCE Bank "[saknar även] den omständigheten att ett avtal avseende fördelningen av kostnader är för handen ... betydelse för målet i fråga eftersom ett sådant avtal inte har slutits mellan självständiga parter"(19). Vidare är det här fråga om fastställelse av pris och allokering av kostnader enligt bolagets interna beslut, något som Skandia America Corporation godtagit, i syfte att bland annat fastställa det fasta etableringsställets vinst(20).

55. Under förhandlingen har den svenska och den tyska regeringen för övrigt hänvisat till punkt 33 i domen Crédit Lyonnais, där domstolen konstaterade att "[e]tt företag som har etablerat sitt huvudkontor i en medlemsstat och ett fast driftsställe i en annan medlemsstat ska således anses vara hemmahörande i sistnämnda medlemsstat med avseende på de verksamheter som utförs där"(21).

56. Även om denna skrivning avser återfående av mervärdesskatt, antingen genom avdrag eller genom återbetalning, och inte bildandet av en mervärdesskattegrupp, medger den på intet sätt att en filial ansluter sig självständigt från huvudetableringen till en mervärdesskattegrupp. Nämnda skrivning stöder enligt min mening snarare en motsatt uppfattning till den av den svenska och den tyska regeringen företrädde, nämligen att hela bolaget inkluderas i mervärdesskattegruppen genom att det aktuella bolaget, på grund av sitt fasta etableringsställe i den medlemsstat där mervärdesskattegruppen återfinns, utgör en "person som är etablerad i medlemsstaten" i den mening som avses i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet.

57. Sist men inte minst skulle Skandia America Corporations uppfattning att den svenska filialen som sådan kan ingå i mervärdesskattegruppen i kombination med en tillämpning av principen i dom FCE Bank (EU:C:2006:196) leda till att varken tillhandahållandena mellan den amerikanska huvudetableringen och dess svenska filial eller tillhandahållandena mellan denna filial och övriga medlemmar i mervärdesskattegruppen kan beskattas.

58. Ett sådant resultat, vilket är särskilt intressant i försäkringsbranschen där det i artikel 135.1 a i mervärdesskattedirektivet föreskrivna undantaget från mervärdesskatt, och därmed ett avdragsförbud är tillämpligt, kan bara uppkomma om två oförenliga regler tillämpas. Filialen kan inte för mervärdesskatteändamål enligt domen FCE Bank (EU:C:2006:196) bilda en enda ekonomisk aktör tillsammans med det bolag som det tillhör och samtidigt avskiljas från denna aktör för samma mervärdesskatteändamål genom att ensam ingå i en mervärdesskattegrupp.

59. Det ska tilläggas att enligt artikel 11 andra stycket i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna "anta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom användning av denna bestämmelse." Domstolen har även generellt godtagit att bekämpningen av skatteundandragande och missbruk utgör en målsättning som både erkänns och uppmuntras i mervärdesskattedirektivet(22).

3. Slutsats

60. Jag anser mot bakgrund av ovan redovisade överväganden att Skatteverkets beslut att låta Skandia America Corporations svenska filial ingå som sådan i Försäkringsaktiebolaget Skandias (publ) mervärdesskattegrupp har fattats i strid med artikel 11 i mervärdesskattedirektivet.

61. Beträffande vilka konsekvenser förvaltningsrätten ska dra av det faktum att Skatteverkets beslut är rättsstridigt, kommer jag i tur och ordning att beskriva fyra olika alternativa situationer.

4. Konsekvenser av rättsstridigheten

a) Beslut att inkludera filialen i mervärdesskattegruppen får inte tillämpas

62. I denna situation ingår inte filialen i mervärdesskattegruppen. Någon mervärdesskatt kan således inte påföras de tillhandahållanden som skett mellan Skandia America Corporations huvudetablering och dess svenska filial, vilket följer av en tillämpning av den i domen FCE Bank (EU:C:2006:196) formulerade principen.

63. Däremot kan tillhandahållanden av tjänster mellan Skandia America Corporations svenska filial och den aktuella mervärdesskattegruppen påföras mervärdesskatt, varvid denna ska erläggas av Skandia America Corporation med tillämpning av artikel 193 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken "[m]ervärdesskatt skall betalas av den beskattningsbara person som utför ... ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster"(23).

b) Beslutet att inkludera filialen i mervärdesskattegruppen görs till föremål för en konform tolkning

64. Förvaltningsrätten skulle i denna situation kunna tolka beslutet att inkludera filialen i en mervärdesskattegrupp på ett sätt som gör beslutet förenligt med unionsrätten. Den skulle därvid kunna anse att yrkandet om att få ingå i mervärdesskattegruppen endast hade kunnat göras av Skandia America Corporation som sådant, och att detta därmed i sin helhet skulle ingå i mervärdesskattegruppen.

65. Det måste avgöras om ett bolag som bildats enligt rättsordningen i ett tredjeland, i

förevarande fall Förenta staterna, och som har ett fast etableringsställe i en medlemsstat, i förevarande fall Konungariket Sverige, kan inkluderas i en mervärdesskattegrupp som bildats i den medlemsstaten.

66. Jag delar den uppfattning som företräds av Förenade kungarikets regering att lydelsen i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, vilken avser "personer som är etablerade i [den medlemsstat där mervärdesskattegruppen har bildats]" medger att ett sådant bolag som äger ett fast etableringsställe i en medlemsstat i sin helhet ansluter sig till en mervärdesskattegrupp som bildats i den medlemsstaten.

67. Denna tolkning av skrivningen "personer som är etablerade" överensstämmer inte bara med begreppet etablering i den mening som avses i unionsrätten, utan också med artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet, där det föreskrivs att "[t]illhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap [ska vara föremål för mervärdesskatt]"(24). "Platsen för tillhandahållande av tjänster" ska enligt den allmänna bestämmelsen i artikel 43 anses vara "den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller *har ett fast etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänsterna görs* eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där tillhandahållaren är bosatt eller stadigvarande vistas"(25).

68. Skandia America Corporation har i förevarande fall ett fast etableringsställe i Sverige från vilket det aktuella tillhandahållandet av tjänster görs. Det kan alltså anses att Skandia America Corporation, trots att det bildats i Förenta staterna, utgör en i Sverige etablerad person i den mening som avses i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet.

69. De tillhandahållanden som gjorts mellan Skandia America Corporations huvudetablering och dess svenska filial kan i så fall inte påföras mervärdesskatt, med tillämpning av den i dom FCE Bank (EU:C:2006:196) formulerade principen.

70. Däremot skulle tillhandahållandena av tjänster mellan mervärdesskattegruppen (vilken inkluderar Skandia America Corporation) i egenskap av köpare, och dess leverantör (som skulle kunna vara etablerad i en annan medlemsstat än Konungariket Sverige eller i tredjeland) i egenskap av tillhandahållare som inte ingår i Skandia America Corporation?koncernen, kunna påföras mervärdesskatt eftersom det är fråga om "tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap" i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet.

71. Det rör sig närmare bestämt om tillhandahållande av tjänster "som görs inom en medlemsstats territorium". I denna situation är nämligen artikel 56 tillämplig då det är fråga om tjänster som tillhandahålls på elektronisk väg (punkt 1 k i den artikeln). Med avvikelse från huvudregeln i artikel 43 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs i artikel 56.1 att "[p]latsen för [här aktuella] tillhandahållanden av tjänster ... till beskattningsbara personer som är etablerade i [unionen] men inte i samma land som tillhandahållaren, skall vara den plats där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet". I förevarande fall har de aktuella tjänsterna tillhandahållits mervärdesskattegruppen, som är etablerad i Sverige och därmed utanför tillhandahållarens land, där denna tillhandahållare kan vara etablerad i tredjeland eller en annan medlemsstat än Konungariket Sverige.

72. Därmed återstår att avgöra vem som är skyldig att betala mervärdesskatten. I artikel 196 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att "[m]ervärdesskatt ska betalas av beskattningsbara personer som köper sådana tjänster som avses i artikel 56". Av denna bestämmelse följer att mervärdesskatten ska betalas av mervärdesskattegruppen i dess egenskap av köpare av tjänster.

c) Varken Skandia America Corporation eller filialen ingår i mervärdesskattegruppen

73. I enlighet med vad den svenska regeringen har yttrat vid förhandlingen grundas beslutet att inkludera en person i en mervärdesskattegrupp på personens fria val att ansluta sig till denna grupp och på Skatteverkets godkännande. Skandia America Corporation skulle kanske inte för egen räkning ha ansökt om att få ingå i mervärdesskattegruppen om det hade känt till att Skatteverket inte skulle tillåta att endast bolagets filial inkluderades. Det förefaller alltså korrekt att beslutet att inkludera Skandia America Corporations svenska filial i den aktuella mervärdesskattegruppen ska tolkas så, att Skandia America Corporation i sin helhet har blivit medlem i mervärdesskattegruppen endast om detta varit dess vilja.

74. Vore detta inte fallet skulle de i situationen enligt alternativ a ovan tillämpliga skattekonsekvenserna även göra sig gällande i förevarande fall(26).

d) Skatteverkets beslut att påföra mervärdesskatt på Skandia America Corporations tillhandahållande av tjänster till dess svenska filial kan motiveras av strävan att förhindra skatteflykt (artikel 11 andra stycket i mervärdesskattedirektivet)

75. Denna situation gör sig gällande när, såsom Skandia America Corporation har gjort gällande under förhandlingen, beslutet att låta Skandia America Corporations svenska filial ingå i mervärdesskattegruppen av skäl hänförliga till nationell rätt varken kan förklaras inte kunna tillämpas eller kan tolkas på det sätt som beskrivits inom ramen för situationerna b och c ovan. I detta fall skulle det här omtvistade beslutet av Skatteverket kunna grundas på andra stycket i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilket en medlemsstat som utnyttjat möjligheten att tillåta bildandet av mervärdesskattegrupper får "anta de åtgärder som är nödvändiga för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt genom användning av denna bestämmelse".

76. Som jag har redovisat ovan i punkterna 57 och 58 skulle ett inkluderande av enbart Skandia America Corporations svenska filial i mervärdesskattegruppen i kombination med en tillämpning av den i dom FCE Bank (EU:C:2006:196) formulerade principen leda till att tillhandahållanden mellan den amerikanska huvudetableringen och dess svenska filial inte skulle kunna påföras mervärdesskatt, medan tillhandahållanden mellan denna filial och övriga medlemmar i mervärdesskattegruppen inte heller skulle kunna påföras mervärdesskatt, denna gång med tillämpning av artikel 11 i mervärdesskattedirektivet. Detta förfarande skulle leda till ett av unionslagstiftaren inte avsett resultat, nämligen att det aktuella tillhandahållandet av tjänster undgår beskattning.

77. I detta fall ska alltså transaktioner mellan Skandia America Corporations huvudetablering och dess svenska filial påföras mervärdesskatt, varvid skatten i enlighet med vad kommissionen har hävdade, ska betalas av mervärdesskattegruppen i egenskap av köpare av tjänsterna med tillämpning av artiklarna 56 och 196 i mervärdesskattedirektivet(27).

78. Jag konstaterar att de aktuella tillhandahållandena ska mervärdesbeskattas enligt samtliga fyra ovan redovisade alternativa situationer.

79. Den första frågan ska därmed besvaras enligt följande. Artikel 11 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en filial till ett bolag som bildats enligt lagstiftningen i

ett tredjeland inte självständigt från nämnda bolag kan upptas i en mervärdesskattegrupp som bildats i den medlemsstat där filialen är etablerad. De tillhandahållanden av tjänster som gjorts mellan huvudetableringen och filialen utgör inte beskattningsbara transaktioner i mervärdesskattehänseende, i motsats till de tillhandahållanden av tjänster som gjorts mellan filialen och dess kunder såväl inom som utom mervärdesskattegruppen.

B – *Den andra tolkningsfrågan*

80. Om domstolen skulle finna att det är fråga om beskattningsbara transaktioner i mervärdesskattehänseende när koncernexternt förvärvade tjänster har tillhandahållits av ett bolags huvudetablering i tredjeland till bolagets filial som är etablerad i en medlemsstat och som ingår i en mervärdesskattegrupp som bildats i den medlemsstaten, där tillhandahållandena förenats med en allokering till filialen av kostnaderna för de externa förvärven, ska förvaltningsrättens andra fråga besvaras.

81. Förvaltningsrätten har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida detta bolags huvudetablering är "att betrakta som en beskattningsbar person som inte är etablerad i medlemsstaten enligt artikel 196 i [mervärdesskattedirektivet], med följd att förvärvaren ska beskattas för transaktionerna".

82. Enligt Skandia America Corporation och kommissionen gäller, för det fallet att tillhandahållandena mellan huvudetableringen och filialen är beskattningsbara, att mervärdesskatten ska betalas av mervärdesskattegruppen med tillämpning av artikel 196 i mervärdesskattedirektivet, enligt vilken mervärdesskatten ska betalas av den beskattningsbara person som köper de tjänster som avses i artikel 56 i det direktivet.

83. Enligt Skandia America Corporation och kommissionen gäller i en situation där det fasta etableringsstället tillhörande en beskattningsbar person som har sitt säte i utlandet ansluter sig till en mervärdesskattegrupp i den medlemsstat där nämnda grupp har bildats, att detta etableringsställe inte existerar i mervärdesskattehänseende annat än i sin egenskap av medlem i denna grupp. Kommissionen har således förordat en teleologisk tolkning av artikel 196 i mervärdesskattedirektivet som leder till slutsatsen att Skandia America Corporation borde anses utgöra en beskattningsbar person som inte är etablerad i den aktuella medlemsstaten och att mervärdesskatten ska betalas av mervärdesskattegruppen i dess egenskap av köpare av tjänster som avses i artikel 56 i mervärdesskattedirektivet.

84. Skatteverket anser å sin sida att villkoren i artikel 196 i mervärdesskattedirektivet inte är uppfyllda i förevarande fall, eftersom tillhandahållaren av de aktuella tjänsterna, Skandia America Corporation, genom sin svenska filial är etablerad i samma medlemsstat som köparen av tjänsterna, det vill säga i Sverige. Skatteverket anser följaktligen att den omständigheten att Skandia America Corporations svenska filial ingår i den svenska mervärdesskattegruppen inte hindrar att detta bolag anses utgöra en i Sverige etablerad beskattningsbar person. Härav följer enligt Skatteverket att mervärdesskatten ska betalas av Skandia America Corporation på grundval av artikel 193 i mervärdesskattedirektivet.

85. Jag delar inte Skatteverkets uppfattning. Jag erinrar om att den andra frågan endast aktualiseras i det fallet att transaktionerna mellan Skandia America Corporations huvudetablering och dess svenska filial är beskattningsbara till följd av svaret på den första frågan. Detta innebär att den svenska filialen inte heller kan anses utgöra ett av tillhandahållarens etableringsställen, utan utgör en del av köparen av tjänsterna, det vill säga mervärdesskattegruppen. Jag delar alltså Skandia America Corporations och kommissionens ståndpunkt att mervärdesskatten i ett sådant fall ska betalas av mervärdesskattegruppen med tillämpning av artikel 196 i mervärdesskattedirektivet.

86. Denna slutsats skulle kunna framstå som absurd för Skatteverket, eftersom det är uppenbart att Skandia America Corporation är etablerat i Sverige genom sin svenska filial, men detta är endast fallet om Skatteverkets uppfattning, att rättspraxis i form av domen FCE Bank (EU:C:2006:196) inte är tillämplig när filialen ingår i en mervärdesskattgrupp, godtas. Enligt min mening utgör dessa motsägelser ett ytterligare argument för att inte godta Skatteverkets och kommissionens argument avseende den första frågan.

87. Den andra frågan ska därför besvaras enligt följande. Artikel 196 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att när ett bolags huvudetablering i tredjeland utgör en beskattningsbar tillhandahållare som inte är etablerad i den medlemsstat där det har en filial, är det köparen av tjänsterna, alltså den mervärdesskattgrupp i vilken denna filial ingår, som ska beskattas för de aktuella tillhandahållandena i enlighet med artikel 56 i detta direktiv.

VI – Förslag till avgörande

88. Jag föreslår följaktligen att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som Förvaltningsrätten i Stockholm har ställt på följande sätt:

– I första hand

"1. Artikel 11 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att en filial till ett bolag som bildats enligt lagstiftningen i ett tredjeland inte självständigt från nämnda bolag kan upptas i en grupp bestående av flera bolag, vilka anses utgöra en enda beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende som bildats i den medlemsstat där filialen är etablerad. De tillhandahållanden av tjänster som gjorts mellan huvudetableringen och filialen utgör inte beskattningsbara transaktioner i mervärdesskattehänseende, i motsats till de tillhandahållanden av tjänster som gjorts mellan filialen och dess kunder såväl inom som utom denna grupp."

– I andra hand

"2. Artikel 196 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att när ett bolags huvudetablering i tredjeland utgör en beskattningsbar tillhandahållare som inte är etablerad i den medlemsstat där det har en filial, är det köparen av tjänsterna, alltså den grupp bestående av flera bolag, vilka anses utgöra en enda beskattningsbar person i mervärdesskattehänseende, i vilken denna filial ingår, som ska beskattas för de aktuella tillhandahållandena i enlighet med artikel 56 i detta direktiv."

1 – Originalspråk: franska.

2 – Dom FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punkt 41.

3 – Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

4 – Dom FCE Bank (C?210/04, EU:C:2006:196, punkt 41).

5 – Min kursivering.

6 – Dom Amplisientifica och Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, punkt 19). Min kursivering.

7 – KOM(2009) 325 slutlig, under 3.3.2.

8 – Dom kommissionen/Irland (C?85/11, EU:C:2013:217). Se även dom kommissionen/Sverige (C?480/10, EU:C:2013:263), dom kommissionen/Nederländerna (C?65/11, EU:C:2013:265), dom kommissionen/Finland (C?74/11, EU:C:2013:266), dom kommissionen/Förenade kungariket (C?86/11, EU:C:2013:267), och dom kommissionen/Republiken Tjeckien (C?109/11, EU:C:2013:269).

9 – Dom kommissionen/Irland (EU:C:2013:217, punkt 50).

10 – Min kursivering.

11 – Min kursivering.

12 – Cornu, G., *Vocabulaire juridique*, 9 utgåvan, PUF, Paris, 2011, s. 752.

13 – Dom Heerma, C?23/98, EU:C:2000:46.

14 – FCE Bank (EU:C:2006:196, punkt 34).

15 – Ibidem (punkterna 35–41).

16 – Ibidem (punkt 41).

17 – KOM(2009) 325 slutlig, under punkt 3.3.2.1.

18 – Ibidem, under punkt 3.3.2.2.

19 – (EU:C:2006:196, punkt 40). I punkt 41 preciserade domstolen att filialen inte kunde "anses utgöra en skattskyldig person *på grund av de kostnader som fördelats på driftstället till följd av nämnda tillhandahållande*". Min kursivering.

20 – Se även, för ett liknande resonemang, punkterna 65 och 66 i generaladvokaten Légers förslag till avgörande i målet FCE Bank (EU:C:2005:582).

21 – C?388/11, EU:C:2013:541.

22 – Se, bland annat, dom Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 71), Kittel och Recolta Recycling (C?439/04 och C?440/04, EU:C:2006:446, punkt 54), R (C?285/09, EU:C:2010:742, punkt 36), Tanoarch (C?504/10, EU:C:2011:707, punkt 50), Mahagében (C?80/11 och C?142/11, EU:C:2012:373, punkt 41), Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punkt 35), och Stroy trans (C?642/11, EU:C:2013:54, punkt 46).

23 – Artikel 196 i mervärdesskattedirektivet som, jämförd med artikel 56 däri, ålägger köparen av tjänster att betala mervärdesskatten, är inte tillämplig i förevarande fall, eftersom de aktuella tjänsterna inte har tillhandahållits "beskattningsbara personer som är etablerade i [unionen] men inte i samma land som tillhandahållaren". Mervärdesskattegruppen i egenskap av köpare av tjänster är etablerad i Sverige där även tillhandahållaren av de aktuella tjänsterna – Skandia

America Corporation – är etablerad via sin svenska filial. Därmed är artikel 43 i direktivet tillämplig, enligt vilken "[p]latsen för tillhandahållande av tjänster skall anses vara den plats där tillhandahållaren har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet *eller har ett fast etableringsställe från vilket tillhandahållandet av tjänsterna görs*". Min kursivering.

24 – Min kursivering.

25 – Min kursivering.

26 – Se punkterna 62 och 63 i detta förslag till avgörande.

27 – För en mera fullständig analys, se punkterna 81–87 i detta förslag till avgörande.