



Datum van
inontvangstneming

:

07/02/2013

Zaak C-7/13

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

7 januari 2013

Verwijzende rechter:

Förvaltningsrätten te Stockholm (Zweden)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

28 december 2012

Verzoekende partij:

Skandia America Corporation USA, filial Sverige

Verwerende partij:

Skatteverket

[OMISSIS]

Zaak

Belasting over de toegevoegde waarde over de afrekeningstijdvakken januari-december 2007 en januari-december 2008 [OMISSIS]

[OMISSIS]

Ter terechtzitting heeft het rät de volgende beschikking gegeven:

BESCHIKKING

Het Hof wordt overeenkomstig de bijlage hierbij (bijlage bij het proces-verbaal) krachtens artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing.

De behandeling van de zaak wordt geschorst tot de beslissing van het Hof of andersluidende beslissing.

[OMISSIS]

Verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU betreffende de uitlegging van de artikelen 9, lid 1, 11 en 196 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

- 1 De prejudiciële verwijzing van het Förvaltningsrätt te Stockholm (rechtbank in bestuurszaken te Stockholm) strekt tot verduidelijking hoe de bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) moeten worden uitgelegd in het geval van btw-groepen. De uitleggingsvragen zijn gerezen in twee btw-zaken waarin Skandia America Corporation USA Filial Sverige (SACSE) door het Skatteverk voor de btw in Zweden was geregistreerd en van haar in een later stadium verschuldigde btw voor bepaalde diensten was gevorderd. SACSE is een dochteronderneming van de in de Verenigde Staten van Amerika gevestigde vennootschap Skandia America Corporation (SAC). SACSE maakt deel uit van de in Zweden gevestigde btw-groep Försäkringsaktiebolag Skandia (publ) (btw-groep). Volgens het Skatteverk zijn bepaalde IT-diensten van SAC voor SACSE verricht onder bezwarende titel en vormden zij belastbare transacties waarover SAC via haar vaste inrichting SACSE in Zweden btw verschuldigd is. SACSE stelde tegen het besluit van het Skatteverk beroep in bij het Förvaltningsrätt te Stockholm. De eerste vraag van het Förvaltningsrätt strekt tot verduidelijking of de diensten van SAC, met kostentoedeling aan SACSE, belastbare handelingen vormen. Indien het Hof de eerste vraag bevestigend beantwoordt, wenst het Förvaltningsrätt ook een antwoord op de vraag of SAC moet worden beschouwd als een niet in Zweden gevestigde belastingplichtige in de zin van artikel 196 van de richtlijn, met het gevolg dat de dienstontvanger over de transacties wordt belast.

Toepasselijke Unierechtelijke bepalingen

- 2 De zaak betreft btw voor de belastingjaren 2007 en 2008 en dus een periode waarin richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde van toepassing was.
- 3 Volgens artikel 2, lid 1, sub c, van de richtlijn zijn de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan btw onderworpen.

(omissis)

- 4 Volgens artikel 9, lid 1, van de richtlijn wordt als „belastingplichtige” beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.
- 5 Volgens artikel 11 van de richtlijn kan elke lidstaat, na raadpleging van het raadgevend Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde, bepalingen vaststellen volgens welke personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat

gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige worden aangemerkt.

- 6 Volgens artikel 56, lid 1, sub c en k, van de richtlijn is de plaats voor diensten verricht door raadgevende personen, enz. en voor langs elektronische weg verrichte diensten, en met name de in bijlage II bedoelde diensten, de plaats waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft, indien de afnemer een belastingplichtige is die in de Gemeenschap, doch buiten het land van de dienstverrichter is gevestigd. Bijlage II noemt met name het onderhoud op afstand van programma's en uitrustingen en de bijwerking ervan.
- 7 Volgens artikel 193 van de richtlijn is de btw verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare dienst verricht, tenzij de artikelen 194 tot en met 199 en artikel 202 anders bepalen.
- 8 Volgens artikel 196 van de richtlijn is de btw verschuldigd door de belastingplichtige afnemer van een in artikel 56 bedoelde dienst, indien de dienstverrichter een niet in de lidstaat gevestigde belastingplichtige is.

Toepasselijke nationale bepalingen

- 9 Overeenkomstig hoofdstuk 1, § 1, mervärdesskattelag (1994:200) (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ML”) moet aan de staat btw worden betaald over de belastbare handelingen die in het binnenland in verband met goederen en diensten worden verricht in het kader van een beroepsactiviteit. Deze bepaling strekt tot omzetting van artikel 2, lid 1, van de richtlijn.
- 10 Uit hoofdstuk 6a, §§ 1-4, ML blijkt met name het volgende. Twee of meerdere marktdeelnemers kunnen worden beschouwd als één marktdeelnemer (btw-groep) en de activiteit die zij uitoefenen, als één enkele activiteit. In een btw-groep dient slechts één marktdeelnemer een vaste inrichting in Zweden te hebben. Een btw-groep mag alleen betrekking hebben op marktdeelnemers die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn. Een btw-groep wordt gevormd bij een besluit van het Skatteverk betreffende de btw-registratie na verzoek van de leden. Deze bepaling is ingevoerd op grond van de machtiging die in artikel 11 van de richtlijn is vervat.
- 11 Volgens hoofdstuk 5, § 7, eerste alinea, ML vormen de in de tweede alinea genoemde diensten binnenlandse handelingen wanneer zij worden verricht vanuit een land buiten de EU en de dienstontvanger een marktdeelnemer is die voor zijn economische activiteit in Zweden is gevestigd. De tweede alinea betreft met name diensten verricht door raadgevende personen, enz., en langs elektronische weg verrichte diensten, onderhoud op afstand van programma's en uitrustingen en de bijwerking ervan. Deze bepaling strekt tot omzetting van artikel 56 van de richtlijn.

- 12 Volgens hoofdstuk 1, § 2, eerste alinea, subalinea 1, ML is degene die handelingen in de zin van hoofdstuk 1, § 1, verricht, daarover btw verschuldigd, tenzij subalinea 2-4 anders bepalen. Uit subalinea 2 van de eerste alinea volgt dat de ontvanger van diensten in de zin van hoofdstuk 5, § 7, ML van een buitenlandse ondernemer de btw over de aankoop verschuldigd is. Deze bepalingen strekken tot omzetting van de artikelen 193 en 196 van de richtlijn.
- 13 Volgens hoofdstuk 1, § 15, ML is een buitenlandse ondernemer een marktdeelnemer die voor zijn economische activiteit niet in Zweden is gevestigd of aldaar geen vaste inrichting heeft en er evenmin woont of een vaste verblijfplaats heeft.

Feiten

- 14 SAC is voor haar economische activiteiten gevestigd in de Verenigde Staten van Amerika en was tijdens de hier relevante periode het bedrijf dat op wereldniveau IT-diensten voor het Skandia-concern aankocht. SAC is ook in Zweden actief via haar dochteronderneming SACSE met ongeveer 100 werknemers. SAC voorzag verschillende bedrijven van het concern en haar dochteronderneming SACSE van de extern aangekochte IT-diensten. SACSE maakt sinds 11 juli 2007 deel uit van de btw-groep. SACSE had tot taak de extern aangekochte IT-diensten af te werken tot het eindproduct, de IT-productie. De IT-productie werd vervolgens ter beschikking gesteld van vennootschappen van het concern, al dan niet lid van de btw-groep. De diensten zijn beschikbaar zowel tussen SAC en SACSE als tussen SACSE en de overige vennootschappen van het concern tegen een zogenaamde mark-up van 5 %. Tussen SAC en SACSE werden de kosten toegedeeld door opstelling van interne facturen.
- 15 Het Skatteverk besliste btw te vorderen over de diensten van SAC aan de Zweedse dochteronderneming SACSE aangezien de aankopen volgens het Skatteverk belastbare handelingen vormen. Het Skatteverk was voorts van mening dat SAC belasting verschuldigd is. Het Skatteverk registreerde daartoe SACSE als belastingplichtige en debiteerde belasting bij haar registratie, op grond dat zij de inrichting van SAC in Zweden was.
- 16 SACSE stelde bij het Förvaltningsrätt beroep tot nietigverklaring van deze besluiten in. Volgens SACSE is er geen rechtsgrondslag om btw te heffen over transacties tussen een hoofdinrichting en een dochteronderneming, noch om de dochteronderneming voor de btw te registreren parallel met de bestaande registratie van de btw-groep.

Standpunten van de partijen

- 17 Als reden voor zijn besluit tot belasting van de transacties voerde het *Skatteverk* met name het volgende aan. De Zweedse economische activiteit die SAC via

SACSE uitoefent, is geregistreerd in de btw-groep. SAC, die in de Verenigde Staten van Amerika is gevestigd, kan evenwel geen deel uitmaken van de Zweedse btw-groep en voor de toepassing van de btw betekent dit dat twee verschillende belastingplichtigen, SAC en de btw-groep, de activiteit van SAC uitoefenen. SAC kocht extern IT-diensten en deze diensten zijn dan gebruikt en verwerkt door SACSE. SACSE verkocht dan deze diensten door aan andere bedrijven van de btw-groep. SAC betaalde de externe leveranciers en stelde dan voor SACSE een interne factuur met een bepaalde opslag op. Volgens het Skatteverk vond deze kostentoedeling, wat de btw betreft, plaats tussen twee verschillende belastingplichtigen, SAC en de btw-groep. De kostentoedeling houdt verband met het beschikbaar stellen van de diensten, namelijk de btw-groep kan via SACSE de IT-diensten gebruiken die SAC heeft aangekocht. Tussen SAC en de btw-groep worden dus belastbare diensten onder bezwarende titel ter beschikking gesteld. Volgens het Skatteverk dient SAC niet te worden beschouwd als een buitenlandse ondernemer overeenkomstig hoofdstuk 1, § 15, ML, aangezien SAC via haar dochteronderneming een vaste inrichting in Zweden heeft. Overeenkomstig hoofdstuk 1, § 2, eerste alinea, subalinea 1, ML is het dus SAC die belastingplichtige is aangezien zij de dienstverrichter is. Ten slotte is het Skatteverk van mening dat SACSE moet worden geregistreerd voor de btw. De registratie brengt evenwel niet mee dat SACSE moeten worden beschouwd als een van de btw-groep losstaande belastingplichtige. Het registratienummer behoort niet toe aan SACSE, maar aan SAC in haar geheel. Het registratienummer moet worden gebruikt om de transacties waarvoor SAC belastingplichtige is, d.w.z. voor transacties tussen SAC en de btw-groep, in de boekhouding te verwerken. Deze mening is niet in strijd met het arrest van het Hof van 22 mei 2008, *Ampliscientifica*, C-162/07, Jurispr. blz. I-4019.

- 18 *SACSE* baseert haar standpunt met name op het volgende. SAC en SACSE hebben onderling geen prestaties uitgewisseld. Interne facturen zijn uiteindelijk opgesteld om te voldoen aan wettelijke vereisten betreffende de inkomstenbelasting met het oog op een correcte verdeling van de winst van SAC tussen de respectieve landen van vestiging van het hoofdkantoor en de dochteronderneming. Wanneer een transactie tussen het hoofdkantoor van een onderneming en haar dochteronderneming plaatsvindt, is er bovendien geen sprake van een transactie tussen twee partijen. Transacties binnen één en dezelfde rechtspersoon, als hier aan de orde, vallen buiten de werkingssfeer van de btw. Dit beginsel dat er geen handelingen worden verricht, is bevestigd in het arrest van het Hof van 23 maart 2006, *FCE Bank*, C-210/04, Jurispr. blz. I-2803. In zijn arrest verklaarde het Hof dat prestaties over en weer moeten worden uitgewisseld tussen personen die zelfstandig zijn en een zelfstandige economische activiteit uitoefenen, om te kunnen spreken van een belastbare transactie. Noch in de ML, noch in de btw-richtlijn is enige steun te vinden voor de opvatting van het Skatteverk dat een dochteronderneming na registratie in een btw-groep „losstaat” van de rechtspersoon waartoe de dochteronderneming behoort, in dier voege dat de dochteronderneming ten aanzien van het hoofdkantoor een zelfstandige economische activiteit uitoefent. Eenzelfde standpunt als dat van het Skatteverk is

verdedigd door het Raadgevend Comité voor de belasting over de toegevoegde waarde van de Europese Commissie in documenten ter bespreking met de Raad en het Parlement (COM(2009) 325). De brief van de Commissie kan in geen geval worden beschouwd als een uitlegging van het geldende recht krachtens de richtlijn en/of de nationale bepalingen inzake btw-groepen. Als gevolg van de nieuwe definitie die het Skatteverk aan transacties geeft, zijn alle kostentoedelingen tussen een hoofdkantoor en een dochteronderneming betreffende intern gemaakte kosten en extern aangekochte diensten onderworpen aan belasting, wanneer geen van de vestigingen deel uitmaakt van een btw-groep. Dat heeft in de financiële sector grote gevolgen, want niet alleen de btw-last wordt hoger, maar ook worden de administratieve formaliteiten omslachtiger voor de vaststelling van de aftrekbare btw, de prijsvaststelling, de maatstaf van heffing enz. Het begrip transacties kan enkel worden gewijzigd door een wijziging van de richtlijn. SACSE stelt zich voorts vele vragen over het feit dat het Skatteverk SACSE als belastingplichtige beschouwt voor de belasting die bij besluit van het Skatteverk aan SAC wordt gevorderd. Uit het arrest Ampliscientifica Srl (reeds aangehaald) volgt dat er geen mogelijkheid is om een belastingplichtige tegelijk te beschouwen als lid van een btw-groep en als afzonderlijke belastingplichtige, wanneer een lidstaat heeft gekozen voor invoering van de btw-groeperegeling. Het arrest sluit dus uit dat de in casu aan de orde zijnde diensten op een andere wijze worden geboekt dan via het registratienummer van de btw-groep, waaronder SACSE reeds is geregistreerd.

Noodzaak van een prejudiciële beslissing en prejudiciële vragen

- 19 In de zaak voor het Förvaltningsrätt zijn de opvattingen verdeeld over de vraag of het beschikbaar stellen van diensten, waarbij de kosten worden toegedeeld aan de geregistreerde zetel van een bedrijf in een derde land en de vaste inrichting ervan in een lidstaat, een belastbare handeling vormt indien de vaste inrichting in de lidstaat deel uitmaakt van een btw-groep, en over de vraag wie de belasting in een dergelijk geval verschuldigd is. De vraag is dus gedeeltelijk of de interne facturering van toegedeelde kosten kan worden gelijkgesteld met de betaling van een vergoeding, en gedeeltelijk of de geregistreerde zetel van het bedrijf in een derde land en de dochteronderneming in de lidstaat voor de btw moeten worden beschouwd als personen die onafhankelijk van elkaar zijn op grond dat de dochteronderneming deel uitmaakt van een btw-groep.
- 20 Uit het arrest FCE Bank plc (reeds aangehaald) volgt dat de leveringen van goederen of de verrichting van diensten met een kostentoedeling aan verschillende delen van een vennootschap geen belastbare handelingen vormen ongeacht of de verschillende delen van de vennootschap in verschillende landen liggen. Volgens het Hof is beslissend of de twee delen van de vennootschap onafhankelijk van elkaar een economische activiteit uitoefenen. In de zaak FCE Bank plc oefende de dochteronderneming ten aanzien van de moedervernootschap geen onafhankelijke economische activiteit uit aangezien de dochteronderneming zelf niet het

bedrijfsrisico van haar economische activiteit droeg. De vennootschap en haar dochteronderneming vormden volgens het Hof één en dezelfde belastingplichtige. Voor het Hof was er dus geen aanleiding om te beslissen of de kostentoedeling moest worden gelijkgesteld met de betaling van een vergoeding voor de diensten. Voor zover het Förvaltningsrätt kan vaststellen, had het Hof verder geen gelegenheid om deze vraag te onderzoeken.

- 21 Het Skatteverk stelde zich in zijn besluiten op het standpunt dat een dienst tussen een vennootschap in een derde land en haar Zweedse dochteronderneming een belastbare handeling is indien de dochteronderneming deel uitmaakt van een btw-groep in Zweden. Volgens het Skatteverk maakt de dochteronderneming in een dergelijk geval zowel van de vennootschap als van de btw-groep deel uit. Een dienst tussen de vennootschap en haar dochteronderneming moet in deze omstandigheden voor de toepassing van de btw-wet worden beschouwd als een dienst tussen de vennootschap en de btw-groep, dat wil zeggen tussen twee belastingplichtigen die onafhankelijk van elkaar economische activiteiten uitoefenen. De kostentoedeling binnen de vennootschap kan in een dergelijk geval worden beschouwd als de vergoeding voor de diensten.
- 22 De Commissie stelde zich in haar mededeling van documenten ter bespreking met de Raad en het Parlement (COM(2009) 325) op het volgende standpunt over de hier gerezen vragen. Terwijl ieder groepslid zijn eigen rechtsvorm behoudt, krijgt de figuur van de btw-groep, uitsluitend voor btw-doeleinden, voorrang boven rechtsvormen naar bijvoorbeeld civiel recht of vennootschapsrecht. Door toe te treden tot een btw-groep maakt het groepslid zich dus voor btw-doeleinden los van iedere andere rechtsvorm die op datzelfde ogenblik bestaat, om deel uit te maken van een nieuwe afzonderlijke belastingplichtige, namelijk de btw-groep. Dit betekent dat wanneer een belastingplichtige tot een btw-groep toetreedt, de diensten die hij nadien verricht ten behoeve van zijn vaste inrichting in het buitenland, worden aangemerkt als diensten tussen twee afzonderlijke belastingplichtigen.
- 23 Volgens het tegenovergestelde standpunt laat de toetreding van de dochteronderneming tot de btw-groep de status van de dochteronderneming als niet-belastingplichtige ten aanzien van het hoofdkantoor onverlet. Volgens dit standpunt is er geen grond om transacties tussen de geregistreerde zetel van de buitenlandse vennootschap en de dochteronderneming in Zweden te belasten. De dochteronderneming wordt op basis van het arrest FCE Bank plc (reeds aangehaald) geacht geen onafhankelijke belastingplichtige te vormen en interne transacties met en van de dochteronderneming zijn dus niet belastbaar.
- 24 Het Hof blijkt geen gelegenheid te hebben gehad om een standpunt in te nemen over de vraag hoe de dochteronderneming van een vennootschap voor btw-doeleinden moet worden behandeld nadat zij tot een btw-groep is toegetreden, en of de belasting van de transacties tussen de dochteronderneming en het hoofdkantoor in het buitenland daardoor wordt beïnvloed. Gelet op de ervaring

van het Förvaltningsrätt kan er reden zijn om te vrezen dat de btw-richtlijn op dit punt niet op dezelfde wijze in alle lidstaten wordt toegepast.

- 25 Indien diensten die worden verricht tussen een hoofdkantoren in een derde land en een dochteronderneming in een lidstaat belastbare handelingen vormen, rijst ook de vraag wie de btw verschuldigd is. In het geval van de hier voor het Förvaltningsrätt aan de orde zijnde diensten is het volgens artikel 196 van de richtlijn de afnemer van deze diensten die de btw verschuldigd is indien die afnemer een belastingplichtige is en de dienstverrichter een niet in de lidstaat gevestigde belastingplichtige is. Voor het antwoord op de vraag wie de belasting verschuldigd is, moet dus worden uitgemaakt of de dienstverrichter moet worden geacht al dan niet in de lidstaat te zijn gevestigd.
- 26 Indien het Hof op de eerste vraag antwoordt dat de band tussen de dochteronderneming en het hoofdkantoor van de vennootschap wordt beïnvloed door de toetreding van de dochteronderneming tot een btw-groep zodat de diensten die zij onderling verrichten, voor de toepassing van de btw kunnen worden geacht te zijn verricht tussen twee zelfstandige belastingplichtigen, rijst de vraag of de toetreding tot de btw-groep ook de band van de vennootschap met het grondgebied van de lidstaat beïnvloedt. De vraag is dus of de toetreding van de dochteronderneming tot de btw-groep de band tussen de dochteronderneming en het hoofdkantoor in die voege beïnvloedt dat de vennootschap niet kan worden geacht via haar dochteronderneming een vestiging in de lidstaat te hebben. Het Hof lijkt niet eerder in de gelegenheid te zijn geweest om die vraag te beantwoorden.

Tegen deze achtergrond verzoekt het Förvaltningsrätt om een antwoord op de volgende vragen:

1. Vormt de verrichting van extern aangekochte diensten door het hoofdkantoor van een vennootschap in een derde land ten behoeve van haar dochteronderneming in een lidstaat, waarbij de kosten voor de aankoop worden toegedeeld aan de dochteronderneming, een belastbare handeling wanneer de dochteronderneming in de lidstaat deel uitmaakt van een btw-groep?
2. Indien de eerste vraag bevestigend moet worden beantwoord, dient het hoofdkantoor in het derde land dan te worden beschouwd als een niet in de lidstaat gevestigde belastingplichtige in de zin van artikel 196 van richtlijn 2006/112/EG, met het gevolg dat de afnemer belasting over de handelingen verschuldigd is?