

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 11 mars 2021 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 9 – Beskattningsbar person – Begrepp – Artikel 11 – Mervärdesskattegrupp – Ett bolags huvudetablering och filial ligger i två olika medlemsstater – Huvudetableringen ingår i en mervärdesskattegrupp som filialen inte ingår i – Huvudetableringen tillhandahåller filialen tjänster och allokerar kostnaderna för dessa till filialen”

I mål C-812/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) genom beslut av den 24 oktober 2019, som inkom till domstolen den 4 november 2019, i målet

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial,

mot

Skatteverket,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Kumin samt domarna T. von Danwitz (referent) och P.G. Xuereb,

generaladvokat: E. Tanchev,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, genom T. Karlsson,
- Skatteverket, genom K. Alvesson, i egenskap av ombud,
- Danmarks regering, genom J. Nymann-Lindegren, M.P. Jespersen och M.S. Wolff, samtliga i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom E. Toutain och E. de Moustier, båda i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal, K. Simonsson och G. Tolstoy, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1, 9.1 och 11 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, som är den svenska filialen till det danska bolaget Danske Bank A/S, och å andra sidan Skatteverket. Målet rör ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden angående mervärdesskattelagen (1994:200) (nedan kallad ML).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:
”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 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.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”
- 5 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.”

Dansk rätt

- 6 I Danmark har artikel 11 i mervärdesskattedirektivet införlivats genom 47 § fjärde stycket i lov om merværdiafgift (mervärdesskattelagen). Den bestämmelsen tillåter bland annat flera beskattningsbara personer med samma ägare att ingå i en så kallad fællesregistrering, vilket är en dansk mervärdesskattegrupp. Det framgår även av nämnda bestämmelse att fællesregistrering endast kan ske

mellan företag som är etablerade i Danmark, vilket innebär att en huvudetablering eller en filial endast kan bli medlem i en dansk mervärdesskattegrupp om de utgör fasta driftställen i Danmark.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 7 Danske Bank A/S har sin huvudetablering i Danmark. Bolaget bedriver sin verksamhet i Sverige genom en filial, Danske Bank, Danmark, Sverige Filial. Danske Banks huvudetablering är medlem i en dansk mervärdesskattegrupp som bildats enligt den danska lagstiftning som införlivar artikel 11 i mervärdesskattedirektivet. Bolagets svenska filial är inte medlem i någon svensk mervärdesskattegrupp.
- 8 Danske Bank använder en IT-plattform i sin nordiska verksamhet som till stora delar är gemensam för bolagets samtliga etableringar. För den svenska filialens nyttjande av plattformen i den svenska verksamheten allokerar Danske Banks huvudetablering kostnader till filialen.
- 9 Genom sin ansökan om förhandsbesked till Skatterättsnämnden ville Danske Banks svenska filial få klarhet i huruvida den omständigheten att Danske Banks huvudetablering ingår i en dansk mervärdesskattegrupp medför att mervärdesskattegruppen ska betraktas som en egen beskattningsbar person i förhållande till filialen i Sverige vid tillämpningen av bestämmelserna i ML. Filialen ville även få klarhet i huruvida den danska mervärdesskattegruppens tjänster, för vilka kostnaderna allokeras till filialen, ska ses som omsättningar i mervärdesskattehänseende, och huruvida filialen ska förvärvsbeskatta sig i Sverige.
- 10 Skatterättsnämnden fann i förhandsbesked av den 23 november 2018 att den danska mervärdesskattegrupp som Danske Banks huvudetablering ingår i och bolagets svenska filial ska betraktas som två skilda beskattningsbara personer, eftersom huvudetableringen lösgjort sig från den svenska filialen genom att ingå i en dansk mervärdesskattegrupp i enlighet med danska mervärdesskatteregler. Vidare fann Skatterättsnämnden att huvudetableringens tillhandahållande av tjänster, för vilka kostnaderna allokeras till filialen i Sverige, utgör omsättning av tjänst.
- 11 Danske Banks svenska filial överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked till Högsta förvaltningsdomstolen och gjorde gällande följande. Danske Banks huvudetablering och filialen ska betraktas som en och samma beskattningsbara person och allokeringar från huvudetableringen till filialen utgör inte omsättning i mervärdesskattehänseende. Filialen bedriver inte någon självständig ekonomisk verksamhet och ingår inte i en mervärdesskattegrupp i Sverige. Filialen kan därför inte skiljas från huvudetableringen.
- 12 Skatteverket yrkade att förhandsbeskedet skulle fastställas och anförde följande. Den danska lagstiftningen 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.
- 13 Högsta förvaltningsdomstolen har i sin begäran om förhandsavgörande påpekat att det finns två möjliga tolkningar av de relevanta bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet. Ett sätt att tolka dessa bestämmelser är enligt Högsta förvaltningsdomstolen att anse – med tillämpning av den rättspraxis som följer av domen av den 23 mars 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196) – att den svenska filialen, som inte är självständig i förhållande till Danske Banks huvudetablering och inte ingår i en mervärdesskattegrupp i Sverige, är en del av samma beskattningsbara person som huvudetableringen, även om huvudetableringen ingår i en dansk mervärdesskattegrupp. Ett annat sätt att tolka bestämmelserna är att anse att Danske Banks huvudetablering genom att ingå i den danska mervärdesskattegruppen har skiljt sig från den beskattningsbara person som huvudetableringen och dess svenska filial tillsammans ska anses utgöra vid transaktioner dem emellan.

- 14 Högsta förvaltningsdomstolen har angett att EU-domstolen i domen av den 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), slog fast att en filial som inte är självständig i förhållande till ett utländskt bolags huvudetablering, men som ingår i en mervärdesskattegrupp i en medlemsstat, utgör en enda beskattningsbar person tillsammans med övriga medlemmar i gruppen. Detta innebär att de tjänster som huvudetableringen tillhandahåller filialen mot ersättning ska anses ha tillhandahållits själva gruppen och inte filialen. Det rör sig således om transaktioner mellan två skilda beskattningsbara personer. Nyss nämnda dom avsåg emellertid ett typfall där filialen ingår i en mervärdesskattegrupp, medan det i det nu aktuella målet är huvudetableringen som ingår i en mervärdesskattegrupp.
- 15 Högsta förvaltningsdomstolen har även hänvisat till de riktlinjer som mervärdesskattekommittén antog vid sitt 105:e möte den 26 oktober 2015, av vilka det framgår att kommittén med stor majoritet ansåg att den mervärdesskattegrupp i vilken huvudetableringen, som är belägen i en medlemsstat, ingår och filialen, som är belägen i en annan medlemsstat, ska betraktas som två skilda beskattningsbara personer i ett fall som det nu aktuella.
- 16 Det är mot denna bakgrund som Högsta förvaltningsdomstolen har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Utgör en svensk filial till en bank med huvudetablering i en annan medlemsstat en egen beskattningsbar person när huvudetableringen tillhandahåller filialen tjänster och allokeringar 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?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 17 Högsta förvaltningsdomstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 9.1 och 11 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att ett bolags huvudetablering, som är belägen i en medlemsstat och ingår i en mervärdesskattegrupp som bildats med stöd av artikel 11, och detta bolags filial, som är etablerad i en annan medlemsstat, ska anses utgöra skilda beskattningsbara personer när huvudetableringen tillhandahåller filialen tjänster och allokeringar kostnaderna för dessa till filialen.
- 18 EU-domstolen gör följande bedömning. Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tjänster som tillhandahålls mot ersättning inom en medlemsstats territorium vara föremål för mervärdesskatt om de tillhandahålls av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap.
- 19 Enligt artikel 9.1 första stycket i mervärdesskattedirektivet avses med ”beskattningsbar person” den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.
- 20 Vad beträffar det fallet att ett bolags huvudetablering, som är belägen i en medlemsstat, tillhandahåller tjänster till en filial till detta bolag, som är belägen i en annan medlemsstat, har domstolen slagit fast att ett sådant tillhandahållande 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 avsaknad av ett rättsförhållande mellan en filial och dess huvudkontor, som tillsammans bildar en enda beskattningsbar person, utgör det ömsesidiga utbytet av prestationer mellan dessa enheter interna icke beskattningsbara flöden, till skillnad från skattepliktiga transaktioner som utförs med tredje parter (dom av den 24 januari 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punkterna 37 och 38 samt där angiven rättspraxis).
- 21 För att fastställa huruvida ett sådant rättsförhållande föreligger ska det prövas huruvida filialen 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 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 mars 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punkt 35, och dom av den 24 januari 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

- 22 När det gäller kvalificeringen av det rättsförhållande som råder mellan ett bolags huvudetablering och dess filial, ska hänsyn emellertid även tas till att dessa eventuellt ingår i en mervärdesskattegrupp som bildats enligt artikel 11 första stycket i mervärdesskattedirektivet.
- 23 Enligt den bestämmelsen 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.
- 24 Själva ordalydelsen i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet innehåller en geografisk begränsning, vilket innebär att en medlemsstat inte får föreskriva att en mervärdesskattegrupp kan omfatta personer som är etablerade i en annan medlemsstat. Det framgår av handlingarna i målet att endast fasta driftställen i Danmark kan ingå i en dansk mervärdesskattegrupp enligt den danska lagstiftning som införlivar nyss nämnda bestämmelse.
- 25 När det gäller verkningarna av att ingå i en mervärdesskattegrupp som bildats enligt artikel 11 i mervärdesskattedirektivet, har EU-domstolen slagit fast att en sådan grupp utgör en enda beskattningsbar person. Klassificeringen som en enda beskattningsbar person innebär att medlemmarna i mervärdesskattegruppen inte längre separat kan underteckna mervärdesskattedeclarationer 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 av den 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punkterna 28 och 29 och där angiven rättspraxis).
- 26 Av detta följer att när ett bolags huvudetablering och filial är belägna i olika medlemsstater och en av dem ingår i en mervärdesskattegrupp, ska rättsförhållandet dem emellan bedömas med beaktande av dels att mervärdesskattegruppen anses utgöra en enda beskattningsbar person, dels de geografiska begränsningar som gäller för denna grupp.
- 27 I det avseendet har EU-domstolen slagit fast att tjänster som en huvudetablering i tredjeland tillhandahåller sin filial belägen i en medlemsstat utgör beskattningsbara transaktioner när filialen ingår i en mervärdesskattegrupp (dom av den 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punkt 32). Den princip som slogs fast i nyss nämnda dom är dock även tillämplig när tjänsterna tillhandahålls mellan en huvudetablering, som är belägen i en medlemsstat och ingår i en mervärdesskattegrupp i den medlemsstaten, och en filial som är etablerad i en annan medlemsstat.
- 28 Vad beträffar det nu aktuella fallet kan det konstateras att Danske Banks huvudetablering ingår i en dansk mervärdesskattegrupp. Detta förhållande innebär att det i mervärdesskattehänseende är den danska mervärdesskattegruppen som ska anses tillhandahålla de tjänster som är aktuella i det nationella målet.
- 29 Vidare kan Danske Banks svenska filial inte anses ingå i den danska mervärdesskattegruppen, med hänsyn till de geografiska begränsningar som följer av artikel 11 första stycket i mervärdesskattedirektivet.
- 30 Följaktligen kan den danska mervärdesskattegrupp som Danske Banks huvudetablering ingår i och bolagets svenska filial inte anses utgöra en enda beskattningsbar person.
- 31 Vad Danske Bank har anfört i målet föranleder ingen annan bedömning.
- 32 Bolaget har för det första gjort gällande att den situation som var aktuell i det mål som avgjordes genom domen av den 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), skiljer sig från den nu aktuella situationen, vilket motiverar en skillnad i behandling. EU-domstolen finner

dock att varken den omständigheten att det i det nu aktuella nationella målet – i motsats till vad som var fallet i Skandia-målet – inte är filialen, utan Danske Banks huvudetablering som ingår i mervärdesskattegruppen, eller den omständigheten att huvudetableringen inte är belägen i ett tredjeland utan i en medlemsstat, föranleder en annan bedömning än den som gjordes i nämnda dom, med hänsyn till de geografiska begränsningar som gäller för mervärdesskattegrupper som bildats enligt artikel 11 i mervärdesskattedirektivet.

- 33 Vidare finner EU-domstolen, i motsats till vad Danske Bank har gjort gällande, att ordalydelsen i artikel 11 i mervärdesskattedirektivet visserligen utgör hinder för att en medlemsstat föreskriver att en mervärdesskattegrupp även kan omfatta personer som är etablerade utanför dess territorium, men att det ändå är så, att förekomsten av en mervärdesskattegrupp i denna medlemsstat i förekommande fall ska beaktas vid beskattningen i andra medlemsstater, bland annat när dessa medlemsstater bedömer de skattemässiga skyldigheterna för en filial som är etablerad på deras territorium.
- 34 EU-domstolen ska till sist behandla principen om skatteneutralitet, som också har åberopats av Danske Bank. Principen om skatteneutralitet utgör en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt och den utgör hinder för att likartade ekonomiska transaktioner, vilka följaktligen konkurrerar med varandra, behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 maj 2008, Amplisientifica och Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punkt 25 och där angiven rättspraxis). Med hänsyn till de verkningar som följer av att en mervärdesskattegrupp bildas och de geografiska begränsningar som gäller för en sådan grupp, kan en transaktion mellan Danske Banks filial i Sverige och den danska mervärdesskattegrupp som bolagets huvudetablering ingår i inte anses likna en transaktion mellan en filial och en huvudetablering som inte ingår i en mervärdesskattegrupp.
- 35 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artiklarna 9.1 och 11 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att ett bolags huvudetablering, som är belägen i en medlemsstat och ingår i en mervärdesskattegrupp som bildats med stöd av artikel 11 i direktivet, och detta bolags filial, som är etablerad i en annan medlemsstat, ska anses utgöra skilda beskattningsbara personer när huvudetableringen tillhandahåller filialen tjänster och allokeringar kostnaderna för dessa till filialen.

Rättegångskostnader

- 36 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (sjunde avdelningen) följande:

Artiklarna 9.1 och 11 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att ett bolags huvudetablering, som är belägen i en medlemsstat och ingår i en mervärdesskattegrupp som bildats med stöd av artikel 11 i direktivet, och detta bolags filial, som är etablerad i en annan medlemsstat, ska anses utgöra skilda beskattningsbara personer när huvudetableringen tillhandahåller filialen tjänster och allokeringar kostnaderna för dessa till filialen.

Kumin

von Danwitz

Xuereb

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 11 mars 2021.

A. Calot Escobar

A. Kumin

Justitiesekreterare

Ordförande på sjunde
avdelningen

* Rättegångsspråk: svenska.