



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
M. WATHELET
van 8 mei 2014¹

Zaak C-7/13

**Skandia America Corp. (USA), filial Sverige
tegen
Skatteverket**

[verzoek van het Förvaltningsrätt i Stockholm (Zweden) om een prejudiciële beslissing]

„Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde — Btw-groep — Interne facturering voor diensten die door hoofdenootschap met zetel in derde land zijn geleverd aan filiaal dat lid is van btw-groep in een lidstaat — Belastbaarheid van de geleverde diensten”

I – Inleiding

1. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing is ingediend in het kader van een geding tussen het Zweedse filiaal van de in de Verenigde Staten gevestigde vennootschap Skandia America Corporation en het Skatteverket (Zweedse belastingdienst) met betrekking tot de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over de diensten die door Skandia America Corporation waren geleverd aan haar Zweedse filiaal, dat in Zweden is geregistreerd als lid van een uit meerdere vennootschappen bestaande groep die voor de btw als een enkele belastingplichtige werd beschouwd (hierna: „btw-groep”).

2. In zijn arrest FCE Bank heeft het Hof geoordeeld dat een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting die geen eigen rechtspersoon is ten opzichte van de vennootschap waarvan zij deel uitmaakt en waaraan de vennootschap diensten levert, niet als een btw-plichtige moet worden beschouwd op grond van de kosten die haar voor deze diensten in rekening worden gebracht.²

3. De vraag die in wezen in de onderhavige zaak wordt gesteld en betrekking heeft op 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 (hierna: „btw-richtlijn”)³, is of de uitspraak van het Hof in zijn arrest FCE Bank (EU:C:2006:196) van toepassing is in het geval het filiaal deel uitmaakt van een btw-groep in het land waar het is gevestigd, en zo ja, of de btw over de betrokken diensten verschuldigd is door de dienstverrichter dan wel door de afnemer van de dienst.

¹ — Oorspronkelijke taal: Frans.

² — C-210/04, EU:C:2006:196, punt 41.

³ — PB L 347, blz. 1.

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

4. Artikel 2 van de btw-richtlijn luidt:

„1. De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

5. Artikel 9, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn bepaalt:

„Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.”

6. Artikel 11 van de btw-richtlijn luidt:

„Na raadpleging van het raadgevend Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde (‚btw-comité’) kan elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken.”

Een lidstaat die de in de eerste alinea bedoelde mogelijkheid toepast, kan alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen.”

7. Artikel 43 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Als plaats van een dienst wordt aangemerkt, de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.”

8. Artikel 56, lid 1, sub c, en k, van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. De plaats van de volgende diensten die worden verricht voor afnemers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of voor belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, is de plaats waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

c) diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten, alsmede informatieverwerking en informatieverzorging;

[...]

k) langs elektronische weg verrichte diensten, en met name de in bijlage II bedoelde diensten;

[...]”

9. Artikel 193 van de btw-richtlijn luidt:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht, behalve in de gevallen waarin de belasting uit hoofde van de artikelen 194 tot en met 199 en artikel 202 door een andere persoon verschuldigd is.”

10. Artikel 196 van de btw-richtlijn luidt:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige afnemer van een in artikel 56 bedoelde dienst, of door de voor btw-doeleinden in de lidstaat waar de belasting verschuldigd is geïdentificeerde afnemer van een onder de artikelen 44, 47, 50, 53, 54 en 55 vallende dienst wanneer de dienst door een niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtige wordt verricht.”

11. Bijlage II, „Indicatieve lijst van langs elektronische weg verrichte diensten bedoeld in artikel 56, lid 1, punt k”, luidt als volgt:

- „1) Het leveren en onderbrengen van websites, het onderhoud op afstand van programma's en uitrustingen;
- 2) de levering van software en de bijwerking ervan;
- 3) de levering van beelden, geschreven stukken en informatie en de terbeschikkingstelling van databanken;
- 4) de levering van muziek of films, van spelen, met inbegrip van kans- of gokspelen, en van uitzendingen of manifestaties op het gebied van politiek, cultuur, kunst, sport, wetenschappen of ontspanning;
- 5) de levering van onderwijs op afstand.”

B – Zweeds recht

12. Uit hoofdstuk 6a, artikelen 1 tot en met 4, van wet nr. 200 van 1994 inzake de belasting over de toegevoegde waarde [mervärdesskattelagen (1994:200)], komt naar voren dat twee of meer marktdeelnemers kunnen worden beschouwd als één marktdeelnemer (btw-groep) en de activiteit die zij uitoefenen als één enkele activiteit. Een vaste inrichting van een marktdeelnemer kan slechts lid zijn van een btw-groep indien zij in Zweden is gevestigd. Alleen marktdeelnemers die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, kunnen een btw-groep vormen. Een btw-groep wordt op verzoek van de leden gevormd bij een beschikking van het Skatteverket inzake de btw-identificatie. Deze bepalingen zijn ingevoerd op grond van de machtiging die is vervat in artikel 11 van de richtlijn.

13. Volgens hoofdstuk 5, § 7, eerste alinea, van deze wet vormen de in de tweede alinea genoemde diensten binnenlandse handelingen wanneer zij worden verricht vanuit een land buiten de Unie en de afnemer een marktdeelnemer is waarvan de zetel van bedrijfsuitoefening zich in Zweden bevindt. Deze diensten omvatten met name raadgevende en soortgelijke diensten, alsmede langs elektronische weg verrichte diensten die bestaan uit onderhoud op afstand van programma's, de levering van software en het bijwerken ervan. Deze bepaling strekt tot omzetting van artikel 56 van de btw-richtlijn.

14. § 2, eerste alinea, punt 1, van hoofdstuk 1 van deze wet bepaalt dat degene die een levering of dienst verricht als bedoeld in § 1 van dat hoofdstuk, de btw over deze transactie moet betalen. Uit punt 2 van de eerste alinea van § 2 volgt dat de afnemer van de diensten in de zin van hoofdstuk 5, § 7, die worden geleverd door een buitenlandse leverancier, de btw over de verkrijging verschuldigd is. Deze bepalingen strekken tot omzetting van de artikelen 193 en 196 van de btw-richtlijn.

15. Volgens hoofdstuk 1, § 15, van deze wet is een buitenlandse ondernemer een marktdeelnemer waarvan de zetel van de bedrijfsuitoefening zich niet in Zweden bevindt, die aldaar geen vaste inrichting heeft en er evenmin zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

III – Hoofdgeding en prejudiciële vragen

16. Skandia America Corporation is een vennootschap die is opgericht naar het recht van de staat Delaware (Verenigde Staten), waarvan de zetel van de bedrijfsuitoefening zich bevindt in de Verenigde Staten. De vennootschap maakt deel uit van de verzekeringsgroep Old Mutual, waarvan de moedermaatschappij, Old Mutual plc, is gevestigd in het Verenigd Koninkrijk. Tijdens de boekjaren 2007 en 2008 was Skandia America Corporation als vennootschap wereldwijd verantwoordelijk voor de inkoop van IT-diensten van de groep. Zij verzorgde vervolgens de distributie van deze extern aangekochte IT-diensten aan verschillende vennootschappen of filialen van de groep, waaronder het Zweedse filiaal.

17. Het Zweedse filiaal is sinds 11 juli 2007 geregistreerd als lid van een btw-groep van de verzekeringsmaatschappij Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ). Het had tot taak de door Skandia America Corporation geleverde IT-diensten af te werken tot het eindproduct, de zogenoemde IT-productie (IT-produktion). Deze productie werd vervolgens ter beschikking gesteld van verschillende vennootschappen van het concern, die al dan niet lid waren van de btw-groep. Iedere keer dat diensten werden geleverd – ofwel door Skandia America Corporation aan haar Zweedse filiaal of door dit filiaal en aan andere vennootschappen van het concern – werd de prijs verhoogd met een opslag („mark-up”) van 5 %. Tussen Skandia America Corporation en haar Zweedse filiaal vond een kostenverdeling plaats door de uitgifte van interne facturen.

18. Het Skatteverket was van mening dat de diensten die door Skandia America Corporation werden geleverd aan haar Zweedse filiaal, belastbare handelingen vormden en besloot hierover btw te heffen, die door Skandia America Corporation was verschuldigd. De belastingdienst wees hiertoe het Zweedse filiaal aan als btw-plichtige en legde het de belasting op, als zijnde de vaste inrichting van Skandia America Corporation in Zweden.

19. Het Zweedse filiaal van Skandia America Corporation heeft bij de verwijzende rechter beroep tot nietigverklaring van deze beschikking ingesteld, omdat volgens hem iedere rechtsgrond ontbreekt voor de belasting van een transactie tussen een hoofdkantoor en het filiaal ervan en de aanwijzing van het filiaal als btw-plichtige terwijl het al is aangewezen als lid van de btw-groep.

20. De verwijzende rechter was van oordeel dat de vragen omtrent de btw die in het hoofdgeding aan de orde waren nog niet door het Hof waren beslecht. Hij heeft derhalve de behandeling van de zaak geschorst en de volgende prejudiciële vragen aan het Hof gesteld:

- „1) Vormt de levering van extern aangekochte diensten door het hoofdkantoor van een vennootschap in een derde land aan zijn filiaal in een bepaalde lidstaat, waarbij de kosten van de externe aankoop worden toegedeeld aan het filiaal, een belastbare handeling wanneer het filiaal lid is van een btw-groep in die lidstaat?

- 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 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, met het gevolg dat de afnemer belasting over de handelingen verschuldigd is?”

IV – Procesverloop voor het Hof

21. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is bij het Hof ingekomen op 7 januari 2013. Skandia America Corporation, het Skatteverket, de Duitse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

22. Op 21 januari 2014 heeft het Hof partijen de volgende vraag gesteld die ter terechtzitting moest worden beantwoord:

„Ingevolge artikel 61, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof wordt partijen verzocht de vraag te beantwoorden of het in een lidstaat gevestigde filiaal van een vennootschap uit een derde land, gelet op het arrest FCE Bank [EU:C:2006:196], een ‚perso[on kan zijn] die binnen het grondgebied van deze lidstaat [is] gevestigd’ in de zin van artikel 11 van de btw-richtlijn”.

23. Op 12 maart 2014 heeft een terechtzitting plaatsgevonden, waarbij Skandia America Corporation, de Zweedse regering, de Duitse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk alsook de Commissie mondelinge opmerkingen hebben gemaakt.

V – Analyse

A – Eerste prejudiciële vraag

24. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of diensten die door het hoofdkantoor van een in een derde land gevestigde vennootschap zijn aangekocht buiten het concern en worden geleverd aan haar filiaal in een lidstaat, waarbij de kosten van deze externe aankopen worden toegedeeld aan het filiaal, aan de btw zijn onderworpen in het geval het filiaal in deze lidstaat lid is van een btw-groep.

25. Met andere woorden: deze vraag behandelt de problematiek van de toepasbaarheid van het beginsel dat is geformuleerd in het arrest FCE Bank (EU:C:2006:196), wanneer het filiaal van een in een derde land gevestigde vennootschap deel uitmaakt van een btw-groep in de lidstaat waar het is gevestigd. In die zaak oordeelde het Hof dat „een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting die geen eigen rechtspersoon is ten opzichte van de vennootschap waarvan zij deel uitmaakt, en waaraan de vennootschap diensten levert, niet als een belastingplichtige moet worden beschouwd op grond van de kosten die haar voor deze diensten in rekening worden gebracht”.⁴

⁴ — Arrest FCE Bank (EU:C:2006:196, punt 41).

1. Argumenten van partijen

26. Skandia America Corporation en de Duitse regering zijn van oordeel dat een filiaal onafhankelijk van het hoofdkantoor deel kan uitmaken van een btw-groep. De Duitse regering voert meer bepaald aan dat artikel 11 van de btw-richtlijn, door de verwijzing naar „personen die binnen het grondgebied [van de lidstaat van de groep] gevestigd zijn”, van toepassing is op vaste inrichtingen van buitenlandse belastingplichtigen die zich op het grondgebied van deze lidstaat bevinden.

27. Skandia America Corporation en de Duitse regering zijn ook van mening dat het beginsel uit het FCE Bank-arrest (EU:C:2006:196) dat een hoofdkantoor en een filiaal één onderneming vormen, tevens van toepassing is wanneer het filiaal deel uitmaakt van een btw-groep. Volgens hen geeft artikel 11 van de btw-richtlijn een lidstaat niet het recht een hoofdkantoor en het filiaal ervan kunstmatig op te delen in twee belastingplichtigen.

28. Skandia America Corporation is op dit punt van mening dat haar Zweedse filiaal niet voldoende autonoom is om voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid te handelen en alleen de economische risico's van haar activiteit te dragen op een dusdanige wijze dat voor de btw sprake zou zijn van een omzet tussen filiaal en hoofdkantoor. Om de redenen die zijn vermeld in de punten 36 tot en met 40 van het arrest FCE Bank (EU:C:2006:196) en met name het feit dat het filiaal niet de economische risico's draagt die verbonden zijn met de uitoefening van de activiteiten van de onderneming en niet beschikt over een aandelenkapitaal, kan het dan ook niet als belastingplichtige worden beschouwd voor de kosten die het worden toegerekend voor de afwerking van de extern ingekochte IT-diensten.

29. De Duitse regering is van mening dat het beginsel van eenheid van de onderneming slechts werking heeft ten aanzien van de vestigingen van een en dezelfde juridische entiteit en, in het kader van de belasting van btw-groepen, alleen ten aanzien van de leden van een groep die zijn gevestigd in de lidstaat van de groep. Hieruit vloeit voort dat geen btw kan worden geheven over de diensten die intern worden verricht tussen de verschillende juridische entiteiten die lid zijn van een btw-groep, voor zover deze diensten beperkt blijven tot de transacties waaraan enkel de vestigingen deelnemen (met inbegrip van de hoofdvestigingen) die zijn gevestigd in de lidstaat van de btw-groep. Het logische gevolg is dat over deze verrichtingen btw moet worden geheven, zodra een van de partijen bij de verrichting (met inbegrip van een hoofdkantoor) buiten de lidstaat van de btw-groep is gevestigd.

30. Ook de regering van het Verenigd Koninkrijk is van mening dat het beginsel dat door het Hof in het arrest FCE Bank (EU:C:2006:196), is geformuleerd, in het onderhavige geval van toepassing is en dat de dienst die tussen het hoofdkantoor en het filiaal is verricht, niet belastbaar is.

31. Anders dan Skandia America Corporation en de regering van de Duitse regering, is de regering van het Verenigd Koninkrijk echter van mening dat een filiaal afzonderlijk geen lid kan zijn van een btw-groep. Zij baseert zich hiervoor op de bewoordingen van artikel 11 van de btw-richtlijn, waarin wordt gesproken van „*personen die binnen het grondgebied van [de] lidstaat zijn gevestigd [waar de btw-groep is gevormd] en die juridisch gezien zelfstandig zijn*”.⁵

32. De regering van het Verenigd Koninkrijk stelt dat de term „personen die [...] zijn gevestigd” moet worden opgevat als een rechtspersoon in haar geheel, waarvan het desbetreffende filiaal deel uitmaakt en concludeert dat deze „persoon” in casu Skandia America Corporation is, die in Zweden is gevestigd via haar filiaal en niet dit filiaal als zodanig.

5 — Cursivering van mij.

33. Het Skatteverket, de Zweedse regering en de Commissie verzetten zich tegen deze uitleggingen van de artikelen 9 en 11 van de btw-richtlijn. Ook al betwisten zij het in het arrest FCE Bank (EU:C:2006:196) neergelegde beginsel niet, zijn zij van mening dat dit niet van toepassing is wanneer enkel het filiaal is toegelaten tot een btw-groep. Zij zijn daarentegen van mening dat de opname van het filiaal in een btw-groep tot gevolg heeft dat dit krachtens het beginsel van de enkele belastingplichtige van artikel 11 van de btw-richtlijn, niet langer behoort tot dezelfde belastingplichtige als het hoofdkantoor.

34. Het Skatteverket, de Zweedse regering en de Commissie onderbouwen hun standpunt met name met het arrest Ampliscientifica en Amplifin, waarin het Hof heeft geoordeeld dat „de uitvoering van de regeling van artikel [11 van de btw-richtlijn] impliceert dat de op grond van deze bepaling vastgestelde nationale regeling personen, met name vennootschappen die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, het recht verleent om voor de btw niet langer als afzonderlijke belastingplichtigen, maar als *een enkele belastingplichtige* te worden aangemerkt”.⁶

35. Het Skatteverket, de Zweedse regering en de Commissie gaan uit van dit beginsel van een enkele belastingplichtige voor hun stelling dat de opname van het filiaal in de btw-groep tot gevolg heeft dat er sprake is van een dienstverrichting tussen twee belastingplichtigen, namelijk het hoofdkantoor Skandia America Corporation en de btw-groep, met inbegrip van diens filiaal.

36. Wat de mogelijkheid betreft van opname van het filiaal van een vennootschap in een btw-groep zonder ook het hoofdkantoor op te nemen, is de Commissie van mening dat aan de bewoordingen „personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn” in artikel 11 van de btw-richtlijn de uitlegging moet worden gegeven uit haar Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde voorziet (hierna: „mededeling”).⁷

37. Volgens deze mededeling houden deze bewoordingen in dat in het buitenland gevestigde filialen die afhankelijk zijn van juridische entiteiten die zijn gevestigd in de lidstaat van een btw-groep, niet in die btw-groep mogen worden opgenomen. A contrario kunnen filialen die binnen het grondgebied van de lidstaat van de btw-groep zijn gevestigd en afhankelijk zijn van in het buitenland gevestigde juridische entiteiten, wel in een btw-groep worden opgenomen.

38. Het Skatteverket, de Zweedse regering en de Commissie zijn van mening dat de opname van het betrokken Zweedse filiaal in de btw-groep het in het arrest FCE Bank (EU:C:2006:196) neergelegde beginsel niet ter discussie stelt.

2. Beoordeling

39. Bij mijn analyse ga ik uit van de bewoordingen van artikel 11 van de btw-richtlijn, die luiden dat „elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige [kan] aanmerken”.

6 — Arrest Ampliscientifica en Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, punt 19). Cursivering van mij.

7 — COM(2009) 325 definitief, punt 3.3.2.

40. Zoals de vraag suggereert die het Hof voor beantwoording ter terechtzitting aan partijen heeft gesteld, moet allereerst worden vastgesteld of een filiaal als zodanig lid kan zijn van een btw-groep in de lidstaat waar het is gevestigd, dus zonder dat ook de vennootschap waartoe het behoort en die niet in die lidstaat is gevestigd, lid daarvan is. Anders gezegd moet worden vastgesteld of het Zweedse filiaal van Skandia America Corporation kan worden gekwalificeerd als een „persoon” die op het Zweedse grondgebied is gevestigd in de zin van artikel 11 van de btw-richtlijn.

41. Deze term is al door het Hof geanalyseerd in de zaak Commissie/Ierland⁸, ook was het onderzoek toen geconcentreerd op de tamelijk specifieke vraag of met de in artikel 11 van de btw-richtlijn gebruikte term „persoon” een „belastingplichtige” in de zin van artikel 9 van deze richtlijn werd bedoeld.

42. Anders dan door de Zweedse regering en de Duitse regering ter terechtzitting is betoogd, heeft het Hof met zijn uitspraak dat niet-belastingplichtige personen lid kunnen worden van een btw-groep⁹, niet aanvaard dat filialen onafhankelijk van hun hoofdkantoor worden opgenomen in een btw-groep.

43. Het oordeel van het Hof in het arrest Commissie/Ierland (EU:C:2013:217) dat „persoon” niet duidt op „belastingplichtige”, houdt namelijk alleen in dat meerdere personen die zelf geen belastingplichtige zijn, door de oprichting van een btw-groep, tezamen een enkele „belastingplichtige” in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn kunnen vormen, die dus „op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”. In dit arrest Commissie/Ierland heeft het Hof dus geen definitie gegeven van de in artikel 11 van de btw-richtlijn gebruikte term „persoon”.

44. Ik wijs op het verschil in terminologie tussen de artikelen 9 en 11 van de btw-richtlijn. Artikel 9 is van toepassing op „*eenieder die* [...] een economische activiteit verricht [...]”¹⁰, terwijl artikel 11 van toepassing is op „*personen* die binnen het grondgebied van [de] lidstaat [waar de btw-groep is gevormd] gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economische en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn”.¹¹

45. Naar mijn mening toont dit verschil aan dat artikel 11 een kleinere personele werkingssfeer heeft dan artikel 9. De term „persoon” kan dus alleen in de gebruikelijke betekenis worden opgevat, namelijk als „degene die rechtspersoonlijkheid heeft”¹², dus een natuurlijke of rechtspersoon, hetgeen al meer beperkt is dan het simpele „eenieder”. Dit verschil wordt duidelijk in het arrest Heerma, waarin het Hof oordeelde dat niet enkel natuurlijke en rechtspersonen onder het begrip belastingplichtige vallen, maar ook entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid, zoals een maatschap.¹³ Naar mijn mening zou deze uitlegging niet mogelijk zijn geweest indien ook artikel 9 verwees naar een „persoon”.

46. Dientengevolge moet een entiteit, zoals door de regering van het Verenigd Koninkrijk wordt betoogd, een afzonderlijke „persoon” zijn om lid te kunnen worden van een btw-groep, hetgeen bij een filiaal niet het geval is.

47. Overigens kunnen een hoofdkantoor en een filiaal die in een enkele rechtspersoon zijn verenigd, niet beide btw-plichtig zijn.

8 — Arrest Commissie/Ierland (C-85/11, EU:C:2013:217). Zie tevens arresten Commissie/Zweden (C-480/10, EU:C:2013:263), Commissie/Nederland (C-65/11, EU:C:2013:265), Commissie/Finland (C-74/11, EU:C:2013:266), Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-86/11, EU:C:2013:267) en Commissie/Tsjechië (C-109/11, EU:C:2013:269).

9 — Arrest Commissie/Ierland (EU:C:2013:217, punt 50).

10 — Cursivering van mij.

11 — Cursivering van mij.

12 — Cornu, G., *Vocabulaire juridique*, 9^e druk, PUF, Paris, 2011, blz. 752.

13 — C-23/98, EU:C:2000:46.

48. Zoals advocaat-generaal Léger namelijk heeft uitgelegd in punt 56 van zijn conclusie in de zaak FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582), „[kan] elke lidstaat, onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging van het btw-comité, personen die in het binnenland zijn gevestigd en die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, tezamen als één belastingplichtige aanmerken. Zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk opmerkt kan deze bepaling a contrario aldus worden uitgelegd dat éénzelfde juridische eenheid slechts één belastingplichtige kan vormen.”

49. De conclusie dat een filiaal als zodanig geen lid kan worden van een btw-groep zonder dat ook de moedermaatschappij hierin is opgenomen, is volledig in overeenstemming met het arrest FCE Bank (EU:C:2006:196), hetgeen niet door partijen wordt betwist. In dat arrest besliste het Hof dat „een dienst slechts belastbaar is wanneer tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsverhouding bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld”¹⁴. Het oordeelde dat het filiaal geen onafhankelijke activiteit verrichtte, omdat het niet zelf de economische risico's droeg die verbonden waren aan de uitoefening van de activiteit van de onderneming waarvan het deel uitmaakte.¹⁵ Het Hof kwam dus tot de conclusie dat een filiaal dat geen eigen rechtspersoon is ten opzichte van de vennootschap waarvan het deel uitmaakt, niet moet worden beschouwd als een afzonderlijke belastingplichtige ten opzichte van deze vennootschap.¹⁶

50. Het Skatteverket, de Zweedse regering en de Commissie geven daarbij in overweging dat het arrest FCE Bank (EU:C:2006:196) niet van toepassing zou kunnen zijn in een situatie waarin het filiaal lid is van een btw-groep, aangezien het door zijn lidmaatschap van de groep geen deel meer uitmaakt van de belastingplichtige vennootschap, maar deel wordt van een andere belastingplichtige, namelijk de btw-groep.

51. De Commissie baseert zich uitvoerig op haar mededeling, waarin zij had aangegeven dat artikel 11 moet worden uitgelegd in overeenstemming met het territorialiteitsbeginsel en het beginsel van fiscale soevereiniteit.¹⁷ Volgens deze beginselen mag de fiscale bevoegdheid van iedere lidstaat niet verder strekken dan de grenzen van zijn grondgebied. Dientengevolge kunnen volgens de Commissie uitsluitend ondernemingen waarvan de zetel van de bedrijfsuitoefening fysiek aanwezig is op het grondgebied van de lidstaat die de btw-groepregeling heeft ingevoerd, alsook vaste inrichtingen van zulke ondernemingen of van buitenlandse ondernemingen die fysiek aanwezig zijn op het grondgebied van deze lidstaat, toetreden tot een btw-groep.

52. Ik ben van mening dat deze benadering niet mogelijk is op basis van de bewoordingen van de btw-richtlijn en de rechtspraak van het Hof. De Commissie stelt overigens zelf dat haar standpunt „op het eerste gezicht in tegenspraak [kan] lijken met het arrest in FCE Bank [EU:C:2006:196]”¹⁸. In tegenstelling tot de analyse van de Commissie, vormt het ontbreken van enige verwijzing naar btw-groepen in dit arrest geen rechtvaardiging voor de mogelijkheid van opname van een filiaal als zodanig in een btw-groep.

53. Daarenboven geeft het argument van de Commissie dat het filiaal door zijn lidmaatschap van de btw-groep deel wordt van een andere belastingplichtige, geen antwoord op de voorafgaande vraag of een filiaal als zodanig kan worden toegelaten in een btw-groep.

14 — FCE Bank (EU:C:2006:2803, punt 34).

15 — Ibidem (punten 35-41).

16 — Ibidem (punt 41).

17 — COM(2009) 325 definitief, sub 3.3.2.1.

18 — Ibidem, punt 3.3.2.2.

54. Het feit dat de dienstverrichting tussen het hoofdkantoor en het filiaal onder bezwarende titel plaatsvindt is niet van enige invloed. Zoals het Hof in zijn arrest FCE Bank heeft geoordeeld is „de overeenkomst inzake de toerekening van de kosten [...] voor de onderhavige zaak niet relevant omdat over een dergelijke overeenkomst niet is onderhandeld tussen zelfstandige partijen”¹⁹. Daarenboven betreft het, waarmee door Skandia America Corporation wordt ingestemd, een prijsvaststelling en een kostenverdeling op grond van interne beslissingen van de vennootschap, die met name dienen ter bepaling van de winst van de vaste inrichting.²⁰

55. Overigens hebben de Zweedse regering en de Duitse regering ter terechtzitting gewezen op punt 33 van het arrest Crédit Lyonnais waarin het Hof heeft geoordeeld dat „[e]en vennootschap met hoofdkantoor in een lidstaat en een vaste inrichting in een andere lidstaat [...] dan ook [moet] worden geacht in laatstbedoelde staat te zijn gevestigd voor de activiteiten die daar worden verricht”²¹.

56. Ook al betreft deze passage de teruggaaf van de btw in de vorm van aftrek of door terugbetaling, en niet de vorming van een btw-groep, kan een filiaal op basis hiervan evenwel niet onafhankelijk van het hoofdkantoor lid worden van een btw-groep. De tekst lijkt mij eerder een onderbouwing van het tegenovergestelde standpunt van dat van de Zweedse en Duitse regering, namelijk dat de gehele vennootschap in de btw-groep wordt opgenomen door het feit dat de betrokken vennootschap vanwege de vaste inrichting in de lidstaat van de btw-groep, een „perso[o]n [is] die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd” is in de zin van artikel 11 van de btw-richtlijn.

57. Tot slot zou, als laatste en zeker niet onbelangrijkste punt, de stelling van Skandia America Corporation dat het Zweedse filiaal als zodanig lid kan zijn van een btw-groep, in samenhang met de toepassing van het beginsel in het arrest FCE-Bank (EU:C:2006:196), tot gevolg hebben dat noch de verrichtingen tussen het Amerikaanse hoofdkantoor en het Zweedse filiaal, noch die tussen dit filiaal en de overige leden van de btw-groep belastbaar zouden zijn.

58. Een dergelijk resultaat, dat bijzonder interessant is in de verzekeringssector waar de btw-vrijstelling van artikel 135, lid 1, sub a, van de btw-richtlijn geldt en dus geen aftrek bestaat, kan enkel voortvloeien uit de toepassing van twee onverenigbare regels. Het filiaal kan voor btw-doeleinden niet tegelijkertijd krachtens het arrest FCE Bank (EU:C:2006:196) één marktdeelnemer vormen met de vennootschap waarvan het afhankelijk is, en voor dezelfde btw-doeleinden hiervan worden gescheiden door zelfstandig lid te zijn van een btw-groep.

59. Ik voeg hieraan toe dat de lidstaten op grond van artikel 11, tweede alinea, van de btw-richtlijn „alle maatregelen [kunnen] vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van de eerste alinea van dat artikel te voorkomen”. Het Hof heeft tevens in algemene zin erkend dat de bestrijding van belastingfraude en van eventueel misbruik, een in de btw-richtlijn erkende en bevorderde doelstelling is.²²

3. Conclusie

60. In het licht van het voorgaande ben ik van mening dat de beschikking van het Skatteverket om het Zweedse filiaal van Skandia America Corporation als zodanig toe te laten tot de btw-groep van de verzekeringsmaatschappij Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) onrechtmatig is in het licht van artikel 11 van de btw-richtlijn.

19 — EU:C:2006:196, punt 40. In punt 41 heeft het Hof benadrukt dat het filiaal „niet als een belastingplichtige moet worden beschouwd *op grond van de kosten die haar voor deze diensten in rekening worden gebracht*”. *Cursivering van mij.*

20 — Zie ook in die zin punten 65 en 66 van de conclusie van advocaat-generaal Léger in de zaak FCE Bank (EU:C:2005:582).

21 — C-388/11, EU:C:2013:541.

22 — Zie met name arresten Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 71), Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 54), R.(C-285/09, EU:C:2010:742, punt 36), Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, punt 50), Mahagében (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 41), Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 35) en Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punt 46).

61. Wat de gevolgen betreft die de verwijzende rechter aan deze onrechtmatigheid moet verbinden, wil ik hier vier hypothesen bespreken, in de onderstaande volgorde.

4. Gevolgen van de onrechtmatigheid

a) De beschikking om het filiaal op te nemen in de btw-groep wordt buiten beschouwing gelaten

62. In deze hypothese is het filiaal geen lid van de btw-groep. Dientengevolge zijn de verrichtingen tussen het hoofdkantoor van Skandia America Corporation en het Zweedse filiaal niet belastbaar voor de btw ingevolge het beginsel dat in het arrest FCE Bank (EU:C:2006:196) is neergelegd.

63. De dienstverrichtingen tussen het Zweedse filiaal van Skandia America Corporation en de btw-groep zijn daarentegen wel belast, en de btw is verschuldigd door Skandia America Corporation ingevolge artikel 193 van de btw-richtlijn, waarin wordt bepaald dat „[d]e btw is verschuldigd door de belastingplichtige die [...] een belastbare dienst verricht”²³.

b) De beschikking om het filiaal in de btw-groep op te nemen wordt conform uitgelegd

64. In deze hypothese zou de verwijzende rechter de beschikking waarbij het filiaal wordt opgenomen in de btw-groep, in die zin kunnen uitleggen dat zij in overeenstemming is met het recht van de Unie, door te overwegen dat enkel Skandia America Corporation als zodanig kon verzoeken om te worden opgenomen in de btw-groep, zodat zij hiervan in haar geheel lid is.

65. Dan zou moeten worden vastgesteld of een vennootschap die is opgericht naar het recht van een derde land, in casu de Verenigde Staten, en een vaste inrichting heeft in een lidstaat, in casu het Koninkrijk Zweden, lid kan worden van een btw-groep die in die lidstaat is opgericht.

66. Naar mijn mening kan, zoals door de regering van het Verenigd Koninkrijk wordt betoogd, een dergelijke vennootschap met een vaste inrichting op het gebied van een lidstaat op grond van artikel 11 van de btw-richtlijn, dat verwijst naar „personen die binnen het grondgebied van [de lidstaat waar de groep is gevormd] gevestigd zijn”, in haar geheel lid worden van een in die lidstaat gevormde btw-groep.

67. Deze uitlegging van de woorden „personen die [...] gevestigd zijn” is niet alleen in overeenstemming met het begrip vestiging in de zin van het Unierecht, maar ook met artikel 2, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn, dat bepaalt dat „aan de btw [zijn] onderworpen [...] de diensten die *binnen het grondgebied van een lidstaat* door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel *worden verricht*”²⁴. Volgens de algemene regel van artikel 43, [wordt] als „plaats van een dienst” [...] aangemerkt, „de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening *of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht*, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats”²⁵.

23 — Artikel 196 van de btw-richtlijn BTW dat, gelezen in samenhang met artikel 56 ervan, degene die de dienst afneemt verplicht de btw af te dragen, is in casu niet van toepassing, aangezien de betrokken diensten niet zijn geleverd aan „binnen de [Unie] gevestigde belastingplichtigen, maar aan buiten het land van de dienstverrichter gevestigde belastingplichtigen”. De btw-groep is als afnemer van diensten gevestigd in Zweden, waar ook de betrokken dienstverrichter, Skandia America Corporation, is gevestigd via haar Zweedse filiaal. In dat geval is artikel 43 van deze richtlijn van toepassing, dat bepaalt dat „[a]ls plaats van een dienst wordt aangemerkt, de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening *of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht*”. Cursivering van mij.

24 — Cursivering van mij.

25 — Cursivering van mij.

68. In casu beschikt Skandia America Corporation over een vaste inrichting in Zweden van waaruit de betreffende dienst wordt verricht. Skandia America Corporation kan dus, ook al is de vennootschap opgericht in de Verenigde Staten, worden beschouwd als persoon die is gevestigd in Zweden in de zin van artikel 11 van de btw-richtlijn.

69. In dit geval zou over de diensten die zijn verricht tussen het hoofdkantoor van Skandia America Corporation en het Zweedse filiaal geen btw hebben hoeven te worden geheven ingevolge het beginsel van het arrest FCE Bank (EU:C:2006:196).

70. Over de dienstverrichtingen tussen de btw-groep (met inbegrip van Skandia America Corporation) als afnemer en zijn leverancier (die zou kunnen zijn gevestigd in een andere lidstaat dan het Koninkrijk Zweden of in een derde land) als dienstverrichter die niet tot het concern Skandia America Corporation behoort, zou echter wel btw moeten worden geheven, aangezien het zou gaan om „diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” in de zin van artikel 2, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn.

71. Meer bepaald zou het gaan om diensten die „binnen het grondgebied van een lidstaat [...] worden verricht”. In deze hypothese zou namelijk artikel 56 van toepassing zijn, omdat het in casu zou gaan om langs elektronische weg verrichte diensten (lid 1, sub k, van dit artikel). In afwijking van de algemene regel van artikel 43 van de btw-richtlijn, bepaalt artikel 56, lid 1, dat „[d]e plaats van de [betrokken] diensten die worden verricht voor [...] belastingplichtigen die weliswaar in de [Unie] doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, [...] de plaats [is] waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening [...] heeft gevestigd”. In casu zouden de betrokken diensten worden verricht voor de btw-groep die in Zweden is gevestigd en buiten het land van de dienstverrichter, die in een derde land of in een andere lidstaat dan het Koninkrijk Zweden zou kunnen zijn gevestigd.

72. Vervolgens moet nog worden vastgesteld wie de btw moet betalen. Artikel 196 van richtlijn 2006/112 bepaalt dat „[d]e btw is verschuldigd door de belastingplichtige afnemer van een in artikel 56 bedoelde dienst [...]”. Uit deze bepaling blijkt dat de btw is verschuldigd door de btw-groep als afnemer van diensten.

c) Skandia America Corporation noch het filiaal is lid van de btw-groep

73. Zoals de Zweedse regering ter terechtzitting heeft gezegd, berust het lidmaatschap van een persoon in een btw-groep op haar vrije wil tot toetreding en de goedkeuring van het Skatteverket. Skandia America Corporation zou voor zichzelf wellicht geen verzoek tot lidmaatschap van de btw-groep hebben ingediend, indien zij had geweten dat het Skatteverket niet toestond dat alleen haar filiaal lid werd. Het lijkt mij dus juist dat de beschikking waarbij het Zweedse filiaal van Skandia America Corporation in de btw-groep wordt opgenomen enkel aldus wordt uitgelegd dat Skandia America Corporation in haar geheel lid is geworden, indien dat in overeenstemming is met de wens van de vennootschap.

74. Mocht dit niet het geval zijn, zijn de gevolgen op het gebied van de btw die in de eerste hypothese gelden, ook in dit geval van toepassing.²⁶

²⁶ — Zie punten 62 en 63 van deze conclusie.

d) De beschikking van het Skatteverket om btw te heffen over de diensten die door Skandia America Corporation aan haar Zweedse filiaal worden geleverd, is gerechtvaardigd door de strijd tegen belastingontwijking (artikel 11, tweede alinea, van de btw-richtlijn)

75. Deze hypothese moet in overweging worden genomen indien, zoals Skandia America Corporation ter terechtzitting heeft aangevoerd, de beschikking om het Zweedse filiaal van Skandia America Corporation toe te laten tot de btw-groep om redenen van binnenlands recht niet meer buiten beschouwing kon worden gelaten, noch worden uitgelegd zoals in de tweede en derde hypothese is beschreven. In dat geval zou de betwiste beschikking van het Skatteverket steun kunnen vinden in de tweede alinea van artikel 11, van de btw-richtlijn, waarin een lidstaat die de mogelijkheid toepast om btw-groepen te vormen, wordt toegestaan „alle maatregelen vast [te] stellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van deze bepaling te voorkomen”.

76. Zoals ik in de punten 57 en 58 van deze conclusie heb vermeld, zou het lidmaatschap van alleen het Zweedse filiaal van Skandia America Corporation van de btw-groep in samenhang met de toepassing van het beginsel van het arrest FCE Bank (EU:C:2006:196), tot gevolg hebben dat over de verrichtingen tussen het Amerikaanse hoofdkantoor en het Zweedse filiaal ervan geen btw zou kunnen worden geheven, terwijl over de verrichtingen tussen dit filiaal en de overige leden van de btw-groep evenmin btw zou worden geheven, in dat geval ingevolge artikel 11 van de btw-richtlijn. Dit proces zou leiden tot een door de wetgever van de Unie ongewenst resultaat, namelijk dat de betreffende diensten niet zouden worden belast.

77. In een dergelijke situatie moet over de transacties tussen het hoofdkantoor van Skandia America Corporation en haar Zweedse filiaal dus btw worden geheven, waarbij de belasting dan, zoals gezegd door de Commissie, ingevolge de artikelen 56 en 196 van de btw-richtlijn is verschuldigd door de btw-groep als afnemer van diensten.²⁷

78. Ik merk op dat de betreffende diensten in alle vier hypothesen aan de btw zijn onderworpen.

79. Het antwoord op de eerste vraag moet dus luiden dat artikel 11 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een filiaal van een vennootschap die is opgericht naar het recht van een derde land, niet onafhankelijk van deze laatste kan worden toegelaten tot een btw-groep die is gevormd in de lidstaat waar het filiaal is gevestigd. De diensten die tussen het hoofdkantoor en het filiaal worden verricht vormen geen belastbare handelingen voor de btw, in tegenstelling tot de diensten die worden verricht tussen het filiaal en zijn klanten, of deze lid zijn van de btw-groep of niet.

B – Tweede prejudiciële vraag

80. Mocht het Hof oordelen dat de leveringen van extern ingekochte diensten door het hoofdkantoor van een vennootschap die is gevestigd in een derde land, aan een filiaal van deze vennootschap dat in een lidstaat is gevestigd en lid is van een in deze lidstaat gevormde btw-groep, waarbij de kosten van de externe aankopen bij de levering worden toegedeeld aan het filiaal, belastbare handelingen vormen voor btw-doeleinden, moet subsidiair de tweede vraag van de verwijzende rechter worden beantwoord.

81. Met zijn tweede prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of het hoofdkantoor van deze vennootschap moet worden beschouwd als „een niet in de lidstaat gevestigde belastingplichtige in de zin van artikel 196 van [de btw-]richtlijn [...], met het gevolg dat de afnemer belasting over de handelingen verschuldigd is”.

27 — Zie voor een meer volledige analyse de punten 81-87 van deze conclusie.

82. Volgens Skandia America Corporation en de Commissie is in de hypothese waarin de verrichtingen tussen het hoofdkantoor en het filiaal belastbaar zijn, de btw ingevolge artikel 196 van de btw-richtlijn verschuldigd door de btw-groep. Op basis van dit artikel is de btw verschuldigd door belastingplichtige afnemer van een in artikel 56 bedoelde dienst.

83. Volgens Skandia America Corporation en de Commissie bestaat een vaste inrichting in een situatie waarin deze toebehoort aan een in het buitenland gevestigde belastingplichtige en lid wordt van een btw-groep in de lidstaat waar deze groep is opgericht, vanuit het standpunt van de btw niet buiten zijn lidmaatschap van deze groep. De Commissie geeft dus in overweging een teleologische uitlegging te geven aan artikel 196 van de btw-richtlijn, hetgeen tot de conclusie zou leiden dat Skandia America Corporation als niet in de betreffende lidstaat gevestigde belastingplichtige moet worden beschouwd en de btw is verschuldigd door de btw-groep als afnemer van diensten als bedoeld in artikel 56 van de btw-richtlijn.

84. Het Skatteverket op zijn beurt is van mening dat de voorwaarden van artikel 196 van de btw-richtlijn in casu niet zijn vervuld omdat de betrokken dienstverrichter, Skandia America Corporation, via zijn Zweedse filiaal, in dezelfde lidstaat is gevestigd als de afnemer van de diensten, dat wil zeggen in Zweden. Zo meent het Skatteverket dat het feit dat het Zweedse filiaal is opgenomen in de Zweedse btw-groep er niet aan in de weg staat dat deze vennootschap wordt beschouwd als een in Zweden gevestigde belastingplichtige. Hieruit vloeit volgens het Skatteverket voort dat de btw op basis van artikel 193 van de btw-richtlijn is verschuldigd door Skandia America Corporation.

85. Ik ben niet door het standpunt van het Skatteverket overtuigd. Ik herinner eraan dat de tweede vraag slechts speelt in het geval de handelingen tussen de hoofdinstelling van Skandia America Corporation en haar Zweedse filiaal naar aanleiding van het antwoord op de eerste vraag belastbaar zijn. Dat impliceert dat het Zweedse filiaal niet meer kan worden beschouwd als een inrichting van de dienstverrichter, maar als deel van de afnemer van de diensten, namelijk de btw-groep. Ik deel dus het standpunt van Skandia America Corporation en de Commissie dat de btw in een dergelijke hypothese ingevolge artikel 196 van de btw-richtlijn zou zijn verschuldigd door de btw-groep.

86. Deze conclusie zou in de ogen van het Skatteverket absurd kunnen lijken, omdat Skandia America Corporation duidelijk in Zweden is gevestigd via haar Zweedse filiaal. Deze conclusie wordt echter alleen bereikt indien het standpunt van het Skatteverket wordt aanvaard dat de uitspraak in het arrest FCE Bank (EU:C:2006:196) niet van toepassing is wanneer het filiaal deel is van een btw-groep. Naar mijn mening vormen deze tegenstrijdigheden een extra argument om het standpunt van het Skatteverket en de Commissie over de eerste vraag te verwerpen.

87. Op de tweede vraag moet dus worden geantwoord dat artikel 196 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een in een derde land gevestigd hoofdkantoor van een vennootschap een dienstverrichter-belastingplichtige is die niet in de lidstaat is gevestigd waar de vennootschap een filiaal heeft, de afnemer van de diensten, te weten de btw-groep waarvan dit filiaal deel uitmaakt, degene is die overeenkomstig artikel 56 van deze richtlijn moet worden belast voor de betrokken handelingen.

VI – Conclusie

88. Gelet op een en ander, geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Förvaltningsrätt i Stockholm te beantwoorden als volgt:

– Primair

- „1) Artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet aldus worden uitgelegd dat het filiaal van een vennootschap die is opgericht naar het recht van een derde land, niet onafhankelijk van deze vennootschap kan worden toegelaten tot een voor de belasting over de toegevoegde waarde als een enkele belastingplichtige behandelde groep van meerdere vennootschappen, die is gevormd in de lidstaat waar dit filiaal is gevestigd. De diensten die tussen het hoofdkantoor en het filiaal worden verricht vormen geen belastbare handelingen voor de belasting over de toegevoegde waarde, in tegenstelling tot de diensten die worden verricht tussen het filiaal en zijn afnemers, of deze lid zijn van de btw-groep of niet.”

– Subsidiair

- „2) Artikel 196 van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat wanneer het hoofdkantoor van een in een derde land gevestigde vennootschap een dienstverrichter-belastingplichtige is die niet is gevestigd in de lidstaat waar de vennootschap een filiaal heeft, de afnemer van de diensten, te weten de voor de belasting over de toegevoegde waarde als een enkele belastingplichtige behandelde groep van meerdere vennootschappen, waarvan dit filiaal deel uitmaakt, degene is die overeenkomstig artikel 56 van deze richtlijn moet worden belast voor de betrokken handelingen.”