



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

17 september 2014*

„Prejudiciële verwijzing — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Richtlijn 2006/112/EG — Btw-groep — Interne facturering voor de diensten die door een hoofdvennootschap met zetel in een derde land zijn verricht voor een filiaal dat lid is van een btw-groep in een lidstaat — Belastbaarheid van de verrichte diensten”

In zaak C-7/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Förvaltningsrätt i Stockholm (Zweden) bij beslissing van 28 december 2012, ingekomen bij het Hof op 7 januari 2013, in de procedure

Skandia America Corp. (USA), filiaal Sverige

tegen

Skatteverk,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (rapporteur), J.-C. Bonichot en A. Arabadjiev, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 12 maart 2014,

gelet op de opmerkingen van:

- Skandia America Corp. (USA), filiaal Sverige, vertegenwoordigd door M. Wetterfors,
- het Skatteverk, vertegenwoordigd door K. Alvesson,
- de Zweedse regering, vertegenwoordigd door A. Falk als gemachtigde,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze als gemachtigde,

* Procestaal: Zweeds.

- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Brighthouse als gemachtigde, bijgestaan door R. Hill, barrister,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Cordewener en J. Enegren als gemachtigden,
- gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 8 mei 2014,
het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 2, 9, lid 1, 11, 56, 193 en 196 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (hierna: „Skandia Sverige”), en het Skatteverk (Zweedse belastingdienst) over het besluit van het Skatteverk om de door Skandia America Corp. (hierna: „SAC”), gevestigd in de Verenigde Staten, voor haar filiaal Skandia Sverige verrichte diensten aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) te onderwerpen.

Toepasselijke bepalingen

Richtlijn 2006/112

- 3 Artikel 2, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn bepaalt:
„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”.
- 4 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.”
- 5 Artikel 11 van de btw-richtlijn bepaalt:
„Na raadpleging van het raadgevend Comité voor de Belasting op de toegevoegde waarde [...] 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.”

6 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 informatieverschaffing;

[...]

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

7 Artikel 193 van de btw-richtlijn bepaalt:

„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.”

8 Artikel 196 van de btw-richtlijn bepaalt:

„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.”

9 Bijlage II bij de btw-richtlijn, „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.”

10 Op 2 juli 2009 heeft de Europese Commissie een mededeling vastgesteld waarin zij haar standpunt over de btw-groepoptie waarin artikel 11 van de btw-richtlijn voorziet, aan de Raad en het Europees Parlement toelicht [COM(2009) 325 definitief].

Zweeds recht

- 11 De btw-richtlijn is omgezet in Zweeds recht bij de mervärdesskattelag (1994:200) (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ML”).
- 12 Hoofdstuk 1, § 1, ML strekt tot omzetting van artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn en bepaalt dat aan de Staat btw moet worden betaald over de belastbare diensten die in het binnenland worden verricht in het kader van een beroepsactiviteit.
- 13 § 2, eerste alinea, punt 1, van dit hoofdstuk, dat strekt tot omzetting van de artikelen 193 en 196 van de btw-richtlijn, bepaalt dat degene die een levering of dienst verricht als bedoeld in § 1 van dat hoofdstuk, de btw over deze handeling moet betalen, tenzij de punten 2 tot en met 4 anders bepalen. Uit punt 2 van de eerste alinea volgt dat de afnemer van diensten in de zin van hoofdstuk 5, § 7, ML die worden verricht door een buitenlandse leverancier, de btw over de verwerving verschuldigd is.
- 14 Volgens hoofdstuk 1, § 15, ML 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.
- 15 Volgens hoofdstuk 5, § 7, eerste alinea, ML, waarbij artikel 56 van de btw-richtlijn is omgezet, vormen de in de tweede alinea genoemde diensten binnenlandse handelingen wanneer zij worden verricht vanuit een land buiten de Europese Unie en de afnemer een marktdeelnemer is waarvan de zetel van bedrijfsuitoefening zich in Zweden bevindt. De in § 7, tweede alinea, bedoelde diensten omvatten met name raadgevende en soortgelijke diensten, alsmede langs elektronische weg verrichte diensten die bestaan in onderhoud op afstand van programma's, de levering van software en het bijwerken ervan.
- 16 Met betrekking tot het begrip groep personen die voor de btw als één belastingplichtige kunnen worden aangemerkt (hierna: „btw-groep”), heeft het Koninkrijk Zweden de in artikel 11 van de btw-richtlijn bedoelde mogelijkheid toegepast en de bepalingen van hoofdstuk 6a, §§ 1 tot en met 4, ML vastgesteld. Volgens deze bepalingen kunnen twee of meer marktdeelnemers worden aangemerkt als één belastingplichtige, dat wil zeggen een btw-groep, en de activiteit die zij uitoefenen als één activiteit. Uit deze bepalingen volgt dat enkel een in Zweden gevestigde vaste inrichting van een marktdeelnemer lid kan zijn van een btw-groep; alleen marktdeelnemers die financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, kunnen immers een btw-groep vormen. Uit hoofde van dezelfde bepalingen wordt een btw-groep op verzoek van de leden van de betrokken groep gevormd bij een beschikking van het Skatteverk inzake de btw-identificatie.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 17 Gedurende de jaren 2007 en 2008 was SAC de vennootschap die wereldwijd verantwoordelijk was voor de inkoop van IT-diensten van de Skandia-groep. Haar activiteiten in Zweden voerde zij uit via haar filiaal Skandia Sverige. SAC voorzag verschillende vennootschappen van de Skandia-groep en Skandia Sverige, die sinds 11 juli 2007 was geregistreerd als lid van een btw-groep, van extern aangekochte IT-diensten. Skandia Sverige had tot taak de extern aangekochte IT-diensten af te werken tot het eindproduct, de zogenoemde IT-productie (IT-produktion). Dit eindproduct werd vervolgens ter beschikking gesteld van verschillende vennootschappen van de Skandia-groep, die al dan niet lid waren van de btw-groep. Bij de verrichting van diensten tussen zowel SAC en Skandia Sverige als Skandia Sverige en andere vennootschappen van de Skandia-groep werd de prijs verhoogd met een opslag van 5 %. Tussen SAC en Skandia Sverige werden de kosten toegedeeld door interne facturen.

- 18 Het Skatteverk heeft besloten de IT-diensten die SAC tijdens de boekjaren 2007 en 2008 voor Skandia Sverige had verricht, aan de btw te onderwerpen. Het was van mening dat deze diensten belastbare handelingen vormden en heeft SAC aangewezen als btw-plichtige. Dientengevolge is Skandia Sverige eveneens geïdentificeerd als belastingplichtige en is zij, als filiaal van SAC in Zweden, aangeslagen voor het bedrag aan belastingen van deze diensten.
- 19 Skandia Sverige heeft bij de verwijzende rechter beroep tegen deze beschikkingen ingesteld.
- 20 Daarop heeft het Förvaltningsrätt i Stockholm (rechtbank in bestuurszaken te Stockholm) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen 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 de btw-richtlijn, met het gevolg dat de afnemer belasting over de handelingen verschuldigd is?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

- 21 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 2, lid 1, 9 en 11 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de diensten die een in een derde land gevestigd hoofdkantoor verricht voor zijn filiaal in een lidstaat, belastbare handelingen vormen indien dat filiaal lid is van een btw-groep.
- 22 In dat verband moet in herinnering worden geroepen dat artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt dat onder meer diensten die binnen het grondgebied van een land door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw zijn onderworpen.
- 23 In artikel 9 van de btw-richtlijn worden „belastingplichtigen” omschreven. Als belastingplichtigen worden beschouwd personen die „zelfstandig” een economische activiteit verrichten. Voor een uniforme toepassing van de btw-richtlijn is van bijzonder belang dat het begrip belastingplichtige, dat in titel III ervan wordt omschreven, autonoom en uniform wordt uitgelegd.
- 24 Volgens de rechtspraak van het Hof is een dienst slechts belastbaar wanneer tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsverhouding bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld (arrest FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 25 Om vast te stellen of tussen een niet-ingezeten vennootschap en een van haar bijkantoren in een lidstaat een dergelijke rechtsverhouding bestaat teneinde de verrichte diensten aan de btw te kunnen onderwerpen, moet worden onderzocht of dat bijkantoor een zelfstandige economische activiteit uitoefent. Dienaangaande moet worden onderzocht of een dergelijk bijkantoor autonoom is, met name doordat het het economische bedrijfsrisico draagt (arrest FCE Bank, EU:C:2006:196, punt 35).

- 26 Als filiaal van SAC treedt Skandia Sverige niet zelfstandig op en draagt zij niet zelf het bedrijfsrisico van haar economische activiteit. Bovendien beschikt zij als filiaal naar nationaal recht niet over een eigen kapitaal en maken haar activa deel uit van het vermogen van SAC. Dientengevolge is Skandia Sverige afhankelijk van SAC en kan zij niet zelf de hoedanigheid van belastingplichtige in de zin van artikel 9 van de btw-richtlijn hebben.
- 27 Ook de overeenkomst inzake de toerekening van de kosten, die in het hoofdgeding concreet tot uiting komt door de uitreiking van interne facturen, is niet relevant omdat over een dergelijke overeenkomst niet is onderhandeld tussen zelfstandige partijen (arrest FCE Bank, EU:C:2006:196, punt 40).
- 28 Niettemin staat vast dat Skandia Sverige lid is van een btw-groep die is gevormd op de grondslag van artikel 11 van de btw-richtlijn, zodat zij samen met de andere leden een enkele belastingplichtige vormt. De bevoegde nationale autoriteit heeft deze btw-groep voor de toepassing van de btw een identificatienummer toegekend.
- 29 In dat verband dient eraan te worden herinnerd dat de gelijkstelling met een enkele belastingplichtige uitsluit dat de leden van de btw-groep verder afzonderlijke btw-aangiften indienen en verder binnen en buiten hun groep als belastingplichtigen worden geïdentificeerd, aangezien alleen de enkele belastingplichtige die aangiften kan indienen (arrest Ampliscientifica en Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punt 19). Daaruit volgt dat diensten verricht door een derde voor een lid van een btw-groep in een dergelijke situatie voor de toepassing van de btw niet moeten worden beschouwd als verricht voor het lid maar als verricht voor de btw-groep waartoe dat lid behoort.
- 30 Voor de toepassing van de btw kunnen diensten die worden verricht door een vennootschap als SAC voor een filiaal dat lid is van een btw-groep, zoals Skandia Sverige, derhalve niet worden beschouwd als diensten verricht voor het filiaal, maar moeten zij worden beschouwd als diensten verricht voor de btw-groep.
- 31 Voor zover de diensten onder bezwarende titel verricht door een vennootschap als SAC voor een filiaal voor de btw moeten worden gezien als verricht voor de btw-groep en deze vennootschap en haar filiaal niet kunnen worden beschouwd als een enkele belastingplichtige, moet worden geconcludeerd dat de verrichting van deze diensten uit hoofde van artikel 2, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn een belastbare handeling vormt.
- 32 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de artikelen 2, lid 1, 9 en 11 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de diensten die een in een derde land gevestigd hoofdkantoor verricht voor zijn filiaal in een lidstaat, belastbare handelingen vormen indien dat filiaal lid is van een btw-groep.

Tweede vraag

- 33 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 56, 193 en 196 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een btw-groep in een lidstaat in een situatie als in het hoofdgeding, waarin een in een derde land gevestigd hoofdkantoor van een vennootschap diensten onder bezwarende titel verricht voor een filiaal van dezelfde vennootschap dat gevestigd is in die lidstaat en lid is van die btw-groep, als afnemer van de diensten de tot voldoening van de verschuldigde btw gehouden persoon wordt.
- 34 Er zij aan herinnerd dat artikel 196 van de btw-richtlijn, in afwijking van de algemene regel van artikel 193 ervan, volgens welke de btw in een lidstaat verschuldigd is door de belastingplichtige die een belastbare dienst verricht, bepaalt dat de btw verschuldigd is door de belastingplichtige afnemer van deze dienst wanneer de in artikel 56 van deze richtlijn bedoelde dienst door een niet in die lidstaat gevestigde belastingplichtige wordt verricht.

- 35 In dat verband volstaat het vast te stellen dat de verrichting van diensten zoals aan de orde in het hoofdgeding uit hoofde van artikel 2, lid 1, sub c, van de btw-richtlijn een belastbare handeling vormt, zoals blijkt uit punt 31 van dit arrest, en dat de btw-groep waartoe het filiaal behoort en die de ontvanger van de diensten is, voor de toepassing van de btw als de afnemer van deze diensten wordt gezien.
- 36 Vaststaat bovendien dat de in het hoofdgeding verrichte diensten vallen onder de in artikel 56 van de btw-richtlijn bedoelde diensten.
- 37 Nu eveneens vaststaat dat de vennootschap die deze diensten heeft verricht, gevestigd is in een derde land en een van de btw-groep onderscheiden belastingplichtige is, is de btw-groep als afnemer van de diensten in de zin van artikel 56 van deze richtlijn derhalve krachtens de uitzonderingsregel van artikel 196 van de btw-richtlijn gehouden tot voldoening van de btw.
- 38 Gelet op het voorgaande moet op de tweede prejudiciële vraag worden geantwoord dat de artikelen 56, 193 en 196 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat een btw-groep in een lidstaat in een situatie als in het hoofdgeding, waarin een in een derde land gevestigd hoofdkantoor van een vennootschap diensten onder bezwarende titel verricht voor een filiaal van dezelfde vennootschap dat gevestigd is in die lidstaat en lid is van die btw-groep, als afnemer van de diensten de tot voldoening van de verschuldigde btw gehouden persoon wordt.

Kosten

- 39 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

- 1) **De artikelen 2, lid 1, 9 en 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moeten aldus worden uitgelegd dat de diensten die een in een derde land gevestigd hoofdkantoor verricht voor zijn filiaal in een lidstaat, belastbare handelingen vormen indien dat filiaal lid is van een groep personen die voor de belasting over de toegevoegde waarde als één belastingplichtige kunnen worden aangemerkt.**
- 2) **De artikelen 56, 193 en 196 van richtlijn 2006/112 moeten aldus worden uitgelegd dat een groep personen in een lidstaat die voor de belasting over de toegevoegde waarde als één belastingplichtige kunnen worden aangemerkt, in een situatie als in het hoofdgeding, waarin een in een derde land gevestigd hoofdkantoor van een vennootschap diensten onder bezwarende titel verricht voor een filiaal van dezelfde vennootschap dat gevestigd is in die lidstaat en lid is van die groep, als afnemer van de diensten de tot voldoening van de verschuldigde belasting over toegevoegde waarde gehouden persoon wordt.**

ondertekeningen