

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

11 maart 2021 (\*)

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 9 – Belastingplichtige – Begrip – Artikel 11 – Btw-groep – Hoofdkantoor en filiaal van een vennootschap die in twee verschillende lidstaten gelegen zijn – Hoofdkantoor dat behoort tot een btw-groep waarvan het filiaal geen deel uitmaakt – Hoofdkantoor dat diensten verricht ten behoeve van het filiaal en de kosten van deze diensten toewijst aan het filiaal”

In zaak C-812/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) bij beslissing van 24 oktober 2019, ingekomen bij het Hof op 4 november 2019, in de procedure

**Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial,**

tegen

**Skatteverket,**

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: A. Kumin, kamerpresident, T. von Danwitz (rapporteur) en P. G. Xuereb, rechters,

advocaat-generaal: E. Tanchev,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, vertegenwoordigd door T. Karlsson,
- het Skatteverk, vertegenwoordigd door K. Alvesson als gemachtigde,
- de Deense regering, vertegenwoordigd door J. Nymann-Lindgren, P. Jespersen en S. Wolff als gemachtigden,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door E. Toutain en E. de Moustier als gemachtigden,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door P. Gentili, avvocato dello Stato,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal, K. Simonsson en G. Tolstoy als gemachtigden,  
gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,  
het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 2, lid 1, artikel 9, lid 1, en artikel 11 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial – een Zweeds filiaal van de Deense vennootschap Danske Bank A/S – en het Skatteverk (belastingdienst, Zweden) over een ruling van de Skatterättsnämnd (commissie voor voorafgaande fiscale beslissingen, Zweden) betreffende de mervärdesskattelag (1994:200) [wet (1994:200) betreffende de belasting over de toegevoegde waarde].

## **Toepasselijke bepalingen**

### ***Unierecht***

3 Artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn bepaalt:

„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, van deze richtlijn luidt:

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

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.”

5 In artikel 11 van de btw-richtlijn staat te lezen:

„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.”

### **Deens recht**

6 In Denemarken is artikel 11 van de btw-richtlijn omgezet bij § 47, lid 4, van de lov om merværdiafgift (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde). Voornoemde bepaling staat onder meer toe dat verschillende aan dezelfde eigenaar toebehorende belastingplichtigen een Deense btw-groep registreren. Uit die bepaling blijkt tevens dat de groep uitsluitend mag bestaan uit ondernemingen die in Denemarken gevestigd zijn, zodat een hoofdkantoor of filiaal slechts lid kan worden van een Deense btw-groep indien zij vaste inrichtingen op het Deense grondgebied zijn.

### **Hoofdgeding en prejudiciële vraag**

7 Danske Bank is een vennootschap die haar hoofdkantoor in Denemarken heeft. Zij verricht haar activiteiten in Zweden via een in die lidstaat gevestigd filiaal: Danske Bank, Danmark, Sverige Filial. Het hoofdkantoor van Danske Bank maakt deel uit van een Deense btw-groep (hierna: „Deense btw-groep in kwestie”) die gevormd is op grond van de Deense wettelijke regeling waarbij artikel 11 van de btw-richtlijn is omgezet. Het Zweedse filiaal van Danske Bank maakt geen deel uit van een Zweedse btw-groep.

8 Danske Bank maakt bij haar activiteiten in de Scandinavische landen gebruik van een IT-platform. Dit platform is grotendeels gemeenschappelijk voor alle inrichtingen van deze vennootschap. Voor het gebruik dat het Zweedse filiaal voor haar activiteiten in Zweden maakt van dat platform, wijst het hoofdkantoor van Danske Bank kosten toe aan dat filiaal.

9 Het door het Zweedse filiaal van Danske Bank bij de commissie voor voorafgaande fiscale beslissingen ingediende verzoek om een ruling strekte er onder meer toe dat zou worden vastgesteld of het feit dat het hoofdkantoor van Danske Bank deel uitmaakt van een Deense btw-groep met zich meebrengt dat de btw-groep voor de toepassing van de mervärdeskattelag (1994:200) moet worden beschouwd als een van voormeld filiaal onderscheiden belastingplichtige. Dat filiaal wenste tevens te vernemen of de door de btw-groep verrichte diensten, waarvan de kosten aan het filiaal worden toegewezen, moeten worden beschouwd als aan de btw onderworpen diensten en of het filiaal als afnemer van diensten btw moet betalen in Zweden.

10 Bij haar ruling van 23 november 2018 heeft de commissie voor voorafgaande fiscale beslissingen vastgesteld dat enerzijds de Deense btw-groep in kwestie – waarvan het hoofdkantoor van Danske Bank deel uitmaakt – en anderzijds het Zweedse filiaal van die vennootschap als twee onderscheiden belastingplichtigen moeten worden aangemerkt. Door overeenkomstig de Deense regeling toe te treden tot de Deense btw-groep in kwestie heeft het hoofdkantoor van Danske Bank zich in btw-rechtelijk opzicht losgemaakt van haar Zweedse filiaal. De commissie voor voorafgaande fiscale beslissingen heeft eveneens vastgesteld dat de door het hoofdkantoor van Danske Bank verrichte diensten, waarvan de kosten aan het Zweedse filiaal worden toegewezen, moeten worden beschouwd als aan de btw onderworpen diensten.

11 Het Zweedse filiaal van Danske Bank heeft de ruling van de commissie voor voorafgaande fiscale beslissingen aangevochten bij de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) waarbij het aanvoerde dat het hoofdkantoor van Danske Bank en het voornoemde filiaal als één belastingplichtige moeten worden aangemerkt, alsmede dat de door het hoofdkantoor ten behoeve van het filiaal verrichte diensten niet als aan de btw onderworpen diensten kunnen

worden beschouwd. Het Zweedse filiaal verricht geen zelfstandige economische activiteiten en maakt geen deel uit van een btw-groep in Zweden, zodat het niet kan worden losgemaakt van het betreffende hoofdkantoor.

12 De belastingdienst heeft verzocht om bevestiging van de ruling in kwestie. Volgens de Deense regeling kunnen enkel inrichtingen in Denemarken lid worden van een Deense btw-groep. Derhalve maakt het Zweedse filiaal van Danske Bank geen deel uit van de Deense btw-groep, zodat voornoemd filiaal en het hoofdkantoor van die vennootschap niet kunnen worden aangemerkt als één enkele belastingplichtige.

13 De verwijzende rechter merkt op dat de relevante bepalingen op twee manieren kunnen worden uitgelegd. Een eerste manier om die bepalingen uit te leggen houdt in dat – overeenkomstig de rechtspraak die voortvloeit uit het arrest van 23 maart 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196) – wordt aangenomen dat het Zweedse filiaal, dat niet zelfstandig is ten opzichte van het hoofdkantoor van Danske Bank en niet behoort tot een btw-groep in Zweden, deel uitmaakt van dezelfde belastingplichtige als het hoofdkantoor, zelfs indien het hoofdkantoor lid is van een Deense btw-groep. Een tweede mogelijke uitlegging behelst dat het feit dat het hoofdkantoor van Danske Bank is toegetreden tot de Deense btw-groep in kwestie, met zich meebrengt dat het zich in btw-rechtelijk opzicht heeft losgemaakt van de belastingplichtige die het hoofdkantoor en het Zweedse filiaal in beginsel worden geacht samen te vormen voor onderling verrichte handelingen.

14 De verwijzende rechter merkt op dat het Hof in zijn arrest van 17 september 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), reeds heeft geoordeeld dat een filiaal dat niet zelfstandig is ten opzichte van het hoofdkantoor van een buitenlandse vennootschap maar wel deel uitmaakt van een btw-groep in een lidstaat, één enkele belastingplichtige vormt met de leden van die btw-groep, zodat de door het hoofdkantoor onder bezwarende titel ten behoeve van het filiaal verrichte diensten moeten worden geacht niet te worden verricht ten behoeve van het filiaal, maar ten behoeve van de btw-groep. Derhalve gaat het om handelingen tussen twee onderscheiden belastingplichtigen. Dat arrest heeft volgens de verwijzende rechter evenwel betrekking op een geval waarin het filiaal deel uitmaakt van een btw-groep, terwijl in casu het hoofdkantoor deel uitmaakt van een dergelijke groep.

15 De verwijzende rechter refereert tevens aan de richtsnoeren die naar aanleiding van de 105de bijeenkomst van het btw-comité van 26 oktober 2015 zijn opgesteld. Uit deze richtsnoeren blijkt dat dit comité met grote meerderheid van mening was dat in een geval zoals het aan het comité voorgelegde geval de btw-groep waartoe het in een lidstaat gelegen hoofdkantoor behoort en het in een andere lidstaat gelegen filiaal als twee onderscheiden belastingplichtigen moeten worden aangemerkt.

16 In deze omstandigheden heeft de Högsta förvaltningsdomstol de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Vormt een Zweeds filiaal van een bank waarvan het hoofdkantoor zich in een andere lidstaat [dan Zweden] bevindt, diensten verricht ten behoeve van het filiaal en de kosten daarvan toewijst aan het filiaal, een afzonderlijke belastingplichtige wanneer het hoofdkantoor deel uitmaakt van een btw-groep in die andere staat terwijl het Zweedse filiaal niet behoort tot een Zweedse btw-groep?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vraag**

17 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 9, lid 1, en artikel 11 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat voor de toepassing van de btw het in een lidstaat gelegen hoofdkantoor van een vennootschap dat deel uitmaakt van een op de grondslag

van artikel 11 van deze richtlijn gevormde btw-groep en het in een andere lidstaat gevestigde filiaal van die vennootschap moeten worden aangemerkt als onderscheiden belastingplichtigen wanneer dat hoofdkantoor ten behoeve van dat filiaal diensten verricht en de kosten daarvan toewijst aan dat filiaal.

18 Voor de beantwoording van deze vraag dient in herinnering te worden gebracht dat de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, krachtens artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn onderworpen zijn aan de btw.

19 Op grond van artikel 9, lid 1, eerste alinea, van die richtlijn wordt eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit, beschouwd als „belastingplichtige”.

20 Het Hof heeft geoordeeld dat een dienst die wordt verricht tussen het in een lidstaat gelegen hoofdkantoor van een vennootschap en een in een andere lidstaat gelegen filiaal van die vennootschap slechts belastbaar is wanneer tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsverhouding bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. Indien er geen rechtsverhouding bestaat tussen het filiaal en het hoofdkantoor, die samen één enkele belastingplichtige vormen, zijn de tussen deze entiteiten over en weer uitgewisselde prestaties interne, niet-belastbare geldstromen, in tegenstelling tot belaste handelingen die met derden zijn verricht (arrest van 24 januari 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punten 37 en 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 Om vast te stellen of een dergelijke rechtsverhouding bestaat, moet worden nagegaan of het filiaal een zelfstandige economische activiteit verricht. In dit verband moet worden onderzocht of het filiaal kan worden geacht autonoom te zijn, met name doordat dit filiaal het uit zijn activiteit voortvloeiende economische risico draagt (zie in die zin arresten van 23 maart 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punt 35, en 24 januari 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 Wat de kwalificatie van de rechtsverhouding tussen het hoofdkantoor en het filiaal van een vennootschap betreft, moet echter ook rekening worden gehouden met de eventuele omstandigheid dat zij deel uitmaken van een op de grondslag van artikel 11, eerste alinea, van de btw-richtlijn gevormde btw-groep.

23 Op grond van deze bepaling kan elke lidstaat personen die binnen zijn grondgebied gevestigd zijn en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, samen als één belastingplichtige aanmerken.

24 De bewoordingen van artikel 11 van de btw-richtlijn bevatten zelf een territoriale beperking waardoor een lidstaat niet mag voorzien in de mogelijkheid dat van een btw-groep personen deel uitmaken die in een andere lidstaat gevestigd zijn. Zoals blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt, kunnen volgens de Deense regeling waarbij die bepaling is omgezet, alleen in Denemarken gelegen vaste inrichtingen deel uitmaken van een Deense btw-groep.

25 Wat betreft de gevolgen die verbonden zijn aan het behoren tot een op de grondslag van artikel 11 van de btw-richtlijn gevormde btw-groep, heeft het Hof geoordeeld dat een btw-groep één belastingplichtige vormt. De gelijkstelling met één enkele belastingplichtige staat eraan in de weg dat de leden van de btw-groep afzonderlijke btw-aangiften blijven indienen en zowel binnen als buiten hun groep nog steeds als belastingplichtigen worden geïdentificeerd, aangezien alleen de enkele belastingplichtige die aangiften mag indienen [arrest van 17 september 2014, Skandia America (USA), filiaal Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punten 28 en 29 en aldaar aangehaalde

rechtspraak].

26 Hieruit volgt dat wanneer het hoofdkantoor en het filiaal van een vennootschap in verschillende lidstaten gelegen zijn en een van beide deel uitmaakt van een btw-groep, bij de beoordeling van hun onderlinge rechtsverhouding rekening moet worden gehouden met het feit dat deze btw-groep wordt gelijkgesteld met één enkele belastingplichtige, alsmede met de voor die btw-groep geldende territoriale beperkingen.

27 In dit verband heeft het Hof geoordeeld dat de diensten die een in een derde land gevestigd hoofdkantoor verricht ten behoeve van zijn in een lidstaat gevestigde filiaal, belastbare handelingen vormen wanneer dat filiaal behoort tot een btw-groep [arrest van 17 september 2014, Skandia America (USA), filiaal Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punten 32]. Het in dat arrest geformuleerde beginsel is eveneens van toepassing wanneer de diensten worden verricht tussen een in een lidstaat gelegen hoofdkantoor dat deel uitmaakt van een btw-groep in die lidstaat en een in een andere lidstaat gevestigd filiaal.

28 In casu maakt het hoofdkantoor van Danske Bank deel uit van de Deense btw-groep in kwestie. Omdat het tot deze btw-groep behoort, moet voor de toepassing van de btw worden aangenomen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten worden verricht door die btw-groep.

29 Daarbij komt dat het Zweedse filiaal van Danske Bank – gelet op de uit artikel 11, eerste alinea, van de btw-richtlijn voortvloeiende territoriale beperkingen – niet kan worden geacht deel uit te maken van de Deense btw-groep in kwestie.

30 Derhalve kunnen de Deense btw-groep waartoe het hoofdkantoor van Danske Bank behoort en het Zweedse filiaal van deze vennootschap, voor de toepassing van de btw niet worden geacht samen één enkele belastingplichtige te vormen.

31 Geen van de door Danske Bank aangevoerde argumenten doet af aan deze gevolgtrekking.

32 Om te beginnen voert Danske Bank aan dat de situatie die ten grondslag lag aan het arrest van 17 september 2014, Skandia America (USA), filiaal Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), verschilt van die in het hoofdgeding, hetgeen een gedifferentieerde behandeling zou rechtvaardigen. Noch de omstandigheid dat in het hoofdgeding – anders dan in de zaak die tot dat arrest heeft geleid – het hoofdkantoor van (in dit geval) Danske Bank en niet het filiaal deel uitmaakt van de btw-groep, noch de omstandigheid dat het hoofdkantoor in kwestie niet in een derde staat maar in een lidstaat is gelegen, doet evenwel af aan de juistheid van de in voornoemd arrest gekozen oplossing, gelet op de territoriale beperkingen die gelden voor btw-groepen die zijn gevormd op de grondslag van artikel 11 van de btw-richtlijn.

33 Voorts dient te worden geoordeeld dat – anders dan Danske Bank betoogt – de bewoordingen van artikel 11 van de btw-richtlijn zich er weliswaar tegen verzetten dat een lidstaat bepaalt dat een btw-groep ook entiteiten kan omvatten die buiten het grondgebied van de betrokken lidstaat gevestigd zijn, maar dat het bestaan van een btw-groep in die lidstaat niettemin in voorkomend geval in aanmerking moet worden genomen bij de belastingheffing in andere lidstaten, onder meer wanneer deze lidstaten de fiscale verplichtingen van een op hun grondgebied gevestigd filiaal beoordelen.

34 Wat ten slotte het beginsel van fiscale neutraliteit betreft – waarop Danske Bank zich eveneens beroept – zij eraan herinnerd dat dit een fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijk btw-stelsel is dat zich ertegen verzet dat soortgelijke economische handelingen, die dus met elkaar concurreren, voor de toepassing van de btw verschillend worden

behandeld (zie in die zin arrest van 22 mei 2008, Ampliscientifica en Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Gelet op de gevolgen die de vorming van een btw-groep heeft en op de voor een dergelijke groep geldende territoriale beperkingen kunnen enerzijds een handeling tussen het in Zweden gelegen filiaal van Danske Bank en de Deense btw-groep in kwestie waarvan het hoofdkantoor van deze vennootschap deel uitmaakt, en anderzijds een handeling tussen een filiaal en een hoofdkantoor dat geen deel uitmaakt van een btw-groep, niet worden beschouwd als soortgelijke handelingen.

35 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 9, lid 1, en artikel 11 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat voor de toepassing van de btw het in een lidstaat gelegen hoofdkantoor van een vennootschap dat deel uitmaakt van een op de grondslag van artikel 11 van deze richtlijn gevormde btw-groep en het in een andere lidstaat gevestigde filiaal van die vennootschap moeten worden aangemerkt als onderscheiden belastingplichtigen wanneer dat hoofdkantoor ten behoeve van dat filiaal diensten verricht en de kosten daarvan toewijst aan dat filiaal.

### **Kosten**

36 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 (Zevende kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 9, lid 1, en artikel 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 voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) het in een lidstaat gelegen hoofdkantoor van een vennootschap dat deel uitmaakt van een op de grondslag van artikel 11 van deze richtlijn gevormde btw-groep en het in een andere lidstaat gevestigde filiaal van die vennootschap moeten worden aangemerkt als onderscheiden belastingplichtigen wanneer dat hoofdkantoor ten behoeve van dat filiaal diensten verricht en de kosten daarvan toewijst aan dat filiaal.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Zweeds.