

Rechtssache C-60/23

Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

6. Februar 2023

Vorlegendes Gericht:

Högsta förvaltningsdomstolen (Schweden)

Datum der Vorlageentscheidung:

3. Februar 2023

Kläger:

Skatteverket

Beklagte:

Digital Charging Solutions GmbH

ARBEITSDOKUMENT

**HÖGSTA
FÖRVALTNINGS-
DOMSTOLEN**

PROTOKOLL ... [nicht übersetzt]
3.2.2023
... [nicht übersetzt]

(Oberstes Verwaltungsgericht)

... [nicht übersetzt]

KLÄGER UND BEKLAGTER

Skatteverket (schwedische Finanzbehörde)
... [nicht übersetzt]

BEKLAGTE UND KLÄGERIN

Digital Charging Solutions GmbH ... [nicht übersetzt]

GEGENSTAND

Mehrwertsteuervorbescheid; Einholung einer Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union

... [nicht übersetzt]

Der Högsta förvaltningsdomstol fasst folgenden

BESCHLUSS

Vom Gerichtshof der Europäischen Union wird eine Vorabentscheidung nach Art. 267 AEU-Vertrag gemäß beigefügtem Ersuchen um Vorabentscheidung (Anlage zum Protokoll) eingeholt.

... [nicht übersetzt]

ANLAGE

Anlage zum Protokoll

Ersuchen um Vorabentscheidung nach Art. 267 AEU-Vertrag betreffend die Auslegung von Art. 14 Abs. 1, Art. 15 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuerrichtlinie)

Einleitung

- 1 Der Högsta förvaltningsdomstol möchte durch das Vorabentscheidungsersuchen Klarheit darüber erhalten, ob das Aufladen von Elektrofahrzeugen an einer Ladestation bedeutet, dass der Nutzer des Elektrofahrzeugs Strom kauft – der gemäß der Mehrwertsteuerrichtlinie einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt und wie eine Ware behandelt werden muss –, oder ob das Aufladen stattdessen bedeutet, dass dem Nutzer gegenüber eine Art Dienstleistung erbracht wird.
- 2 Falls die Leistung als Lieferung einer Ware in Form von Strom angesehen werden muss, möchte der Högsta förvaltningsdomstol auch Klarheit darüber erlangen, ob die Lieferung so betrachtet werden muss, dass das Unternehmen, das die Ladestation betreibt (der Ladestationsbetreiber), direkt an den Nutzer liefert, oder ob die Lieferung an den Nutzer so betrachtet werden muss, dass ein Unternehmen, das für die Nutzer ein Ladestationsnetzwerk bereitstellt (Netzwerkunternehmen), diese beliefert. Letztere Betrachtungsweise bedeutet, dass die Lieferung in zwei Abschnitten erfolgt, zuerst vom Ladestationsbetreiber an das Netzwerkunternehmen und anschließend vom Netzwerkunternehmen an den Nutzer.
- 3 Die Vorlagefragen stellen sich in einem Verfahren, das eine deutsche Gesellschaft betrifft, die ein Ladestationsnetzwerk für Nutzer von Elektrofahrzeugen in Schweden bereitstellt. Die Antworten auf die Fragen sind dafür von Bedeutung, in welchem Land die Leistung der Gesellschaft besteuert werden muss.

Anwendbare Vorschriften des Unionsrechts

- 4 Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt oder erbringt, der Mehrwertsteuer.
- 5 Nach Art. 14 Abs. 1 gilt als „Lieferung von Gegenständen“ die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Nach Art. 15 Abs. 1 ist Elektrizität einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt.

- 6 Nach Art. 24 Abs. 1 gilt jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist, als „Dienstleistung“.
- 7 Bei der Lieferung von Elektrizität an einen steuerpflichtigen Wiederverkäufer gilt nach Art. 38 Abs. 1 als Ort der Lieferung der Ort, an dem der steuerpflichtige Wiederverkäufer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für die die Gegenstände geliefert werden. Bei der Lieferung von Elektrizität an eine nicht steuerpflichtige Person gilt nach Art. 39 als Ort der Lieferung der Ort, an dem der Erwerber die Gegenstände tatsächlich nutzt und verbraucht.
- 8 Falls die Leistung nicht als eine Lieferung von Elektrizität, sondern als eine Dienstleistung anzusehen ist, gilt nach der Grundregel von Art. 45 der Ort als Leistungsort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.

Anwendbare innerstaatliche Rechtsvorschriften

- 9 Nach Kapitel 1 § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Mervärdesskattelag (1994:200) (Mehrwertsteuergesetz [1994:200]) ist für die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland erbringt, grundsätzlich Mehrwertsteuer zu entrichten.
- 10 Als Gegenstände gelten nach Kapitel 1 § 6 körperliche Gegenstände, darunter Immobilien und Gas, ebenso wie Wärme, Kälte und Elektrizität. Als Dienstleistung gilt alles andere, was erbracht werden kann.
- 11 Nach Kapitel 2 § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 Nr. 1 gilt als Umsatz von Gegenständen u. a. die Überlassung eines Gegenstands gegen Entgelt und als Umsatz einer Dienstleistung u. a., dass eine Dienstleistung gegen Entgelt erbracht, überlassen oder auf andere Weise jemandem zur Verfügung gestellt wird.
- 12 Regelungen, die den Art. 38, 39 und 45 der Richtlinie entsprechen, wurden mit im Wesentlichen gleichem Wortlaut in Kapitel 5 §§ 2c, 2d und 6 des Mehrwertsteuergesetzes eingeführt.

Sachverhalt

- 13 Der Rechtsstreit betrifft einen Vorbescheid des Skatterättsnämnd (Steuerrechtsausschuss), den sowohl das Skatteverk als auch die Gesellschaft, die den Vorbescheid beantragt hatte, die Digital Charging Solutions GmbH, beim Högsta förvaltningsdomstol angefochten haben. Der Skatterättsnämnd vertrat die Auffassung, dass die Gesellschaft eine zusammengesetzte Leistung erbringe, die überwiegend von der Lieferung von Elektrizität geprägt werde, und daher davon ausgegangen werden müsse, dass sich der Leistungsort in Schweden befinde.

- 14 Sowohl das Skatteverk als auch die Gesellschaft sind der Ansicht, dass die Gesellschaft Elektrizität an die Nutzer liefert, aber sie teilen nicht dieselbe Auffassung in der Frage, ob es sich um eine zusammengesetzte Leistung oder zwei separate handelt.
- 15 Es geht um folgende Umstände.
- 16 Der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit von Digital Charging Solutions ist in Deutschland, sie hat keine feste Niederlassung in Schweden. Die Gesellschaft stellt Nutzern von Elektrofahrzeugen in Schweden Zugang zu einem Netzwerk von Ladestationen zur Verfügung. Das Netzwerk stellt den Nutzern laufend Informationen über die Preise und die Verfügbarkeit der Ladestationen, die zum Netzwerk gehören, zur Verfügung. Außerdem enthält der Netzwerkservice Funktionen für die Suche und das Finden von Ladestationen sowie für die Routenplanung.
- 17 Die Ladestationen, die zum Netzwerk gehören, werden nicht von der Gesellschaft bereitgestellt, sondern von Betreibern, mit denen die Gesellschaft Verträge abgeschlossen hat. Um Fahrzeuge an den Ladestationen aufzuladen, stattet die Gesellschaft die Nutzer mit einer Karte und einer Authentifizierungsapplikation aus. Wenn die Karte oder die Applikation verwendet werden, wird das Aufladen beim Betreiber registriert, der der Gesellschaft die Aufladevorgänge durch die Nutzer in Rechnung stellt. Die Rechnungstellung erfolgt monatlich am Ende eines Kalendermonats mit einer Zahlungsfrist von 30 Tagen.
- 18 Nachdem die Gesellschaft die Rechnung von den Betreibern erhalten hat, stellt sie den Nutzern monatliche Rechnungen für die gelieferte Menge Elektrizität und für den Zugang zum Netzwerkservice aus. Das Aufladen und der Netzwerkservice werden getrennt berechnet. Die Zahlungsfrist beträgt ab Erhalt der Rechnung 14 Tage. Der Preis für die Elektrizität schwankt, aber für den Service wird eine feststehende Gebühr berechnet. Die Servicegebühr bleibt gleich, unabhängig davon, ob der Nutzer während des Zeitraums Elektrizität gekauft hat oder nicht. Es ist nicht möglich, nur Elektrizität von der Gesellschaft zu kaufen, ohne zugleich für den Zugang zum Netzwerk zu bezahlen.

Standpunkte der Parteien

Skatteverk

- 19 Das Skatteverk beantragt, den Vorbescheid zu bestätigen. Es ist ebenso wie der Skatterättsnämnd der Ansicht, dass die Leistung der Gesellschaft als Lieferung von Elektrizität betrachtet werden müsse, der der Netzwerkservice untergeordnet sei – was dazu führe, dass sämtliche Leistungen der Gesellschaft gegenüber dem Nutzer in Schweden besteuert werden müssten –, betont aber zugleich, dass unklar sei, welche Bedeutung frühere Entscheidungen des Gerichtshofs für die Frage

hätten, ob die Leistung ihrem Gegenstand nach wirklich als Lieferung von Elektrizität angesehen werden könne.

- 20 Der Gerichtshof habe nämlich, so das Skatteverk, in gleichartigen Fällen entschieden, dass eine Gesellschaft, deren Tankkreditkarte beim Kauf von Kraftstoff zur Bezahlung verwendet worden sei, dem Karteninhaber keinen Kraftstoff geliefert habe, sondern ihm vielmehr einen Kredit gewährt habe, da die Gesellschaft zu keiner Zeit die Befugnis gehabt habe, zu bestimmen, wie und wozu der Kraftstoff verwendet werden sollte (Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, und Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412).

Digital Charging Solutions

- 21 Auch Digital Charging Solutions ist der Auffassung, dass sie Elektrizität liefere, vertritt aber anders als das Skatteverk die Ansicht, dass es sich um zwei separate Leistungen handle, eine Lieferung von Elektrizität und das Zurverfügungstellen eines Netzwerkservices. Die Gesellschaft beantragt daher eine Änderung des Vorbescheids und die Feststellung durch den Högsta förvaltningsdomstol, dass nur der Teil der Leistungen der Gesellschaft, der die Lieferung von Elektrizität betreffe, in Schweden zu besteuern sei.
- 22 Nach Ansicht der Gesellschaft unterscheiden sich die Umstände im jetzigen Rechtsstreit von denjenigen, die in der Rechtssache Auto Lease Holland vorlagen. Im jetzigen Rechtsstreit habe die Gesellschaft separate Verträge über die Lieferung von Elektrizität mit den Nutzern bzw. mit den Betreibern der Ladestationen abgeschlossen. Für die Beteiligten sei deutlich, dass die Elektrizitätslieferung in zwei Abschnitten erfolge. Ein anderer Unterschied sei, dass keine Bezahlung im Voraus erfolge. Vielmehr sei es die Gesellschaft, die jeden Kauf von Elektrizität bezahle und diese danach an die Nutzer weiterverkaufe.

Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung

Einleitung

- 23 Um später entscheiden zu können, ob die Transaktion, um die es in dem Rechtsstreit geht, aus einer oder mehreren Leistungen besteht, muss der Högsta förvaltningsdomstol zuerst Stellung dazu beziehen, ob die Leistung der Gesellschaft überhaupt die Lieferung von Elektrizität umfasst. Die Parteien des Rechtsstreits sind sich zwar darin einig, dass die Gesellschaft Elektrizität an die Nutzer liefere, aber es gibt Befürworter für die Annahme des Gegenteils.

Entscheidung des Skatterättsnämnd

- 24 Der Skatterättsnämnd, der wie die Parteien des Rechtsstreits die Auffassung vertrat, dass die Gesellschaft Elektrizität liefere, führte aus, dass die Elektrizität zuerst als zwischen den Betreibern der Ladestationen und der Gesellschaft als erbracht angesehen werden müsse und danach zwischen der Gesellschaft und dem jeweiligen Nutzer. Zur Unterstützung dieser Ansicht betonte der Skatterättsnämnd, dass die Elektrizität von den Betreibern der Ladestationen an die Gesellschaft in einer Transaktionskette geliefert werde, die mit Verträgen einhergehe, dass die Betreiber der Gesellschaft die Elektrizität berechneten, dass danach die Gesellschaft diese den Nutzern monatlich in Rechnung stelle und dass es keinen Vertrag über die Lieferung von Elektrizität zwischen den Betreibern und den Nutzern, die Elektrizität kauften, gebe.
- 25 Eine Minderheit des Skatterättsnämnd vertrat jedoch die Ansicht, dass die Gesellschaft keine Elektrizität von den Betreibern erwerbe, sondern dass, wenn der Nutzer das Fahrzeug auflade, der Betreiber diesem gegenüber entweder die Aufladung leiste oder Elektrizität liefere. Die Minderheit war unter Bezugnahme auf die Ausführungen des Gerichtshofs in den Rechtssachen *Auto Lease Holland*, *Vega International Car Transport and Logistic* und *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536) der Auffassung, dass die nachfolgende Rechnungsstellung nicht bedeute, dass der Nutzer die Elektrizität auf Rechnung der Gesellschaft erwerbe oder dass die Gesellschaft selbst Elektrizität erwerbe, um diese weiterzuverkaufen. Die Minderheit war der Ansicht, dass die Gesellschaft einen Verwaltungsservice zur Verfügung stelle, der u. a. im Bereitstellen eines Ladestationsnetzwerks und der nachfolgenden Berechnung an die Nutzer bestehe, was eine gewisse Kreditgewährung beinhalte.
- 26 Der Skatterättsnämnd war also in der Frage, ob die Leistung der Gesellschaft eine Lieferung von Elektrizität darstelle, nicht einer Meinung.

Frage des polnischen Obersten Verwaltungsgerichts

- 27 Mit einem Vorabentscheidungsersuchen, das am 26. April 2022 beim Gerichtshof einging, möchte das polnische Oberste Verwaltungsgericht Klarheit darüber erlangen, inwieweit eine komplexe Leistung, die an Ladepunkten an die Nutzer von Elektrofahrzeugen erbracht wird, eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung darstellt (Rechtssache des Gerichtshofs C-282/22). Eine Vorinstanz hat in dieser Rechtssache entschieden, dass es nicht um die Lieferung von Elektrizität gehe.
- 28 Die Frage, die sich in der polnischen Rechtssache stellt, ist auch für die Prüfung der jetzt vorliegenden Rechtssache relevant, aber sie betrifft nur die Frage, ob es als Lieferung von Elektrizität betrachtet werden kann, wenn ein Betreiber von Ladestationen es dem Nutzer direkt ermöglicht, ein Elektrofahrzeug aufzuladen. Falls der Gerichtshof der Auffassung ist, dass es sich in einem solchen Fall um eine Belieferung mit Elektrizität handelt, stellt sich die Frage, ob man auch im

Verhältnis zwischen dem zwischengeschalteten Netzwerkunternehmen und dem Nutzer von einer Lieferung von Elektrizität ausgehen kann, wenn, wie im jetzt vorliegenden Fall, die Transaktionen durch Verträge in verschiedenen Abschnitten geregelt werden und kein Vertrag zwischen dem Betreiber und dem Anwender vorliegt.

Frühere Rechtsprechung des Gerichtshofs

- 29 Der Gerichtshof hat es in früheren Entscheidungen, *Auto Lease Holland* und *Vega International Car Transport and Logistic*, nicht als Lieferung von Kraftstoff von einem Unternehmen an den Endkunden angesehen, wenn das Unternehmen dem Kunden eine Karte zur Verfügung stellte, die der Kunde zum Tanken bei Kraftstofflieferanten nutzte. Der Gerichtshof hat in diesen Entscheidungen hervorgehoben, dass der Endkunde Umstände wie u. a. die Qualität, die Menge, den Zeitpunkt des Kaufs und die Art der Verwendung des Kraftstoffs frei wählen konnte und auch für alle Kosten des Kraftstoffs aufkam. Das zwischengeschaltete Unternehmen hat nach Ansicht des Gerichtshofs den Kraftstoff nicht gekauft, um ihn weiterzuverkaufen, sondern der Endkunde kaufte diesen vielmehr direkt vom Kraftstofflieferanten.
- 30 Auch in der Rechtssache *Fast Bunkering Klaipėda*, die das Tanken von Kraftstoff durch Schiffsbetreiber bei einem Kraftstofflieferanten auf offener See betraf, hat der Gerichtshof auf die Verfügung über den Kraftstoff abgestellt. Die Betankungen wurden von einer Gesellschaft bestellt, der auch der Kraftstoff durch den Kraftstofflieferanten in Rechnung gestellt wurde. Der Gerichtshof stellte fest, dass die Gesellschaft gegenüber dem Lieferanten und gegenüber dem Schiffsbetreiber in eigenem Namen handelte. Nach Ansicht des Gerichtshofs war es jedoch, um die Transaktion als Lieferung von Gegenständen an die und von der Gesellschaft anzusehen, erforderlich, dass diese Lieferung dazu führte, dass die Gesellschaft faktisch wie ein Eigentümer über den Kraftstoff verfügen konnte (Rn. 50 bis 52).
- 31 Auch in der Rechtssache, in der der Gerichtshof eine Lieferung von Elektrizität in mehreren Abschnitten festgestellt hat, hat er darauf abgestellt, wer den Kauf durchführte und Menge und Qualität frei wählen konnte (*Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, Rn. 26 und 27).

Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses

- 32 Bestimmte Umstände, die nach Ansicht des Gerichtshofs dafür sprechen, dass das zwischengeschaltete Unternehmen nicht so betrachtet werden kann, dass es dem Endkunden Kraftstoff zur Verfügung stellt, liegen auch im jetzigen Rechtsstreit vor. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs stützt also in gewisser Weise die Auslegung, dass die Gesellschaft keine Elektrizität an die Nutzer liefert. Der EU-Mehrwertsteuerausschuss hat hingegen im Juni 2019 und im April 2021 Leitlinien erlassen, die für einen gegensätzlichen Standpunkt sprechen (Leitlinien aus der 113. Sitzung vom 3. Juni 2019, Dokument A – taxud.c.1[2019] 6589787 – 972,

und Leitlinien aus der 118. Sitzung vom 19. April 2021, Dokument C – taxud.c.1[2021] 6657618 – 1018).

- 33 Aus den Leitlinien geht die einstimmige Auffassung des Ausschusses hervor, dass beim Aufladen eines Elektrofahrzeugs in einer Wertschöpfungskette, bestehend aus einem Ladestationsbetreiber und einer Gesellschaft, die Netzwerkdienstleistungen anbietet, davon auszugehen ist, dass der Betreiber gemäß Art. 14 Abs. 1 und Art. 15 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie Elektrizität an das Netzwerkunternehmen liefert und das Netzwerkunternehmen Elektrizität an den Nutzer des Elektrofahrzeugs liefert.

Schlussfolgerung

- 34 Nach Ansicht des Högsta förvaltningsdomstol ist nicht eindeutig, wie sich die früheren Entscheidungen des Gerichtshofs über Kraftstofflieferungen zur jetzt vorliegenden Fallgestaltung verhalten, in der es Verträge in jedem Abschnitt gibt, aber in der der Nutzer des Elektrofahrzeugs und nicht das zwischengeschaltete Netzwerkunternehmen über Umstände wie die Menge, den Zeitpunkt des Kaufs und den Ort des Aufladens sowie die Art der Verwendung der Elektrizität entscheiden kann.
- 35 Der Högsta förvaltningsdomstol ist daher der Ansicht, dass ein Ersuchen um Vorabentscheidung des Gerichtshofs notwendig ist.

Fragen

- 36 Der Högsta förvaltningsdomstol wünscht, vor dem hier dargelegten Hintergrund, Antworten auf folgende Fragen zu erhalten.

Frage 1: Stellt eine Leistung an den Nutzer eines Elektrofahrzeugs, die im Aufladen des Fahrzeugs an einer Ladestation besteht, eine Lieferung eines Gegenstands nach Art. 14 Abs. 1 und Art. 15 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dar?

Frage 2: Falls Frage 1 bejaht wird, ist dann eine solche Lieferung in allen Abschnitten der Transaktionskette, in die ein zwischengeschaltetes Unternehmen eingebunden ist, als gegeben anzunehmen, wenn die Transaktionskette in jedem Abschnitt mit einem Vertrag einhergeht, aber nur der Nutzer des Fahrzeugs über Umstände wie die Menge, den Zeitpunkt und den Ort der Aufladung sowie die Art der Verwendung der Elektrizität entscheiden kann?