

Rechtssache C-808/23
Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

27. Dezember 2023

Vorlegendes Gericht:

Högsta förvaltningsdomstolen (Oberstes Verwaltungsgericht,
Schweden)

Datum der Vorlageentscheidung:

21. Dezember 2023

Rechtsmittelführerin:

Högkullen AB

Gegenpartei:

Skatteverket

[nicht übersetzt]

RECHTSMITTELFÜHRERIN

Aktiebolag Högkullen *[nicht übersetzt]*

[nicht übersetzt] Göteborg

GEGENPARTEI

Skatteverket (schwedische Finanzbehörde)

[nicht übersetzt]

ANGEFOCHTENE ENTSCHEIDUNG

Urteil des Kammarrätt in Göteborg (Oberverwaltungsgericht Göteborg) vom
3. März 2021 *[nicht übersetzt]*

GEGENSTAND

Mehrwertsteuer und Steuergeldbuße; Frage der Einholung einer Vorabentscheidung des Gerichtshofs

Das Verfahren wird ausgesetzt.

Der Högsta förvaltningsdomstol erlässt folgenden

BESCHLUSS

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

[nicht übersetzt]

ANLAGE

Ersuchen um Vorabentscheidung nach Art. 267 AEUV zur Auslegung der Art. 72 und 80 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuerrichtlinie)

Einleitung

- 1 Der Högsta förvaltningsdomstol wünscht durch das Vorabentscheidungsersuchen Klarheit darüber zu erlangen, wie die Art. 72 und 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie bezüglich der Bestimmung des Normalwerts von Dienstleistungen, die ein Unternehmen an seine Tochterunternehmen erbringt, auszulegen sind. Die Auslegungsfragen sind in einer Rechtssache aufgekommen, die die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage betrifft, bei der das Skatteverk nationale Neubewertungsregeln anwandte, die gestützt auf Art. 80 der Richtlinie erlassen wurden.

Anwendbare Vorschriften des Unionsrechts

- 2 Nach Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird die Steuerbemessungsgrundlage grundsätzlich aus dem Wert der Gegenleistung für einen Gegenstand oder eine Dienstleistung gebildet.
- 3 Nach Art. 80 können die Mitgliedstaaten zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder -umgehung in bestimmten dort genannten Fällen Maßnahmen treffen, um sicherzustellen, dass die Steuerbemessungsgrundlage der Normalwert ist. Gemäß Abs.1 Buchst. a gilt dies unter anderem, wenn Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder eigentumsrechtliche Bindungen gemäß der Definition der Mitgliedstaaten bestehen, die Gegenleistung niedriger als der

Normalwert ist und der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

- 4 Aus Art. 72 geht hervor, was für die Zwecke der Richtlinie als Normalwert gilt. Gemäß Abs. 1 gilt bezüglich einer Dienstleistung als Normalwert der gesamte Betrag, den ein Dienstleistungsempfänger auf derselben Absatzstufe, auf der die Dienstleistung erfolgt, an einen selbständigen Dienstleistungserbringer in dem Mitgliedstaat, in dem der Umsatz steuerpflichtig ist, zahlen müsste, um die betreffenden Dienstleistungen zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten. Kann keine vergleichbare Erbringung von Dienstleistungen ermittelt werden, ist als Normalwert gemäß Abs. 2 ein Betrag zu bestimmen, der nicht unter dem Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung liegt.

Anwendbare innerstaatliche Rechtsvorschriften

- 5 Während der Aufzeichnungszeiträume, die der Rechtsstreit betrifft, galt das Mervärdesskattelag (1994:200) (Mehrwertsteuergesetz [1994:200]). Das Gesetz wurde inzwischen durch ein neues Mervärdesskattelag ersetzt (2023:200), aber das frühere Gesetz gilt, soweit hier einschlägig, weiterhin für Sachverhalte, die in die Zeit vor dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes fallen. Im Folgenden werden die anwendbaren Vorschriften des Gesetzes von 1994 aufgeführt. Das neue Gesetz enthält grundsätzlich entsprechende Vorschriften.
- 6 Gemäß Kapitel 7 §§ 2 und 3 gilt grundsätzlich die Gegenleistung für eine Ware oder Dienstleistung als Steuerbemessungsgrundlage.
- 7 Gemäß Kapitel 7 § 3a gilt als Steuerbemessungsgrundlage der Normalwert, wenn die Gegenleistung unter dem Normalwert liegt, der Erwerber nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, Verkäufer und der Erwerber miteinander verbunden sind und der Steuerpflichtige nicht glaubhaft machen kann, dass die Gegenleistung einem marktüblichen Preis entspricht.
- 8 Gemäß Kapitel 1 § 9 Abs.1 gilt als Normalwert einer Dienstleistung der gesamte Betrag, den der Empfänger einer Dienstleistung auf derselben Absatzstufe, auf der die Dienstleistung erfolgt, zum Zeitpunkt der Erbringung und unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs, an einen selbständigen Erbringer einer solchen Dienstleistung in diesem Staat bezahlen müsste. Kann keine vergleichbare Erbringung von Dienstleistungen ermittelt werden, ist gemäß Abs. 2 als Normalwert ein Betrag zu bestimmen, der nicht unter dem Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung liegt.

Sachverhalt

- 9 Der Rechtsstreit betrifft Aktiebolag Högkullen, die Muttergesellschaft eines Immobilienverwaltungskonzerns. Die Tochtergesellschaften des Konzerns

betreiben die Immobilienverwaltung. Im Jahr 2016 hatte die Gesellschaft 19 direkte und indirekte Tochterunternehmen.

- 10 Die Tätigkeit der Tochtergesellschaften unterliegt teilweise nicht der Steuerpflicht und diese sind daher nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Die Muttergesellschaft nimmt aktiv an der Verwaltung sämtlicher Tochtergesellschaften teil, indem sie ihnen verschiedene Funktionen der Hauptverwaltung gegen eine Gegenleistung zur Verfügung stellt. Diese wirtschaftliche Tätigkeit ist voll steuerpflichtig. Die Muttergesellschaft hat keine andere wirtschaftliche Tätigkeit und sie weist keine anderen Einkünfte als diejenigen aus der Erbringung der konzerninternen Dienstleistungen aus.
- 11 Im Jahr 2016 erbrachte die Muttergesellschaft gegenüber den Tochtergesellschaften Dienstleistungen in Form von Unternehmensführung, Wirtschaft, Immobilienverwaltung, Investitionen, IT und Personalverwaltung. Die Muttergesellschaft berechnete insgesamt 2,3 Millionen Kronen als Gegenleistung für die Dienstleistungen und wies für die gesamte Gegenleistung Mehrwertsteuer aus.
- 12 Die Muttergesellschaft gab an, dass sie die Höhe der Gegenleistung durch Anwendung einer sogenannten Cost-Plus-Methode (Kostenaufschlagsmethode) bestimmt habe. Die Methode bedeute, dass die Gegenleistung in einem Betrag bestehe, der ihren Kosten für den Erwerb und die Erbringung der Dienstleistungen zuzüglich eines Gewinnaufschlags entspreche. Sie habe einen Verteilerschlüssel angewandt, in dem ein bestimmter prozentueller Anteil ihrer Kosten für Unternehmensführung sowie für Räumlichkeiten, Telefon, Daten, Vertretung und Reisetätigkeit als auf die Dienstleistungen entfallend angesehen werde, die den Tochtergesellschaften gegenüber erbracht würden. Die Gesellschaft hat ferner angegeben, dass Aktionärskosten, sowie Kosten für Buchführung, Revision und Hauptversammlung, und Kosten für die Kapitalbeschaffung nach ihrer Beurteilung in keinem Zusammenhang mit den erbrachten Dienstleistungen gestanden hätten und dass diese Kosten daher bei der Berechnung der Gegenleistung nicht berücksichtigt worden seien. Unter diese Kosten fielen die Kosten für eine geplante Ausgabe neuer Aktien und für die Börsenzulassung.
- 13 Die eigenen Kosten der Muttergesellschaft im selben Jahr beliefen sich auf ca. 28 Millionen Kronen. Etwa die Hälfte des Betrages betraf mehrwertsteuerpflichtige Anschaffungskosten, während der verbleibende Teil von der Mehrwertsteuer befreite Anschaffungskosten und andere mehrwertsteuerfreie Kosten wie Lohnkosten betraf. Die Gesellschaft zog sämtliche Vorsteuer ab, die sich auf Erwerbe bezog, die mit Mehrwertsteuer belastet worden waren, d. h., auch Steuern auf Kapitalbeschaffungs- und Aktionärskosten.
- 14 Das Skatteverk vertrat die Auffassung, dass die Dienstleistungen an die Tochtergesellschaften zu einem Preis unter dem Normalwert erbracht worden seien, und beschloss, die Steuerbemessungsgrundlage neu zu bewerten und zu erhöhen. Nach Ansicht des Skatteverk gab es keine vergleichbare Erbringung von

Dienstleistungen auf dem freien Markt, und die Steuerbemessungsgrundlage wurde daher auf einen Betrag festgelegt, der den Kosten der Gesellschaft für die Erbringung der Dienstleistungen entsprach. Die Behörde vertrat die Auffassung, dass sämtliche Kosten der Gesellschaft des betreffenden Jahres, d. h. 28 Millionen Kronen, als auf die erbrachten Dienstleistungen entfallend anzusehen gewesen seien, und setzte somit diesen Betrag als Grundlage für die Mehrwertsteuer fest. Zusätzlich zu der Erhöhung wurde eine Steuergeldbuße festgesetzt.

- 15 Die Muttergesellschaft focht den Beschluss des Skatteverk vor dem Förvaltningsrätt in Göteborg an, das dem Rechtsbehelf stattgab und den Beschluss aufhob. Als Begründung führte das Förvaltningsrätt Folgendes an. Das Skatteverk habe nicht glaubhaft gemacht, dass die Gesellschaft konzerninterne Dienstleistungen unter dem Normalwert verkauft habe. Es sei nicht selbstverständlich, Aktionärskosten als Kosten für die Erbringung administrativer Dienstleistungen anzusehen. Die Tatsache, dass die Gesellschaft keine anderen Einnahmen als die aus den konzerninternen Diensten angegeben habe, und dass sie von allen ihren Anschaffungen die Vorsteuer abgezogen habe, habe keine Bedeutung für die Veranschlagung der Kosten der Gesellschaft für die Erbringung der Dienstleistungen. Da die Gesellschaft die Muttergesellschaft eines Konzerns sei, und ein großer Teil der Kosten des betreffenden Jahres auf Kosten für eine eventuelle Börsenzulassung entfielen, sei nicht davon auszugehen, dass die Kosten der Gesellschaft für die Erbringung der konzerninternen Dienstleistungen aus allen Kosten gebildet würden, die die Gesellschaft in dem Jahr hatte.
- 16 Das Skatteverk legte ein Rechtsmittel beim Kammarrätt in Göteborg ein, das diesem stattgab und den Beschluss der Behörde mit folgender Begründung bestätigte.
- 17 Das Skatteverk trage die Beweislast dafür, dass die Gegenleistung, die den Tochtergesellschaften berechnet wurde, den Normalwert unterschreite. Da es um konzerninterne Dienstleistungen gehe, sei es daher ausreichend, dass das Skatteverk darlegen könne, dass die Gegenleistung für die Dienstleistungen die Kosten ihrer Erbringung unterschritten habe. Die Regelung zur Neubewertung der Steuerbemessungsgrundlage sei eine Regelung zur Vermeidung der Steuerumgehung, die auf die Preismanipulation selbst gerichtet sei. Es sei daher angemessen, dass die Bewertung der Steuerbemessungsgrundlage davon ausgehe, was der Steuerpflichtige selbst als von der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeit umfasst ansehe. Die geplante Ausgabe neuer Aktien und die Börsenzulassung hätten zum Ziel gehabt, Kapital für weitere Käufe von Unternehmen und Immobilien zu beschaffen. Die Kapitalbeschaffung sei somit dem gesamten Konzern zugutegekommen. Indem sie die Vorsteuer auf alle Erwerbe abgezogen habe, habe die Gesellschaft ihre Auffassung zum Ausdruck gebracht, dass diese Kosten zur wirtschaftlichen Tätigkeit gehörten. Für eine Muttergesellschaft, deren einzige Tätigkeit darin bestehe, steuerpflichtige Dienstleistungen an ihre Tochtergesellschaften zu erbringen, könne die Vorsteuer nicht aus dem Grund, dass die Kosten als allgemeine Aufwendungen zur wirtschaftlichen Tätigkeit gehörten, voll abzugsfähig sein und gleichzeitig ein

Zusammenhang eines solchen Umsatzes mit den besteuerten Ausgangsumsätzen dieser Tätigkeit verneint werden. Sämtliche Kosten der Muttergesellschaft stellen somit Bestandteile des Preises für die Verwaltung der Tochtergesellschaften dar, und seien bei der Festlegung des Normalwerts der konzerninternen Dienstleistungen zu berücksichtigen.

Standpunkte der Parteien

Aktiebolag Högkullen

- 18 Aktiebolag Högkullen hat gegen das Urteil des Kammarrätt ein Rechtsmittel eingelegt und beantragt, dieses Urteil aufzuheben und das Urteil des Förvaltningsrätt zu bestätigen. Nach Auffassung der Gesellschaft liegt die erhaltene Gegenleistung nicht unter dem Normalwert der fraglichen Dienstleistungen, und daher sei der Beschluss des Skatteverk, die Steuerbemessungsgrundlage neu zu bewerten, unbegründet. Die Gesellschaft trägt Folgendes vor.
- 19 Das Vorbringen des Skatteverk, dass die erbrachten Dienstleistungen eine einzige zusammenhängende Leistung darstellten, die für den Konzern einzigartig sei, und dass es daher keine vergleichbaren Dienstleistungen auf dem freien Markt gebe, finde in der Rechtsprechung des Gerichtshofs keine Grundlage. Die Richtlinie gehe davon aus, dass jeder Umsatz als separat und selbständig zu betrachten sei, und der Gerichtshof habe darüber hinaus festgestellt, dass die aktive Verwaltung von Tochtergesellschaften aus verschiedenen Arten von Dienstleistungen bestehen könne, die eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellten (vgl. z. B. Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537).
- 20 Die Dienstleistungen, die die Gesellschaft an die Tochterunternehmen erbracht habe, seien nicht einzigartig für den Konzern und seine Tätigkeit. Das Outsourcing verschiedener Funktionen sei üblich und sämtliche im Rechtsstreit fraglichen Dienstleistungen seien solcher Art, wie sie im Wettbewerb zwischen verschiedenen Dienstleistern eingekauft werden könnten. Daher gebe es vergleichbare Dienstleistungen auf dem freien Markt, und man könne für jede einzelne Dienstleistung einen Marktpreis ermitteln. Die Verwaltung von Tochtergesellschaften als eine zusammengesetzte einzigartige Dienstleistung zu betrachten, die nur innerhalb eines Konzerns zur Verfügung gestellt werden könne, verstoße gegen den Neutralitätsgrundsatz und bedeute, dass die Grundregel für die Ermittlung des Normalwerts bei derartigen Dienstleistungen nie angewandt würde.
- 21 Die Gesellschaft wende bei der Ermittlung des Preises der Dienstleistungen, die sie an die Tochtergesellschaften erbringe, die Cost-Plus-Methode an. Die Methode sei ein allgemein anerkanntes Preisbildungsmodell, basierend auf den Kosten, mit einem angemessenen Aufschlag. Der Fremdvergleichsgrundsatz sei international anerkannt und beinhalte, dass Preise und andere Bedingungen, die zwischen

miteinander verbundenen Unternehmen bei grenzüberschreitenden Umsätzen vereinbart würden, dem entsprechen müssten, was selbständige Unternehmen in einer gleichen Situation vereinbart hätten.

- 22 Die Kapitalbeschaffung der Muttergesellschaft nütze den Tochtergesellschaften nichts und stehe in keinem Zusammenhang zur Ausführung der verschiedenen Funktionen des Hauptsitzes. Nach den Richtlinien der OECD über konzerninterne Dienstleistungen sei es nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar, Tochtergesellschaften Aktionärskosten zu berechnen. Das Skatteverk konstruiere einen fiktiven Normalwert, der zwischen verschiedenen Jahren stark variieren werde, wenn, wie in diesem Fall, Einmalkosten entstünden, die in keinem Zusammenhang zu den faktischen Kosten für die Produktion oder Erbringung von Dienstleistungen stünden. Dadurch, dass die Gesellschaft auf die Selbstkosten der Dienstleistungen einen Aufschlag addiere, würden ihre allgemeinen Aufwendungen in der Preisbildung im Zeitverlauf berücksichtigt, indem die Kosten im „Plus“ der Cost-Plus-Methode enthalten seien.
- 23 Ein nach der Cost-Plus-Methode ermittelter Normalwert stehe nicht im Widerspruch zu einem Normalwert im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie. Es finde sich keine rechtliche Stütze für einen zwingenden Zusammenhang zwischen der Höhe des Vorsteuerabzugs und der Preisbildung für eine Dienstleistung. Das Skatteverk stütze sich zur Anwendung der Neubewertungsregeln auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs auf dem Gebiet der Abzugsberechtigung. Dies sei fehlerhaft, da die Neubewertungsregeln völlig losgelöst von den Regeln zur Abzugsberechtigung seien. Der Beschluss des Skatteverk beinhalte außerdem, dass auch Kosten, auf die keine Vorsteuer anfalle, wie zum Beispiel Lohnkosten, in die Steuerbemessungsgrundlage eingerechnet, und als mehrwertsteuerpflichtig behandelt würden. Die Anwendung [der Neubewertungsregeln] durch das Skatteverk führe zu einem Ergebnis, das außer Verhältnis zum Ziel dieser Regeln stehe.

Skatteverk

- 24 Das Skatteverk ist der Auffassung, das Rechtsmittel sei zurückzuweisen, und führt Folgendes an.
- 25 Die aktive Verwaltung der Tochtergesellschaften durch die Muttergesellschaft sei als eine einzige zusammenhängende Dienstleistung anzusehen, die keine Entsprechung zwischen selbständigen Parteien auf dem freien Markt habe. Auch wenn man von der Erbringung mehrerer verschiedener Dienstleistungen ausginge, seien diese als so speziell für den betroffenen Konzern anzusehen, dass vergleichbare Dienstleistungen auf dem freien Markt fehlten. Im konzerninternen Verhältnis könne die Preisbildung nämlich von Faktoren beeinflusst werden, die bei einem entsprechenden externen Umsatz keine Relevanz hätten. Die Preisbildung innerhalb eines Konzerns könne somit davon abweichen, was zwischen selbständigen Parteien vereinbart werden würde. Auch der Inhalt von konzerninternen Dienstleistungen könne von Faktoren beeinflusst werden, die bei

externen Umsätzen keine Relevanz hätten. Daraus ergebe sich, dass, wenn einer Muttergesellschaft hohe Kosten für eine Dienstleistung gegenüber ihren Tochtergesellschaften entstünden, es nicht um dieselbe Art von Dienstleistung gehe, die ein externer Anbieter erbringen könne, sondern dass die Dienstleistung der Muttergesellschaft einen anderen Charakter habe und viel mehr beinhalte.

- 26 Werde der Normalwert ausgehend von den Kosten der Muttergesellschaft berechnet, müsse dies auf entsprechende Weise erfolgen, wie die Steuerbemessungsgrundlage bei der Entnahme von Dienstleistungen bestimmt werde. Das bedeute, das mit den Kosten der Erbringung der Dienstleistung der Teil der festen und laufenden Kosten der Tätigkeit gemeint sei, der auf die Dienstleistung entfalle. Falls festgestellt werden könne, dass die Vorsteuer auf eine Kostenposition abzugsfähig sei, weil diese als allgemeine Aufwendung in die wirtschaftliche Tätigkeit einfließe, bestehe ein Zusammenhang zwischen der Kostenposition und den besteuerten Ausgangsumsätzen. Falls es ein solcher Zusammenhang bei der Beurteilung des Abzugsrechts bestehe, bestehe ein entsprechender Zusammenhang bei einer Neubewertung. Die Vorsteuer könne daher nicht aus dem Grund als vollständig abzugsfähig angesehen werden, dass die Kosten als allgemeine Aufwendungen in die wirtschaftliche Tätigkeit einfließen, wenn gleichzeitig bei einer Neubewertung ein Zusammenhang mit den besteuerten Ausgangsumsätzen verneint werde.
- 27 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs gehe hervor, dass die Kosten für die Kapitalbeschaffung allgemeine Kosten einer wirtschaftlichen Tätigkeit darstellen könnten (Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320). Die Muttergesellschaft habe im vorliegenden Fall die gesamte Vorsteuer in Bezug auf ihre Anschaffungen abgezogen, darunter Steuer, die die Kapitalbeschaffungs- und Aktionärskosten betreffe. Die wirtschaftliche Tätigkeit der Muttergesellschaft bestehe ausschließlich darin, Dienstleistungen an die Tochtergesellschaften zu erbringen, und ihre Kosten müssten daher so betrachtet werden, dass sie den Tochtergesellschaften indirekt zugutegekommen seien.
- 28 Die Regelungen zur Neubewertung der Steuerbemessungsgrundlage seien erlassen worden, um Steuerflucht und Wegfall von Mehrwertsteuereinnahmen als Folge von Preismanipulation entgegenzuwirken. In diesem Fall habe die Muttergesellschaft Vorsteuer auf allgemeine Kosten abgezogen, aber diese Kosten in der Preisbildung von besteuerten Ausgangsumsätzen nicht berücksichtigt. Die Tochtergesellschaften seien nicht voll abzugsberechtigt und hätten daher nicht sämtliche Vorsteuer abziehen können, wenn sie die Dienstleistungen extern eingekauft hätten oder selbst eine Kapitalbeschaffung durchgeführt hätten. Falls die Preisbildung der Dienstleistungen akzeptiert werde, führe dies somit zu einem Wegfall von Steuereinnahmen.
- 29 Die für die Einkommensteuer geltenden Grundsätze seien nicht auf die Mehrwertsteuer anwendbar, da es sich um zwei getrennte Systeme mit verschiedenen Zielen und verschiedenen Sichtweisen handle. Der Gerichtshof habe festgestellt, dass das OECD-Abkommen bei der Auslegung der

Mehrwertsteuerrichtlinie nicht einschlägig sei, da es direkte Steuern betreffe (FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, Rn.39). Auch wenn die Preisbildung für Zwecke der Einkommensteuer akzeptiert werden könne, könne daher für eine mehrwertsteuerliche Beurteilung eine Neubewertung der Steuerbemessungsgrundlage geboten sein.

Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung

- 30 Es ist im Rechtsstreit unstrittig, dass die Muttergesellschaft und die Tochtergesellschaften miteinander auf eine Weise verbunden sind, die Voraussetzung für die Anwendung der Regelungen zur Neubewertung der Steuerbemessungsgrundlage ist, und dass die Tochtergesellschaften nicht voll vorsteuerabzugsberechtigt sind. Nach Art. 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie bedarf eine Neubewertung darüber hinaus einer Gegenleistung, die unter dem Normalwert liegt. Mit diesem Vorabentscheidungsersuchen wünscht der Högesta fürvaltningsdomstol Hinweise dafür zu erhalten, wie zu beurteilen ist, ob dies der Fall ist.
- 31 Gemäß Art. 72 Abs. 1 der Richtlinie gilt als Normalwert einer Dienstleistung, was ein Dienstleistungsempfänger an einen selbständigen Dienstleistungserbringer zahlen müsste, um die betreffenden Dienstleistungen zu erhalten. Kann keine vergleichbare Erbringung von Dienstleistungen ermittelt werden, ist der Normalwert gemäß Abs. 2 auf einen Betrag zu bestimmen, der die Ausgaben für die Erbringung der Dienstleistungen nicht unterschreitet.
- 32 Die Parteien des Rechtsstreits haben unterschiedliche Auffassungen darüber, ob die Regelung in Art. 72 Abs. 1 bei der Bestimmung des Normalwerts von Dienstleistungen, die eine Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaften erbringt, angewandt werden kann. Aktiebolag Högkullen ist der Auffassung, dass die erbrachten Dienstleistungen jede für sich beurteilt werden müssten, und dass entsprechende Dienstleistungen auf dem freien Markt zu erhalten seien. Das Skatteverk ist dagegen der Ansicht, dass die aktive Verwaltung der Tochtergesellschaften durch die Muttergesellschaft eine einzige zusammenhängende Dienstleistung sei, die zwischen selbständigen Parteien auf dem freien Markt keine Entsprechung finde. Das Skatteverk betont auch, dass sowohl die Preisbildung als auch der Inhalt der konzerninternen Dienstleistungen von Faktoren beeinflusst werde, die bei externen Umsätzen nicht relevant seien. Das Skatteverk ist daher der Ansicht, dass eine vergleichbare Dienstleistung nicht ermittelt werden könne, unabhängig davon, ob es sich um eine oder mehrere Dienstleistungen handele, die an die Tochtergesellschaften erbracht würden.
- 33 Die Frage, ob es im konkreten Fall vergleichbare Dienstleistungen auf dem freien Markt gibt, ist grundsätzlich eine Beweisfrage, zu der der Gerichtshof keine Stellung bezieht. Das Skatteverk vertritt jedoch grundsätzlich die Meinung, dass für Dienstleistungen, die eine Muttergesellschaft in ihrer Eigenschaft als aktive Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaften erbringe, ihrer Natur nach keine

vergleichbaren Dienstleistungen auf dem freien Markt ermittelt werden könnten. Es handele sich somit in diesem Fall um einzigartige Dienstleistungen, deren Normalwert nicht gemäß den Regelungen in Art. 72 Abs. 1 bestimmt werden könne.

- 34 Die Auffassung des Skatteverk stützt sich auf frühere Rechtsprechung des Högsta förvaltningsdomstol. In dem Rechtsstreit HFD 2014 Ref. 40 (Referenzfall) entschied das Gericht, dass die Neubewertung der Steuerbemessungsgrundlage den Beweis durch das Skatteverk voraussetzt, dass die Gegenleistung den Normalwert unterschreitet. Das Gericht entschied weiter in Bezug auf konzerninterne Umsätze, dass das Skatteverk seiner Beweislast genügen kann, indem es nachweist, dass die Gegenleistung die Kosten für die erbrachten Leistungen untersteigt, ohne dass die Behörde zuerst nachweisen muss, dass es keine vergleichbaren Dienstleistungen externer Dienstleister gibt. Das Gericht begründete dies damit, dass die Preisbildung bei konzerninternen Umsätzen von Faktoren beeinflusst werden kann, die bei entsprechenden externen Umsätzen nicht relevant sind, und somit davon abweichen kann, was zwischen selbständigen Parteien vereinbart worden wäre.
- 35 Nach Auffassung des Högsta förvaltningsdomstol besteht die Notwendigkeit, dass der Gerichtshof klarstellt, ob es mit den Art. 72 und 80 der Richtlinie vereinbar ist, wie das Skatteverk davon auszugehen, dass es keine vergleichbaren Dienstleistungen auf dem freien Markt gibt, wenn es um die Art von Dienstleistungen wie im vorliegenden Rechtsstreit geht. Die Frage ist somit, ob es mit der Richtlinie vereinbar ist, unter Hinweis auf den einzigartigen Charakter der Dienstleistungen, in solchen Fällen den Normalwert immer gemäß der alternativen Regel in Art. 72 Abs. 2 zu ermitteln.
- 36 Gemäß Art. 72 Abs. 2 besteht der Normalwert in einem Betrag, der die Kosten der steuerpflichtigen Person zur Erbringung der Dienstleistungen nicht untersteigt. Die Parteien des Rechtsstreits haben auch verschiedene Auffassungen dazu, wie die Regelung zu verstehen ist. Aktiebolag Högkullen vertritt die Auffassung, dass die Cost-Plus-Methode, die es angewandt hat, um die Gegenleistung zu berechnen, dazu führe, dass diese mindestens den Kosten der Gesellschaft für die Erbringung der Dienstleistungen entspreche. Das Skatteverk vertritt die Auffassung, dass sämtliche festen und variablen Kosten der Muttergesellschaft Kosten für die Erbringung der Dienstleistungen darstellen.
- 37 Um seine Auffassung zu stützen, weist das Skatteverk darauf hin, dass die einzige wirtschaftliche Tätigkeit der Muttergesellschaft in diesem Fall darin bestanden habe, die Tochtergesellschaften aktiv zu verwalten, sowie darauf, dass die Gesellschaft die gesamte Vorsteuer, die auf die eigenen Kosten angefallen sei, abgezogen habe, einschließlich der Steuer, die die Kapitalbeschaffungs- und Aktionärskosten betreffe. Nach Ansicht des Skatteverk bedeutet dies, dass die gesamten Kosten der Muttergesellschaft als Kosten der Erbringung der Dienstleistungen angesehen werden müssen.

- 38 Eine Voraussetzung dafür, als Steuerbemessungsgrundlage einen höheren Betrag als die Gegenleistung festzusetzen, ist, dass das Skatteverk nachweist, dass die Gegenleistung unter dem Normalwert liegt. Nach Auffassung des Högsta förvaltningsdomstol ist nicht klar, ob bei der Ermittlung des Normalwerts in einer solchen Situation wie im vorliegenden Rechtsstreit ein derartiger Zusammenhang mit dem Abzug der Vorsteuer herzustellen ist, wie es das Skatteverk getan hat. Der Högsta förvaltningsdomstol wünscht daher, dass der Gerichtshof Stellung dazu bezieht, ob es mit den Art. 72 und 80 der Richtlinie vereinbar ist, wenn die einzige Tätigkeit einer Muttergesellschaft darin besteht, ihre Tochtergesellschaften aktiv zu verwalten und die Gesellschaft sämtliche Vorsteuer bezüglich ihrer Kosten abgezogen hat, die gesamten Kosten der Muttergesellschaft, einschließlich der Kapitalbeschaffungs- und Aktionärskosten, so zu betrachten, dass sie die Kosten der Gesellschaft für die Erbringung von Dienstleistungen an die Tochtergesellschaft darstellen.
- 39 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs geht hervor, dass Art. 80 eng auszulegen ist und die Mitgliedstaaten nicht auf der Grundlage dieses Artikels vorsehen können, dass die Steuerbemessungsgrundlage in anderen als den in dieser Bestimmung aufgezählten Fällen der Normalwert ist (vgl. z. B. *Balkan and Sea Properties* und *Provadinvest*, verbundene Rechtssachen C-621/10 und C-129/11, EU:C:2012:248, Rn. 45 und 51). Der Gerichtshof hat jedoch die im Rechtsstreit aufgeworfenen Fragen zur Neubewertung der Steuerbemessungsgrundlage bezüglich konzerninterner Dienstleistungen nicht geprüft, und die frühere Rechtsprechung gibt nach Ansicht des Högsta förvaltningsdomstol keine ausreichenden Hinweise darauf, wie die Fragen zu beantworten sind. Daher ist es notwendig, eine Vorabentscheidung vom Gerichtshof einzuholen.

Fragen

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

Frage 1: Ist es mit den Art. 72 und 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar, die nationalen Regelungen zur Neubewertung der Steuerbemessungsgrundlage so anzuwenden, dass es sich, wenn eine Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaften Dienstleistungen der im vorliegenden Rechtsstreit in Rede stehenden Art erbringt, immer um einzigartige Dienstleistungen handelt, deren Normalwert nicht durch einen Vergleich, wie er in Art. 72 Abs. 1 vorgesehen ist, bestimmbar ist?

Frage 2: Ist es mit den Art. 72 und 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar, die nationalen Regelungen zur Neubewertung der Steuerbemessungsgrundlage so zu anzuwenden, dass die gesamten Kosten einer Muttergesellschaft, einschließlich Kapitalbeschaffungs- und Aktionärskosten, die Kosten der Gesellschaft für die an ihre Tochtergesellschaften erbrachten Dienstleistungen, ausmachen, wenn die

einzigste Tätigkeit der Muttergesellschaft darin besteht, die Tochtergesellschaften aktiv zu verwalten, und die Muttergesellschaft die gesamte Vorsteuer auf ihre Erwerbe abgezogen hat?

ARBEITSDOKUMENT