Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 6. März 2025 [1]

Rechtssache C-808/23

Högkullen AB
gegen
Skatteverket

(Vorabentscheidungsersuchen des Högsta förvaltningsdomstol [Oberstes Verwaltungsgericht, Schweden])

„Vorabentscheidungsersuchen – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuer) – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 72 – Normalwert – Art. 80 – Neubewertung der Besteuerungsgrundlage – Holding, die ausschließlich steuerpflichtige Dienstleistungen an ihre Tochtergesellschaften erbringt – Bestimmung des Normalwerts – Verhinderung von Steuerhinterziehung oder -umgehung“

I. Einleitung

1. In diesem Vorabentscheidungsersuchen muss der Gerichtshof eine Frage beantworten, die sich ohne seine eigene Rechtsprechung wohl nie gestellt hätte. Nach der sogenannten Holding-Rechtsprechung [2] ist eine Muttergesellschaft in Gestalt einer Holding nämlich nur dann eine Steuerpflichtige im Sinne von Art. 9 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [3] (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie), wenn sie ihre Tochtergesellschaften „entgeltlich verwaltet“. „Eingriffe einer Holding in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaft“ sollen nach dieser Rechtsprechung – sofern sie entgeltlich erfolgen – eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen. Hierzu soll u. a. das Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen zählen. [4] Die Praxis hat darauf mit diversen Gestaltungen reagiert, die nun weitere Fragen aufwerfen.

1 Originalsprache: Deutsch.

2 Grundlegend Urteil vom 20. Juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, Rn. 13); siehe auch Urteile vom 8. September 2022, Finanzamt R (Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einem Gesellschafterbeitrag) (C-98/21, EU:C:2022:645, Rn. 41 ff.), vom 8. November 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, Rn. 30 ff.), und vom 17. Oktober 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, Rn. 16 ff.).

3 ABl. 2006, L 347, S. 1, in der für den streitigen Zeitraum geltenden Fassung.

4 Nach dem Urteil vom 5. Juli 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, Rn. 45), soll auch die Vermietung eines Gebäudes unter den Begriff der Verwaltung einer Beteiligung fallen.

2. Im vorliegenden Fall hat die beherrschende Holdinggesellschaft eines Immobilienkonzerns ihre Tochtergesellschaften gegen Zahlung eines Entgelts „aktiv verwaltet“. Sie hat dabei diverse Leistungen erbracht, u. a. in der Unternehmensführung oder in der Überlassung von Infrastruktur. Weitere Tätigkeiten hat die Holding nicht ausgeübt. Um die genannten Dienste erbringen zu können, hat sie in erheblichem Umfang Aufwendungen getätigt, darunter auch langfristige Investitionen. Im Streitjahr 2016 überstiegen die Aufwendungen der Holding die Einnahmen aus ihrer Tätigkeit für die Tochtergesellschaften um ein Vielfaches.

3. Diese entgeltliche Tätigkeit der Holding ist aufgrund der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine wirtschaftliche Tätigkeit, die mangels Steuerbefreiung voll mehrwertsteuerpflichtig ist. Demgegenüber fallen die Tätigkeiten der Tochtergesellschaften hier teilweise unter Mehrwertsteuerbefreiungen. Daher können die Tochtergesellschaften die Vorsteuerbeträge aus ihren Eingangsleistungen (die sie von der Holding empfangen haben) nicht in vollem Umfang von ihrer Mehrwertsteuerschuld abziehen. Die Holding hat hingegen den vollen Vorsteuerabzug geltend gemacht und die Mehrwertsteuer bezüglich ihrer entgeltlichen Dienstleistungen abgeführt. Sofern der Einkaufspreis und der Weiterverkaufspreis dieser Dienstleistungen identisch sind, ist der Vorgang daher im Konzern mehrwertsteuerrechtlich neutral. Sofern aber die Weiterberechnung an die Tochtergesellschaften unter dem Einkaufspreis der Holding liegt, erwächst dem Konzern ein mehrwertsteuerrechtlicher Vorteil.

4. Die oben geschilderte Konstruktion veranlasste die Finanzverwaltung dazu, die mehrwertsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage der Leistungen der Holding neu zu bewerten. Grundlage hierfür ist Art. 80 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie. Dieser ermöglicht es den Mitgliedstaaten in bestimmten Fällen, die Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen nicht anhand der tatsächlich gezahlten Gegenleistung, sondern anhand eines fiktiven Werts zu besteuern (sogenannte Mindest-Bemessungsgrundlage).

5. Die Finanzverwaltung ist der Auffassung, dieser fiktive Wert (der Normalwert im Sinne von Art. 72 der Mehrwertsteuerrichtlinie) bestimme sich hier anhand der Selbstkosten der Holding. Da die Holding sämtliche bei ihr angefallenen Vorsteuerbeträge von ihrer Mehrwertsteuerschuld abgezogen hatte, sah das Finanzamt alle Aufwendungen der Holding als Bemessungsgrundlage für deren Ausgangsumsätze an.

6. Im vorliegenden Verfahren muss der Gerichtshof nun – als mittelbare Folge seiner „Holding-Rechtsprechung“ – den Anwendungsbereich der Mindest-Bemessungsgrundlage präzisieren und klarstellen, ob tatsächlich alle Aufwendungen eines Steuerpflichtigen in die Berechnung des Normalwerts einbezogen werden können.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

7. Den unionsrechtlichen Rechtsrahmen bilden die im Folgenden genannten Artikel der Mehrwertsteuerrichtlinie.

8. Art. 73 dieser Richtlinie bestimmt als Grundsatz:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die

der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen."

9. Art. 80 Abs. 1 Buchst. a dieser Richtlinie regelt als Ausnahme:

„(1) Zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder -umgehung können die Mitgliedstaaten in jedem der folgenden Fälle Maßnahmen treffen, um sicherzustellen, dass die Steuerbemessungsgrundlage für die Lieferungen von Gegenständen oder für Dienstleistungen, an Empfänger, zu denen familiäre oder andere enge persönliche Bindungen, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften, sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen, gemäß der Definition des Mitgliedstaats, bestehen, der Normalwert ist:

a) sofern die Gegenleistung niedriger als der Normalwert ist und der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger nicht zum vollen Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 167 bis 171 sowie 173 bis 177 berechtigt ist".

10. Art. 72 dieser Richtlinie betrifft die Berechnung des Normalwerts:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie gilt als ‚Normalwert' der gesamte Betrag, den ein Empfänger einer Lieferung oder ein Dienstleistungsempfänger auf derselben Absatzstufe, auf der die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung erfolgt, an einen selbständigen Lieferer oder Dienstleistungserbringer in dem Mitgliedstaat, in dem der Umsatz steuerpflichtig ist, zahlen müsste, um die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten.

Kann keine vergleichbare Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen ermittelt werden, ist der Normalwert wie folgt zu bestimmen:

1. bei Gegenständen, ein Betrag nicht unter dem Einkaufspreis der Gegenstände oder gleichartiger Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises nicht unter dem Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die zum Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden;

2. bei Dienstleistungen, ein Betrag nicht unter dem Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung."

B. Schwedisches Recht

11. In Schweden wurden die Art. 72, 73 und 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie durch Kapitel 1 § 9 Abs. 1, Kapitel 7 §§ 2, 3 und 3a des Mervärdesskattelag (1994:200) (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) in nationales Recht umgesetzt. Die zwischenzeitlich in Kraft getretene Neufassung des Mervärdesskattelag (2023:200) findet auf den vorliegenden Rechtsstreit noch keine Anwendung.

12. Gemäß Kapitel 1 § 9 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes 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.

13. Gemäß Kapitel 7 §§ 2 und 3 des Mehrwertsteuergesetzes gilt grundsätzlich die Gegenleistung für eine Ware oder Dienstleistung als Steuerbemessungsgrundlage.

14. Gemäß Kapitel 7 § 3a des Mehrwertsteuergesetzes gilt als Steuerbemessungsgrundlage der Normalwert, wenn die Gegenleistung unter dem Normalwert liegt, der Erwerber nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, Verkäufer und Erwerber miteinander verbunden sind und der Steuerpflichtige nicht glaubhaft machen kann, dass die Gegenleistung einem marktüblichen Preis entspricht.

III. Sachverhalt

15. Die Högkullen AB (im Folgenden: Holding), eine Kapitalgesellschaft schwedischen Rechts, ist die beherrschende Muttergesellschaft eines Konzerns. Die wirtschaftliche Tätigkeit des Konzerns besteht in der Verwaltung von Immobilien durch die insgesamt 19 direkten und indirekten Tochtergesellschaften. Die Tätigkeit der Tochtergesellschaften ist teilweise steuerfrei, so dass die Mehrwertsteuer aus den Eingangsleistungen der Tochtergesellschaft teilweise vom Vorsteuerabzug (Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie) ausgeschlossen ist.

16. Die Tätigkeit der Holding beschränkt sich darauf, konzerninterne Leistungen entgeltlich an die von ihr beherrschten Tochtergesellschaften zu erbringen. Dabei handelt es sich um Dienstleistungen der Unternehmensführung, Finanzierung sowie Immobilien-, IT- und Personalverwaltung. Diese Leistungen sind in vollem Umfang mehrwertsteuerpflichtig.

17. Für ihre Leistungen stellte die Holding ihren Tochtergesellschaften im Streitjahr 2016 insgesamt ca. 2,3 Mio. schwedische Kronen in Rechnung. Sie gab an, diesen Betrag durch Anwendung der sogenannten Kostenaufschlagsmethode (Cost-Plus-Method) – einer Methode, die für das Ertragsteuerrecht und dort insbesondere für die Verrechnungspreise entwickelt worden ist – ermittelt zu haben. Dazu habe sie einen Verteilerschlüssel angewandt, wonach ein bestimmter Anteil ihrer Kosten für Unternehmensführung, Räumlichkeiten, Telefon, IT, Vertretung und Reisetätigkeit den Ausgangsumsätzen zugeordnet wurde. Die Aktionärskosten sowie die Kosten für die Buchführung, die Revision, die Hauptversammlung, die Kapitalbeschaffung, eine geplante Ausgabe neuer Aktien und die Börsenzulassung stünden dagegen in keinem Zusammenhang mit den Ausgangsleistungen. Daher wurden die letztgenannten Kosten von der Holding nicht bei der Bemessung des Entgelts für die erbrachten Dienstleistungen berücksichtigt.

18. Im Streitjahr beliefen sich die Gesamtaufwendungen der Holding auf ca. 28 Mio. schwedische Kronen. Hiervon entfiel etwa die Hälfte auf mehrwertsteuerpflichtige Eingangsleistungen. Der Restbetrag entfiel auf mehrwertsteuerfreie Eingangsleistungen und nicht steuerbare Vorgänge wie Lohnzahlungen. Die Holding zog alle angefallenen Vorsteuerbeträge von ihrer Mehrwertsteuerschuld ab. Dies betraf auch Eingangsleistungen, die nicht bei der Bemessung des Entgelts für die Ausgangsleistungen berücksichtigt wurden.

19. Es ist unstreitig, dass die Holding und ihre Tochtergesellschaften im Sinne des Kapitels 7 § 3a des schwedischen Mehrwertsteuergesetzes miteinander verbunden sind. Ferner wurden keine Zweifel daran geäußert, dass die Art. 72, 73 und 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie zutreffend in schwedisches Recht umgesetzt worden sind. Auch der Umfang der Vorsteuerabzugsberechtigung der Holding steht außer Streit. Offenbar geht die Finanzverwaltung davon aus, dass alle vorsteuerbelasteten Eingangsleistungen den steuerpflichtigen Ausgangsleistungen an die Tochtergesellschaft direkt zuzuordnen sind.

20. Die Parteien streiten daher allein um die Frage, ob das von den Tochtergesellschaften gezahlte Entgelt oder ein höherer Betrag die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuerschuld der Holding darstellt.

21. Das Skatteverk (Finanzamt, im Folgenden: Beklagter) meint, das von der Holding für ihre Ausgangsleistungen erhobene Entgelt liege unter dem Normalwert. Daher beschloss der Beklagte, die Bemessungsgrundlage für die Ausgangsleistungen neu zu bewerten und nach Kapitel 7 § 3a des Mehrwertsteuergesetzes zu erhöhen. Nach Ansicht des Beklagten handelt es sich bei den Ausgangsumsätzen der Holding um eine einheitliche Leistung. Für diese Leistung gäbe es keinen vergleichbaren Preis auf dem freien Markt, so dass der Normalwert mindestens dem Betrag der Ausgaben für die Erbringung der Dienstleistung entspreche. Da die Holding keine weiteren Leistungen erbracht hat, sah der Beklagte den Gesamtbetrag ihrer Aufwendungen im Streitjahr, mithin 28 Mio. schwedische Kronen, als Bemessungsgrundlage an. Auf dieser Grundlage ermittelte der Beklagte die von der Holding zu zahlende Mehrwertsteuer.

22. Gegen diesen Beschluss erhob die Holding Klage vor dem erstinstanzlichen Gericht. Dieses Gericht hob den Beschluss mit der Begründung auf, dass nicht alle Aufwendungen der Holding auf ihre Leistungen an die Tochtergesellschaften entfallen würden. Insbesondere stelle ein großer Teil der Kosten Begleitaufwand für eine eventuelle Börsenzulassung dar. Dies habe mit den Ausgangsumsätzen nichts zu tun.

23. Auf das Rechtsmittel des Beklagten wurde die Entscheidung aufgehoben. Der Beschluss wurde mit der Begründung bestätigt, dass die Holding alle angefallenen Vorsteuerbeträge vollständig abgezogen habe. Sie habe daher alle Aufwendungen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zugeordnet. Da sich die wirtschaftliche Tätigkeit der Holding in der Verwaltung der Tochtergesellschaften erschöpfe, seien bei der Festlegung des Normalwerts all ihre Aufwendungen zu berücksichtigen. Gegen diese Entscheidung legte nun die Holding ein Rechtsmittel ein.

IV. Vorabentscheidungsverfahren

24. Der Högsta förvaltningsdomstol (Oberstes Verwaltungsgericht, Schweden) hegt Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Vorgehensweise des Beklagten. Daher hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden zwei Fragen vorgelegt:

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?

2. Ist es mit den Art. 72 und 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar, die nationalen Regelungen zur Neubewertung der Steuerbemessungsgrundlage so 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 einzige Tätigkeit der Muttergesellschaft darin besteht, die Tochtergesellschaften aktiv zu verwalten, und die Muttergesellschaft die gesamte Vorsteuer auf ihre Erwerbe abgezogen hat?

25. Im Verfahren vor dem Gerichtshof hat neben der Holding und dem Beklagten auch die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen. Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung hat der Gerichtshof gemäß Art. 76 Abs. 2 der Verfahrensordnung abgesehen.

V. Rechtliche Würdigung

A. Zum Hintergrund der Vorlagefragen: die Holding-Rechtsprechung

26. Das beklagte Finanzamt stört sich daran, dass die Holding für ihre Eingangsleistungen (soweit sie der Mehrwertsteuer unterlagen) den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat, obwohl der Konzern (genauer: die von der Holding beherrschten Tochtergesellschaften) nach außen teilweise steuerfreie Leistungen erbringt.

27. Ein einzelnes Unternehmen mit vergleichbarer wirtschaftlicher Tätigkeit könnte nämlich auch nur einen teilweisen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Würde der Konzern nicht mittels einer Holdingstruktur agieren, sondern als ein Einzelunternehmen, dann würde sich der Vorsteuerabzug bezüglich der eigenen Verwaltungskosten nach den Ausgangsumsätzen des Einzelunternehmens richten. Steuerfreie Umsätze aufgrund einzelner Aktivitäten würden dann den Vorsteuerabzug anteilig beschränken. Im Übrigen bliebe aber der Vorsteuerabzug auch aus den Kosten der Unternehmensverwaltung erhalten.

28. Im Falle einer Holding soll dies allerdings laut der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht gelten,[5] weil eine Holding, die nur Dividenden empfängt, grundsätzlich nicht wirtschaftlich tätig und damit keine Steuerpflichtige sei. Etwas anderes gelte (nur), wenn die Beteiligung unbeschadet der Rechte, die der Beteiligungsgesellschaft in ihrer Eigenschaft als Aktionär oder Gesellschafterin zustehen, mit einem unmittelbaren oder mittelbaren Eingreifen in die Verwaltung der Gesellschaften einhergeht, an denen die Beteiligung besteht.[6]

29. Ohne die Erbringung von entgeltlichen Verwaltungstätigkeiten an die Tochtergesellschaften stünde einer Holding aufgrund der Holding-Rechtsprechung des Gerichtshofs überhaupt kein Vorsteuerabzug nach Art. 168 dieser Richtlinie aus den Kosten der Verwaltung des Unternehmens zu.

[5] Grundlegend Urteil vom 20. Juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, Rn. 13); siehe auch Urteile vom 8. September 2022, Finanzamt R (Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einem Gesellschafterbeitrag) (C-98/21, EU:C:2022:645, Rn. 41 ff.), vom 8. November 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, Rn. 30 ff.), und vom 17. Oktober 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, Rn. 16 ff.).

[6] Urteil vom 20. Juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, Rn. 13 und 14).

30. Die Folge dieser Rechtsprechung ist, dass jede Holding eines Konzerns, der ganz oder zum Teil steuerpflichtige Umsätze ausführt, entgeltliche Dienstleistungen an die Tochtergesellschaften erbringen muss, will sie die Mehrwertsteuerbelastung der Konzernverwaltungskosten über einen Vorsteuerabzug neutralisieren. Daher werden entgeltliche Dienstleistungen zwischen der Holding und den Tochtergesellschaften „konstruiert". Ein Vorsteuerabzug nach Maßgabe der Außenumsätze des Konzerns ist so kaum noch möglich.

31. Die Holding-Rechtsprechung wurde am Beispiel einer reinen Finanzholding entwickelt, deren einziger Zweck im Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen besteht und die über kein eigenes operatives Geschäft verfügt. Ihre einzigen Einnahmen bestanden aus Dividenden, die kein Entgelt für die wirtschaftliche Nutzung eines Gegenstands darstellen, sondern Ausfluss des bloßen Innehabens einer Aktie sind.

32. Zwar ist eine reine Finanzholding, die nur Dividenden von diversen Beteiligungen vereinnahmt, nicht wirtschaftlich tätig. Anderes gilt jedoch für eine beherrschende Holding, die ihre beherrschten Beteiligungen steuert. Deren Zweck liegt gerade nicht allein im Erwerb, sondern auch in der Lenkung der Beteiligungen. Diese ist mit einem bloßen Aktionär nicht vergleichbar. Warum sie nur dann als Steuerpflichtiger betrachtet werden können soll, wenn sie zusätzlich entgeltliche Dienstleistungen an die Tochtergesellschaften erbringt, bedarf einer Begründung. Die bisherige Rechtsprechung bietet dafür keine Begründung und lädt zu Gestaltungen geradezu ein. Das illustriert auch der vorliegende Fall.

33. Ohne diese Rechtsprechung müssten überhaupt keine gesonderten Entgelte für die „Verwaltung der Beteiligungen" erhoben werden (ertragsteuerrechtlich würde wohl eine rein interne Kostenumlage genügen), und der Vorsteuerabzug der Holding wäre nur anteilig – nach Maßgabe der steuerpflichtigen Ausgangsumsätze ihrer Beteiligungen – zu gewähren. Die hier gestellten Fragen nach der Anwendung einer fiktiven Bemessungsgrundlage würden sich damit erübrigen. Das wäre eine einfache und wohl vorzugswürdige Lösung.

34. Der Grundsatz der Rechtsformneutralität – den der Gerichtshof anerkennt und betont[7] – spricht eigentlich auch dafür, dass in beiden Fällen (Einzelunternehmer mit mehreren Geschäftsfeldern versus beherrschender Gesellschafter eines Konzerns mit mehreren Geschäftsfeldern, die durch die Tochtergesellschaften abgedeckt werden) die Kosten für die Leitung des Unternehmens in identischer Höhe von der Mehrwertsteuer zu entlasten sind. Der Einzelunternehmer ist *unmittelbar* wirtschaftlich tätig, der beherrschende Gesellschafter eines Konzerns *mittelbar*, nämlich über die von ihm beherrschten Tochtergesellschaften. Wenn beide Unternehmen dieselbe wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, sollte weder der Einzelunternehmer noch der beherrschende Gesellschafter eines Konzerns gezwungen sein, entgeltliche Dienstleistungsverträge mit „seinem" Unternehmen abzuschließen, um als Steuerpflichtiger einen Vorsteuerabzug vornehmen zu können,[8] damit die Mehrwertsteuer für ihn neutral ist.

35. Sollte der Gerichtshof daher zukünftig anerkennen, dass eine beherrschende Holding auch ohne entgeltliche Dienstleistungen an ihre Tochtergesellschaften eine mittelbare wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und insoweit Steuerpflichtige ist, würden sich viele der diesbezüglichen Streitfälle zukünftig nicht mehr stellen. Andernfalls wird es bei dem Anreiz bleiben, in

[7] Siehe nur im Bereich der Steuerbefreiungen: Urteile vom 28. Juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust und The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, Rn. 26), vom 4. Mai 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, Rn. 53), vom 3. April 2003, Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, Rn. 24), vom 10. September 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, Rn. 30), und vom 7. September 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, Rn. 20).

[8] Siehe meine Schlussanträge in der Rechtssache Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, Nr. 47).

Holding-Konstellationen künstlich anmutende Dienstleistungen gegen Entgelt zu erbringen. Dann wird weiterhin entweder über die Höhe des Vorsteuerabzugs der Holding[9] oder – so wie hier – über die Höhe der Bemessungsgrundlage der Dienstleistungen an die Tochtergesellschaften gestritten werden. Letzteres ist besonders schwierig, weil es eigentlich – wie oben unter Nrn. 26 ff. erläutert – allein um den zutreffenden Vorsteuerabzug der Holding geht.

B. Zur ersten Vorlagefrage

36. Die erste Vorlagefrage bezieht sich auf die Bestimmung der Bemessungsgrundlage. Grundsätzlich ist dafür nach Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Gegenleistung maßgeblich, die der Leistende erhält. Nach Art. 80 kann der Mitgliedstaat zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder -umgehung in bestimmten Konstellationen der Nähe zwischen Leistenden und Leistungsempfänger bestimmen, dass der Normalwert die Bemessungsgrundlage ist. Normalwert ist nach Art. 72 der gesamte Betrag, den ein Empfänger auf derselben Absatzstufe für eine vergleichbare (hier) Dienstleistung gezahlt hätte. Nur wenn keine vergleichbare Dienstleistung ermittelt werden kann, ist auf die Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistungen abzustellen.

37. Zur Ermittlung des Normalwerts nach Art. 72 der Mehrwertsteuerrichtlinie möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Verwaltungsleistungen, die eine Holding an ihre Tochtergesellschaften erbringt, einzigartige Leistungen darstellen, für die *ein* einheitlicher Normalwert festzustellen ist.

38. Zur Beantwortung dieser Frage ist daher zunächst zu klären, ob die Holding hier eine einheitliche (einzigartige) Leistung oder mehrere, getrennt zu würdigende Leistungen erbringt (dazu unter 1.). Erst dann kann beurteilt werden, wie der Normalwert zu berechnen ist (dazu unter 2.).

1. Zur Einheitlichkeit der Leistung

a) Maßstab für die Einheitlichkeit eines Leistungsbündels

39. Der Gerichtshof geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass für die Mehrwertsteuer jede Leistung in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist.[10] Das folge aus Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 sowie Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie.[11] Es gilt selbst dann, wenn zwischen mehreren Leistungen ein gewisser Zusammenhang besteht, weil sie einem einheitlichen wirtschaftlichen Ziel dienen.[12]

[9] So unlängst im Urteil vom 8. September 2022, Finanzamt R (Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einem Gesellschafterbeitrag) (C-98/21, EU:C:2022:645).

[10] Urteile vom 2. Juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, Rn. 23), vom 18. Januar 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, Rn. 22), und vom 10. März 2011, Bog u. a. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, EU:C:2011:135, Rn. 53).

[11] Siehe meine Schlussanträge in der Rechtssache Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, Nr. 16 und die dort zitierte Rechtsprechung).

[12] Siehe meine Schlussanträge in der Rechtssache Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, Nr. 18); vgl. Urteil vom 4. September 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, Rn. 44), in diesem Sinne auch Urteil vom 17. Januar 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, Rn. 42).

40. Allerdings ist dieser Grundsatz der Selbständigkeit einer jeden Leistung nicht absolut. Denn im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems dürfen Umsätze *nicht künstlich aufgespalten* werden.[13] Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Leistungsbündeln bewegt sich daher im Spannungsfeld zwischen dem Prinzip der Selbständigkeit der Leistungen einerseits und dem Verbot der künstlichen Aufspaltung von einheitlichen Umsätzen andererseits. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof zwei Ausnahmen vom Grundsatz der Selbständigkeit der Leistung entwickelt, nämlich zum einen die einheitlich komplexen Leistungen und zum anderen die unselbständigen Nebenleistungen.[14]

b) Keine Nebenleistungen und keine einheitlich komplexe Leistung

41. Eine Leistung ist als unselbständige Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.[15] Das vorlegende Gericht hat festgestellt, dass die Holding an ihre Tochtergesellschaften Unternehmensverwaltungs-, Finanz-, Immobilienverwaltungs-, Wertpapier-, IT- und Personalverwaltungsdienstleistungen erbracht hat. Keine dieser Leistungen ist im Verhältnis zu den anderen eine unselbständige Nebenleistung. Denn die genannten Leistungen haben jeweils einen eigenen, originären Charakter, und keine der Leistungen ist einer anderen in ihrer Zwecksetzung untergeordnet.

42. Auch eine einheitlich komplexe Leistung liegt nicht vor. Bei einer einheitlich komplexen Leistung formen mehrere Leistungskomponenten eine Leistung *sui generis*. Eine solche liegt vor, wenn die Leistung des Steuerpflichtigen aus zwei oder mehreren Elementen oder Handlungen besteht, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie *objektiv* eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren getrennte Betrachtung wirklichkeitsfremd wäre.[16] Ob das der Fall ist, ermittelt der Gerichtshof, indem er die charakteristischen Merkmale[17] und damit das Wesen eines Umsatzes[18] aus der „Sicht des Durchschnittsverbrauchers“[19] bestimmt.[20]

43. Eine Untrennbarkeit der Leistungselemente ist hier nicht erkennbar. Vielmehr handelt es sich bei den Leistungen der Holding (Unternehmensführung, Finanzierung sowie Immobilien-, IT- und Personalverwaltung) um fünf unterschiedliche Dienstleistungen mit jeweils eigenem

[13] Urteile vom 2. Juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, Rn. 23), vom 18. Januar 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, Rn. 22), vom 16. April 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, Rn. 44), vom 10. März 2011, Bog u. a. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 und C-502/09, EU:C:2011:135, Rn. 53), und vom 25. Februar 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, Rn. 29).

[14] Siehe meine Schlussanträge in der Rechtssache Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, Nrn. 20 und 21).

[15] Siehe meine Schlussanträge in der Rechtssache Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, Nr. 34) sowie Urteile vom 18. Januar 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, Rn. 23), vom 10. November 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, Rn. 71), vom 21. Februar 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, Rn. 52), vom 15. Mai 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, Rn. 45), und vom 25. Februar 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, Rn. 30).

[16] Urteile vom 2. Juli 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, Rn. 23), vom 19. Dezember 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, Rn. 33), vom 18. Januar 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, Rn. 22), vom 10. November 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, Rn. 70), und vom 29. März 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, Rn. 23).

[17] Urteile vom 29. März 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, Rn. 22), und vom 27. Oktober 2005, Levob Verzekeringen und OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, Rn. 20).

[18] Urteile vom 18. Januar 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, Rn. 30), vom 27. September 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, Rn. 18), und vom 25. Februar 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, Rn. 29). Die Urteile verwenden im Original (d. h. in der französischen Sprachfassung) hingegen immer denselben Begriff: „éléments caractéristiques“.

[19] Urteile vom 19. Juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, Rn. 21), vom 2. Dezember 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, Rn. 26), und vom 25. Februar 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, Rn. 29).

[20] Siehe dazu auch meine Schlussanträge in der Rechtssache Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, Nr. 22).

Charakter. Daran ändert auch eine Kombination derartiger Leistungen nichts, weil deren individueller Charakter weiterhin erkennbar bleibt. Nach der Verkehrsanschauung handelt es sich daher um keine einzigartige Leistung *sui generis*. Die von der Holding erbrachten Leistungen sind auch getrennt zugänglich. Auf dem Markt werden diese Leistungen von jeweils spezialisierten Anbietern erbracht. Es besteht keinerlei Notwendigkeit, derartige Leistungen gebündelt zu erwerben.

44. Zwar haben die Tochtergesellschaften jeweils einen einheitlichen Preis für die Leistungen bezahlt. Dieses Indiz spricht zwar grundsätzlich für das Vorliegen einer einheitlichen komplexen Leistung,[21] es ist in Fällen verbundener Unternehmen jedoch von untergeordneter Bedeutung. Denn der Konzern hätte es ansonsten selbst in der Hand, durch die Vereinbarung eines einheitlichen Entgelts oder mehrerer getrennter Entgelte die mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung der Leistungen zu beeinflussen. Das einheitliche Entgelt steht hier daher der Annahme getrennter Leistungen nicht entgegen.

45. Vor diesem Hintergrund sind die Leistungen der Holding – wie auch die Kommission zu Recht betont – getrennt voneinander zu beurteilen. Nach den vom vorlegenden Gericht mitgeteilten Feststellungen handelt es sich um fünf verschiedene Dienstleistungen an die Tochtergesellschaften der Holding.

2. Zur Bestimmung des Normalwerts

46. Das vorlegende Gericht möchte ferner wissen, ob sich der Normalwert für die Leistungen der Holding anhand eines Vergleichspreises nach Art. 72 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie oder anhand der Ausgaben der Holding nach Art. 72 Abs. 2 Nr. 2 dieser Richtlinie bestimmt.

47. Dies hängt nach dem Wortlaut der Vorschrift davon ab, ob eine „vergleichbare … Erbringung von Dienstleistungen ermittelt werden“ kann. Nur, wenn dies nicht der Fall ist, können die Ausgaben der Holding zur Bestimmung des Normalwerts herangezogen werden.

48. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, festzustellen, ob für die Leistungen der Holding Vergleichspreise auf dem freien Markt ermittelt werden können und wie hoch diese gegebenenfalls sind. Da die fünf Leistungen der Holding getrennt zu beurteilen sind, dürfte eine Ermittlung von Vergleichspreisen wahrscheinlich möglich sein.

49. Soweit die Holding die an ihre Tochtergesellschaften erbrachten Leistungen von fremden Dritten eingekauft hat, sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, die dagegensprächen, die von der Holding gezahlte Gegenleistung als Vergleichspreis anzusehen. Denn es besteht eine Vermutung dafür, dass ein unter fremden Dritten gezahlter Preis dem Marktwert einer Leistung entspricht.

3. Ergebnis zur ersten Vorlagefrage

50. Der Normalwert ist für die einzelnen Leistungen der Holding gesondert anhand der Vergleichspreise nach Art. 72 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu bestimmen. Ein untrennbares Leistungsbündel, für welches es an einem Vergleichspreis fehlen würde, kann hier nicht angenommen werden.

[21] Beschluss vom 19. Januar 2012, Purple Parking und Airparks Services (C-117/11, nicht veröffentlicht, EU:C:2012:29, Rn. 35), und Urteil vom 25. Februar 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, Rn. 31).

C. Hilfsweise: zur zweiten Vorlagefrage

51. Mit der zweiten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht wissen, wie die „Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung“ nach Art. 72 Abs. 2 Nr. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu ermitteln sind. Insbesondere fragt das vorlegende Gericht, ob dies durch eine Addition sämtlicher Aufwendungen eines Steuerpflichtigen geschehen kann, wenn dessen Ausgangsleistungen sich in der Verwaltung von Tochtergesellschaften erschöpfen und er sämtliche Vorsteuerbeträge auf seine Eingangsleistungen von seiner Mehrwertsteuerschuld abgezogen hat. Diese Frage stellt sich allerdings im vorliegenden Rechtsstreit nur, sofern ein untrennbares Leistungsbündel angenommen werden kann, für welches kein Vergleichspreis existiert. Sie wird daher nur hilfsweise beantwortet.

1. Zwingende Voraussetzung von Art. 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie: Gefahr einer Steuerhinterziehung oder -umgehung

52. Die Anwendung des Normalwerts setzt aber zunächst voraus, dass Art. 80 Abs. 1 Satz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie einschlägig ist, mithin die Gefahr einer Steuerhinterziehung oder -umgehung besteht. Ansonsten stellt nach Art. 73 dieser Richtlinie alles das, was der Leistungsempfänger aufwendet, die Bemessungsgrundlage dar.

53. Da die Holding für ihre Leistungen eine Gegenleistung von ihren Tochtergesellschaften erhalten hat, stellt nach Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie grundsätzlich dieser tatsächlich erhaltene Wert[22] die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer dar. Die Höhe der Bemessungsgrundlage ist also nicht vom Richtliniengeber festgelegt, sondern wird vom Steuerpflichtigen und dem Leistungsempfänger autonom bestimmt. Maßgebend ist, welchen Betrag der Leistungsempfänger aufwenden muss, um die Leistung zu erhalten. Ob dieser über oder unter dem Marktwert liegt, ist mehrwertsteuerrechtlich grundsätzlich irrelevant.

54. Allein die Tatsache, dass der Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen die Steuerschuld aus den Ausgangsleistungen übersteigt, ist dabei – dies betont die Holding in ihrer schriftlichen Stellungnahme zu Recht – kein Indiz für eine Steuerhinterziehung oder -umgehung.[23] Selbst ein Verkauf von Waren unterhalb des üblichen Marktpreises begründet keine Gefährdung des Steueraufkommens, da – wie auch die Kommission zutreffend betont – der Fremdvergleichsgrundsatz bei der Mehrwertsteuer (aufgrund ihres Charakters als indirekte Verbrauchsteuer) grundsätzlich irrelevant ist. Erst recht begründet dies keine Gefahr einer Steuerhinterziehung oder -umgehung. Es soll und wird im Ergebnis der Leistungsempfänger (und nicht der Leistende) nach Maßgabe seines Aufwands (und nicht nach dem üblichen Aufwand) für ein Verbrauchsgut (Lieferung oder Dienstleistung) besteuert.

55. Der Umstand, dass der Leistende keinen Gewinn erwirtschaftet hat, ist für das Mehrwertsteuerrecht ebenfalls irrelevant (vgl. nur Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie: „wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von …. [ihrem] Ergebnis“). Daher kann das Risiko, welches Art. 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu bekämpfen sucht, nicht aus der Höhe des Preises und

[22] Urteil vom 26. April 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 und C-129/11, EU:C:2012:248, Rn. 43 und die dort genannte Rechtsprechung).

[23] Dies entspricht auch der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs – vgl. nur Urteil vom 17. Oktober 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, Rn. 24 ff.), und vom 29. Mai 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, Rn. 26).

dem daraus resultierenden Steueraufkommen stammen. Das Mehrwertsteuerrecht akzeptiert mithin einen nicht kostendeckenden Preis zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Leistungsempfänger.

56. Sind der Steuerpflichtige (Holding) und der Leistungsempfänger (Tochtergesellschaft) jedoch verbundene Unternehmen, ist die Preisfindung zwischen ihnen aus einem anderen Grund mehrwertsteuerrechtlich anfällig. Das zeigen folgende Beispiele, die von einem Mehrwertsteuersatz von 20 % ausgehen:

57. Die Holding erwirbt von einem Dritten eine Dienstleistung für 120 (inklusive Mehrwertsteuer in Höhe von 20) und verkauft diese entgeltlich an die Tochtergesellschaft weiter. Die Tochtergesellschaft ist nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil sie steuerfreie Umsätze ausführt. Bei einem Verkaufspreis von 120 gleichen sich der Vorsteuerabzug und die Steuerschuld der Holding aus, so dass die Tochtergesellschaft mit Mehrwertsteuer in Höhe von 20 belastet ist. Diese könnte sie mangels Vorsteuerabzugsberechtigung nicht neutralisieren. Folglich ist der Konzern mit einer nicht abziehbaren Mehrwertsteuer von 20 belastet. Das gleiche Ergebnis träte auch bei einem Einzelunternehmer auf, der wegen seiner steuerfreien Umsätze nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

58. Bei einem Verkaufspreis von 60 hätte die Holding hingegen weiterhin einen Vorsteuerabzug von 20, aber nur noch eine Steuerschuld von 10 (20/120 von 60), so dass die Tochtergesellschaft nur mit Mehrwertsteuer in Höhe von 10 belastet wäre. Der Konzern hätte damit die mit dem Ausschluss der Tochtergesellschaft vom Vorsteuerabzug verbundenen Belastungen halbiert. Folglich besteht für eng verbundene Unternehmen ein Interesse und die Möglichkeit, in solchen Konstellationen nicht den Einkaufspreis, sondern einen niedrigeren Preis zu vereinbaren. Dies wäre einem Einzelunternehmer nicht möglich. Aus der besonderen Nähe von Leistenden und Leistungsempfänger folgt ein mehrwertsteuerrechtliches Risiko (die Kreation eines unberechtigten Vorsteuerabzugs, hier im Konzern), welchem Art. 80 entgegenwirken will.

59. Daher dürfen die Mitgliedstaaten in den Fällen von Art. 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mehrwertsteuer ausnahmsweise[24] nicht anhand der tatsächlichen Gegenleistung berechnen, sondern anhand des höheren Normalwerts nach Art. 72. Art. 80 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie setzt voraus, dass eine Dienstleistung zwischen verbundenen Unternehmen erbracht wird, der Leistungsempfänger nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und die Gefahr einer Steuerhinterziehung oder -umgehung besteht. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, wird der Normalwert im Sinne von Art. 72 mit der tatsächlichen Gegenleistung verglichen. Ist die Gegenleistung niedriger als der Normalwert, stellt der Normalwert die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer dar.

60. Zwischen den Parteien ist unstreitig, dass es sich bei der Holding und ihren Tochtergesellschaften um verbundene Unternehmen handelt und die Leistungsempfänger (die Tochtergesellschaften) nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind. Demnach ist allein zu prüfen, ob und inwieweit eine Gefahr der Steuerhinterziehung oder -umgehung gegeben ist.

61. Eine Steuerhinterziehung oder -umgehung ist jedoch *per se* unter bestimmten Umständen ausgeschlossen. Dies ist der Fall, soweit der vom Steuerpflichtigen verwirklichte Sachverhalt das Steueraufkommen nicht gefährdet.

[24] Vgl. zum Ausnahmecharakter von Art. 80 ausdrücklich Urteil vom 26. April 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 und C-129/11, EU:C:2012:248, Rn. 45). Zum Ausnahmecharakter im Rahmen der Vorgängervorschrift vgl. Urteil vom 29. Mai 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, Rn. 24).

62. Wenn die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen zu einem künstlich niedrigen oder hohen Preis erfolgt, der zwischen Beteiligten vereinbart wird, die beide zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, kann jedoch auf dieser Stufe keine Steuerhinterziehung oder -umgehung stattfinden.[25] In einem solchen Fall ist es für die Höhe der Gesamtbelastung des Konzerns mit Mehrwertsteuer (grundsätzlich[26]) unerheblich, ob die Tochtergesellschaften externe Dienstleistungen direkt in Anspruch nehmen oder ob die Holding diese Leistungen zunächst einkauft und dann zu einem niedrigeren oder höheren Preis an die Tochtergesellschaften weiterverkauft.

63. Ebenfalls ist das Steueraufkommen durch konzerninterne Dienstleistungen nicht gefährdet, wenn bei den Aufwendungen der leistenden Gesellschaft (der Holding) keine Mehrwertsteuer (z. B. bei der Zahlung von Arbeitslohn) angefallen ist. Entscheidend ist, dass die Holding insoweit keinen Vorsteuerabzug geltend machen konnte. In diesem Umfang wirkt sich – anders als die schwedische Finanzverwaltung wohl meint – der teilweise Ausschluss ihres Leistungsempfängers (d. h. der Tochtergesellschaften) vom Vorsteuerabzug nicht aus. Es wird kein unberechtigter Vorsteuerabzug im Konzern kreiert. Auch ein Einzelunternehmer mit vergleichbaren Aufwendungen und vergleichbarer wirtschaftlicher Tätigkeit wäre in derselben Höhe mit Mehrwertsteuer belastet wie der Konzern.

64. Das Steueraufkommen ist demnach gefährdet, soweit erstens die Holding mehrwertsteuerpflichtige Leistungen bezieht, zweitens den Tochtergesellschaften nicht der volle Vorsteuerabzug zusteht und drittens die Holding die eingekauften Leistungen zu einem Entgelt unter dem Einkaufspreis an die Tochtergesellschaften weiterverkauft. Wenn die Holding in einem solchen Fall (im Rahmen der vom Gerichtshof geforderten „entgeltlichen Verwaltung“) ihre Eingangsleistungen zu einem künstlich niedrigen Preis an ihre Tochtergesellschaften weitergibt, kann der Konzern die mit der fehlenden Vorsteuerabzugsberechtigung der Tochtergesellschaften verbundenen Mehrwertsteuerbelastungen teilweise reduzieren.

65. Soweit die Aufwendungen der Holding aber nicht mit Mehrwertsteuer belastet sind, ist dies nicht möglich. Es besteht insoweit keine Gefährdung des Steueraufkommens. Dies gilt selbst dann, wenn die Leistungsempfänger (die Tochtergesellschaften) nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind. Dass es auf den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers zur Feststellung einer Steuergefährdung nicht ankommen kann, ergibt sich bereits daraus, dass dieses Tatbestandsmerkmal gesondert in Art. 80 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie genannt wird. Dieses Merkmal wäre redundant, wenn es zugleich bei der Feststellung, ob die Gefahr einer Steuerhinterziehung oder -umgehung vorliegt, geprüft werden müsste.

66. Die rechtliche Relevanz des Umstandes, dass die Eingangsleistungen mit Vorsteuer belastet waren, zeigt sich auch mit Blick auf Art. 16 Unterabs. 1 sowie Art. 26 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie. Diese setzen nämlich für die Fiktion als entgeltliche Leistungen (und damit eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage) ebenfalls voraus, dass die unentgeltlich weiter geleisteten Eingangsleistungen zum Vorsteuerabzug berechtigt haben. Im Ergebnis verfolgen sowohl Art. 80 in Verbindung mit Art. 72 als auch Art. 16 Unterabs. 1 und Art. 26 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie das gleiche Ziel. Es soll ein Vorsteuerabzug desjenigen korrigiert werden, der unentgeltlich oder teilentgeltlich Gegenstände oder Dienstleistungen an Dritte weiter leistet.

[25] Urteil vom 26. April 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 und C-129/11, EU:C:2012:248, Rn. 47).

[26] Eine Ausnahme gilt für den Erwerb von Wirtschaftsgütern, deren anschließende Verwendung zu einer Korrektur des Vorsteuerabzugs nach den Art. 184 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie führen könnte.

67. Unter Zugrundelegung der vom vorlegenden Gericht mitgeteilten Feststellungen bedeutet dies, dass Art. 80 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie nur für etwa die Hälfte der Ausgangsleistungen der Holding (ca. 14 Mio. schwedische Kronen) zur Anwendung kommen kann. Denn die Holding hat zwar all ihre Aufwendungen ihren Ausgangsleistungen wirtschaftlich zugeordnet, jedoch ist nur etwa die Hälfte ihrer Aufwendungen mit Mehrwertsteuer belastet gewesen. Allenfalls in dieser Höhe kann eine Gefährdung des Steueraufkommens im Sinne von Art. 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestehen.

2. Zur Maßgeblichkeit der Aufwendungen der Holding

68. Soweit Art. 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie zur Anwendung gelangt, ist der Normalwert der Leistungen nach Art. 72 dieser Richtlinie zu ermitteln. Dieser ergibt sich nach Art. 72 Abs. 1 primär aus dem Betrag, den ein Empfänger normalerweise für eine vergleichbare Lieferung oder Dienstleistung zahlen müsste. Nur soweit das vorlegende Gericht zu dem Ergebnis gelangt, dass keine Vergleichspreise bestimmbar sind, stellen nach Art. 72 Abs. 2 Nr. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Ausgaben der Holding für die Erbringung der Dienstleistung den Normalwert dar (siehe hierzu bereits die Ausführungen zur ersten Vorlagefrage, Nrn. 46 ff.).

69. Es würde aber zu unzutreffenden Ergebnissen führen, pauschal und automatisch alle Aufwendungen der Holding aus dem fraglichen Kalenderjahr in die Berechnung mit einzubeziehen, wie es der Beklagte getan hat. Der Normalwert ist vielmehr für jede Dienstleistung – wie auch die Kommission zu Recht betont – separat zu berechnen und kann somit nicht anhand der gesamten Ausgaben eines Jahres bestimmt werden. Zum Beispiel haben Kosten für den zukünftigen Erwerb einer Beteiligung (oder auch ein Börsengang der Holding) nichts mit den Dienstleistungen an die derzeitigen Tochtergesellschaften zu tun. Sie können daher auch nicht die Bemessungsgrundlage dieser Dienstleistungen beeinflussen.

70. Hinzu kommt, dass sich bestimmte vorsteuerbelastete Aufwendungen erst über einen längerfristigen Zeitraum hinweg amortisieren.[27] Gerade bei größeren Investitionen sind Vorsteuerüberhänge mithin systemimmanent. So würde die Errichtung eines Rechenzentrums durch die Holding, um entgeltliche IT-Dienstleistungen an die Tochtergesellschaften zu erbringen, im Jahr der Errichtung zu hohen Kosten (mit einer hohen Mehrwertsteuerbelastung) führen, die im Wege des Vorsteuerabzugs der Holding neutralisiert werden kann.

71. Es würde nicht die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, derartige Investitionskosten im Jahr ihrer Zahlung vollständig in die Bestimmung des Normalwerts einer damit im selben Jahr erbrachten Dienstleistung einzubeziehen. Vielmehr sind diese Aufwendungen auch den Dienstleistungen der kommenden Jahre zuzuordnen. Auch wenn dieser Aspekt keinen direkten Eingang in den Wortlaut von Art. 72 der Mehrwertsteuerrichtlinie gefunden hat, ist er im Mehrwertsteuerrecht dennoch zu berücksichtigen.

72. Zum einen hat der Gerichtshof bereits ausdrücklich entschieden, dass sogar ein marktüblicher Preis, der unter den Selbstkosten liegt, keine Anwendung von Art. 80 der Mehrwertsteuerrichtlinie ermöglicht.[28] Ein marktüblicher Preis verteilt aber langfristige Investitionskosten auch über mehrere Jahre. Zum anderen zeigt dies z. B. die Regelung von Art. 187 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach der Vorsteuerabzug aus Investitionskosten bei einer Änderung der Verhältnisse nicht sofort, sondern auch über einen mehrjährigen Zeitraum

[27] Siehe zu diesem Gedanken auch Urteil vom 29. Mai 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, Rn. 29).

[28] Urteil vom 29. Mai 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, Rn. 26) – noch zur Vorgängervorschrift.

zu korrigieren ist.[29] Diese Wertung und die dort genannten Zeiträume – die die Mitgliedstaaten zum Teil beeinflussen können – können hier analog angewandt werden. Folglich ist der Begriff der Ausgaben, den Art. 72 Abs. 2 Nr. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie verwendet, teleologisch zu reduzieren.

3. Ergebnis zur zweiten Vorlagefrage

73. Auf die zweite Vorlagefrage ist demnach (hilfsweise) zu antworten, dass der Normalwert konzerninterner Verwaltungsleistungen nach Art. 80 in Verbindung mit Art. 72 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht durch eine pauschale Addition sämtlicher Aufwendungen einer Holding in einem bestimmten Kalenderjahr festgestellt werden kann. Vielmehr sind nur die mit Mehrwertsteuer belasteten Aufwendungen einzubeziehen. Hierbei ist zu beachten, dass die Aufwendungen den jeweiligen Ausgangsleistungen zuzuordnen sind. Deswegen können Kosten für Investitionsgüter allenfalls anteilig im Jahr ihrer Entstehung berücksichtigt werden.

VI. Ergebnis

74. Ich schlage daher vor, auf die Vorlagefragen des Högsta Förvaltningsdomstol (Oberstes Verwaltungsgericht, Schweden) wie folgt zu antworten:

Die Art. 72 und 80 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass die diversen Verwaltungsdienstleistungen (hier: Dienstleistungen der Unternehmensführung, Finanzierung sowie Immobilien-, IT- und Personalverwaltung), die eine geschäftsführende Holding an ihre Tochtergesellschaften erbringt, keinesfalls immer einzigartige Leistungen darstellen, für die es von vornherein ausgeschlossen ist, einen Vergleichswert im Sinne von Art. 72 Abs. 1 dieser Richtlinie zu ermitteln.

[29] Vgl. dazu auch Urteil vom 14. September 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, Rn. 24 ff.).