



Datum van  
inontvangstneming

:

09/02/2024

**Zaak C-808/23**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

27 december 2023

**Verwijzende rechter:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Zweden)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

21 december 2023

**Verzoekende partij:**

Högekullen AB

**Verwerende partij:**

Skatteverket (Zweden)

---

[omissis]

**Verzoekende partij**

Aktiebolaget Högekullen [omissis]

[omissis] Göteborg

**Verwerende partij**

Skatteverket (Zweden)

[omissis]

**Bestreden arrest**

Arrest van de Kammarrätt i Göteborg (bestuursrechter in tweede aanleg Göteborg, Zweden) van 3 maart 2021 [omissis]

**Voorwerp**

Belasting over de toegevoegde waarde („btw”) en belastingtoeslag; verzoek om een prejudiciële beslissing van het Hof van Justitie van de Europese Unie

De Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) geeft de volgende

### **Beslissing**

Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing. In dit verband wordt verwezen naar het als bijlage gevoegde verzoek om een prejudiciële beslissing (bijlage bij de uitspraak).

[omissis]

## **BIJLAGE**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU betreffende de uitlegging van de artikelen 72 en 80 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”)**

### **Inleiding**

- 1 De Högsta förvaltningsdomstol verzoekt om een prejudiciële beslissing over de wijze waarop de artikelen 72 en 80 van de btw-richtlijn moeten worden uitgelegd met betrekking tot de vaststelling van de normale waarde van diensten die een moedermaatschappij verricht voor haar dochteronderneming. De uitleggingsvragen zijn gerezen in een geding over de berekening van de maatstaf van heffing waarbij het Skatteverk (belastingdienst, Zweden) de op grond van artikel 80 van de btw-richtlijn ingevoerde nationale regels inzake herwaardering heeft toegepast.

### **Toepasselijke Unierechtelijke bepalingen**

- 2 Uit artikel 73 van de btw-richtlijn volgt dat de maatstaf van heffing in de regel de tegenprestatie voor de goederen of diensten in kwestie is.
- 3 Krachtens artikel 80, van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten, om belastingfraude of belastingontwijking te voorkomen, maatregelen nemen om ervoor te zorgen dat de maatstaf van heffing in bepaalde welomschreven gevallen overeenkomt met de normale waarde. Volgens lid 1, onder a), is dit onder meer het geval wanneer er bestuurlijke of eigendomsbanden zoals omschreven door de lidstaat bestaan, de tegenprestatie lager is dan de normale waarde en de afnemer geen volledig recht op aftrek heeft.

- 4 Wat voor de toepassing van de btw-richtlijn onder de „normale waarde” dient te worden verstaan, wordt gepreciseerd in artikel 72 van deze richtlijn. Ten aanzien van diensten wordt in de eerste alinea bepaald dat als de „normale waarde” wordt beschouwd het volledige bedrag dat een afnemer, om de diensten in kwestie op dat tijdstip te verkrijgen, in dezelfde handelsfase als waarin de dienst wordt verricht, op het tijdstip van die verrichting en bij vrije mededinging zou moeten betalen aan een zelfstandige dienstverrichter op het grondgebied van de lidstaat waar de verrichting belastbaar is. Indien geen vergelijkbare dienst voorhanden is, wordt onder de „normale waarde” volgens artikel 72, tweede alinea, punt 2, verstaan een waarde die niet lager is dan de door de belastingplichtige voor het verrichten van de dienst gedane uitgaven.

### **Toepasselijke nationale bepalingen**

- 5 Tijdens het litigieuze belastingjaar was de mervärdesskattelag (1994:200) (hierna: „btw-wet”) van kracht. Die wet werd vervangen door een nieuwe mervärdesskattelag (2023:200) (hierna: „nieuwe btw-wet”), maar de vorige wet is – voor zover hier van belang – nog steeds van toepassing op situaties die dateren van vóór de inwerkingtreding van de nieuwe wet. De toepasselijke bepalingen van de btw-wet worden hieronder uiteengezet. In wezen bevat de nieuwe btw-wet overeenkomstige bepalingen.
- 6 Uit de §§ 2 en 3 van hoofdstuk 7 van de btw-wet volgt dat de maatstaf van heffing in de regel bestaat in de tegenprestatie voor goederen of diensten.
- 7 Volgens § 3a van hoofdstuk 7 van de btw-wet is de maatstaf van heffing de normale waarde wanneer de vergoeding lager is dan de normale waarde, de afnemer geen volledig recht op aftrek heeft, de verkoper en de afnemer met elkaar verbonden zijn en de belastingplichtige niet aannemelijk kan maken dat de vergoeding door de markt bepaald is.
- 8 In de eerste alinea van § 9 van hoofdstuk 1 van de btw-wet staat te lezen dat, met betrekking tot diensten, onder de normale waarde dient te worden verstaan het volledige bedrag dat een afnemer van een dienst, in dezelfde handelsfase als waarin de dienst wordt verricht, op het tijdstip van die verrichting, bij eerlijke mededinging, voor een dergelijke dienst zou moeten betalen aan een zelfstandige verkoper in het binnenland. In de tweede alinea is bepaald dat indien geen vergelijkbare dienst voorhanden is, onder de normale waarde wordt verstaan een waarde die niet lager is dan de door de belastingplichtige voor het verrichten van de dienst gedane uitgaven.

### **Voorwerp en relevante feiten van het hoofdgeding**

- 9 De zaak betreft Aktiebolaget Högkullen, de moedermaatschappij van een groep die vastgoed beheert. Het vastgoedbeheer wordt verzorgd door haar

dochterondernemingen. In 2016 had de onderneming 19 directe en indirecte dochterondernemingen.

- 10 De activiteiten van de dochterondernemingen zijn gedeeltelijk fiscaal vrijgesteld. Derhalve hebben zij geen recht op volledige aftrek van de voorbelasting. De moedermaatschappij is actief betrokken bij het beheer van alle dochterondernemingen door tegen betaling verschillende hoofdzetelfuncties voor hen te vervullen. Deze economische activiteit is volledig onderworpen aan btw. De moedermaatschappij oefent geen andere economische activiteiten uit en geeft geen andere inkomsten aan dan die welke worden gegenereerd met het verrichten van intragroepdiensten.
- 11 In 2016 verrichtte de moedermaatschappij voor haar dochterondernemingen diensten op het gebied van bedrijfsbeheer, financiën, vastgoedbeheer, investeringen, informatietechnologie en personeelsbeheer. Zij ontving in totaal ongeveer 2,3 miljoen SEK als vergoeding voor de diensten en gaf btw aan over de gehele vergoeding.
- 12 Volgens de moedermaatschappij werd het bedrag van de vergoeding bepaald door toepassing van de „cost plus”-methode. Zij heeft verklaard dat de methode inhoudt dat de vergoeding bestaat uit een bedrag dat overeenkomt met de kosten die zij heeft gemaakt voor het kopen en verrichten van de diensten alsook een winstmarge. Volgens de moedermaatschappij heeft zij een verdeelsleutel toegepast waarbij een bepaald percentage van haar managementkosten en kosten zoals die voor kantoren, telefonie, IT, representatie en reizen worden geacht te kunnen worden toegerekend aan de diensten die worden verricht voor de dochterondernemingen. Zij heeft voorts verklaard dat het van mening was dat aandeelhouderskosten, zoals kosten voor het afsluiten van de rekeningen, auditkosten, aan de algemene vergaderingen verbonden kosten en kosten voor het ophalen van kapitaal geen verband hielden met de verrichte diensten, zodat die kosten bij de berekening van de vergoeding volledig buiten beschouwing werden gelaten. Deze kosten omvatten de kosten in verband met een geplande nieuwe uitgifte van aandelen en een beursnotering.
- 13 De eigen kosten van de moedermaatschappij bedroegen in datzelfde jaar ongeveer 28 miljoen SEK. Ongeveer de helft van dat bedrag had betrekking op btw-plichtige acquisitiekosten, terwijl de overige kosten btw-vrijgestelde acquisitiekosten en andere btw-vrijgestelde kosten – zoals loonkosten – betroffen. De moedermaatschappij trok alle voorbelasting af die betaald was over acquisities waarvoor btw in rekening was gebracht, dat wil zeggen ook de belasting over de kosten voor het ophalen van kapitaal en de aandeelhouderskosten.
- 14 De belastingdienst was van mening dat de diensten voor de dochterondernemingen waren verricht tegen een lagere prijs dan de normale waarde en besloot daarom tot een herwaardering en een verhoging van de maatstaf van heffing. Volgens de belastingdienst waren er geen vergelijkbare diensten op de vrije markt en werd de maatstaf van heffing daarom vastgesteld op een bedrag

dat overeenkwam met de uitgaven die de moedermaatschappij had gedaan om deze diensten te verrichten. De belastingdienst was van mening dat alle door de onderneming gedane uitgaven voor het jaar in kwestie, dat wil zeggen ongeveer 28 miljoen SEK, moesten worden geacht te kunnen worden toegerekend aan de verrichte diensten. Daarom werd de grondslag voor de btw-afdracht van de moedermaatschappij vastgesteld op dat bedrag. Op deze verhoging werd een belastingtoeslag toegepast.

- 15 De moedermaatschappij stelde beroep in bij de Förvaltningsrätt i Göteborg (bestuursrechter in eerste aanleg Göteborg, Zweden), die het beroep gegrond verklaarde en het besluit van de belastingdienst vernietigde. Die rechter motiveerde de beslissing als volgt. De belastingdienst heeft niet aannemelijk gemaakt dat de moedermaatschappij intragroepdiensten heeft verricht onder de normale waarde. Het is niet vanzelfsprekend dat aandeelhouderskosten moeten worden aangemerkt als kosten die verband houden met het verrichten van administratieve diensten. Dat de moedermaatschappij geen andere inkomsten aangaf dan de intragroepdiensten en dat zij de voorbelasting over al haar aankopen in aftrek bracht, is als zodanig niet van invloed op de schatting van de uitgaven voor het verrichten van die diensten. Aangezien de onderneming de moedermaatschappij van een groep ondernemingen is en een groot deel van haar kosten in het jaar in kwestie bestond uit kosten die verband hielden met een mogelijke beursnotering, is het onwaarschijnlijk dat de kosten die zij heeft gemaakt voor het verrichten van diensten binnen de groep, zich uitstrekken tot alle kosten die zij in dat jaar heeft gemaakt.
- 16 De belastingdienst heeft hoger beroep ingesteld bij de Kammarrätt i Göteborg, die het hoger beroep gegrond verklaarde en het besluit van de belastingdienst bevestigde op de volgende gronden.
- 17 Het staat aan de belastingdienst om te bewijzen dat de vergoeding die aan dochterondernemingen in rekening is gebracht, lager is dan de normale waarde. Aangezien het gaat om binnen een groep verrichte diensten, zou het voldoende moeten zijn dat de belastingdienst kan aantonen dat de vergoeding voor die diensten lager was dan de kosten die waren gemaakt om ze te verrichten. De bepaling over de herwaardering van de maatstaf van heffing is een belastingontwijkingsregel die tot doel heeft prijsmanipulatie zelf tegen te gaan. Het is daarom redelijk dat de waardering van de maatstaf van heffing wordt gebaseerd op wat volgens de belastingplichtige zelf deel uitmaakt van de belastbare economische activiteit. Met de geplande nieuwe uitgifte van aandelen en de beursnotering werd beoogd om financiering aan te trekken voor de verdere verwerving van bedrijven en onroerend goed. Het aantrekken van kapitaal is dus ten goede gekomen aan de hele groep. Door aanspraak te maken op de aftrek van voorbelasting over alle aankopen, stelde de moedermaatschappij zich op het standpunt dat die uitgaven verband hielden met haar economische activiteit. In het geval van een moedermaatschappij waarvan de enige activiteit bestaat in het verrichten van belastbare diensten voor haar dochterondernemingen, kan de voorbelasting niet volledig worden afgetrokken op grond dat de uitgaven in

kwestie verband houden met de algemene kosten van de economische activiteit, terwijl tegelijkertijd wordt aangenomen dat een dergelijke transactie geen verband houdt met de belastbare door haar verrichte transacties van die activiteit. Alle kosten die door de moedermaatschappij worden gemaakt, maken dus integraal deel uit van de prijs van het beheer van de dochterondernemingen en moeten in aanmerking worden genomen bij de vaststelling van de normale waarde van de intragroepdiensten.

## **Standpunten van partijen**

### *Aktiebolaget Högkullen*

- 18 Aktiebolaget Högkullen heeft hoger beroep ingesteld tegen het arrest van de Kammarrätt i Göteborg en vordert vernietiging van dat arrest en bevestiging van de beslissing van de Förvaltningsrätt i Göteborg. Zij stelt dat de ontvangen vergoeding niet lager is dan de normale waarde van de diensten in kwestie en dat het besluit van de belastingdienst om de maatstaf van heffing te herwaarderen derhalve ongegrond is. De onderneming voert het volgende aan.
- 19 De stelling van de belastingdienst dat de verrichte diensten één geïntegreerde dienst vormen die uniek is voor de groep en dat er bijgevolg geen vergelijkbare dienst op de vrije markt bestaat, vindt geen steun in de rechtspraak van het Hof. De btw-richtlijn is gebaseerd op het beginsel dat elke transactie als afzonderlijk en onafhankelijk moet worden beschouwd, en het Hof heeft tevens erkend dat het actieve beheer van dochterondernemingen kan bestaan uit verschillende soorten diensten die een economische activiteit vormen (zie bijvoorbeeld het arrest van 5 juli 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537).
- 20 De diensten die de onderneming voor haar dochterondernemingen verrichtte, zijn niet uniek voor de groep en haar activiteiten. Het uitbesteden van verschillende functies is gebruikelijk en alle diensten waar het in dit geval om gaat, zijn van dien aard dat ze op de vrije markt bij verschillende leveranciers kunnen worden ingekocht. Er zijn dus vergelijkbare diensten op de vrije markt en het is mogelijk om voor elke afzonderlijke dienst een marktprijs vast te stellen. Het beheer van dochterondernemingen beschouwen als een samengestelde unieke dienst die alleen binnen een groep ondernemingen kan worden verricht, druist in tegen het neutraliteitsbeginsel en impliceert dat de algemene regel voor het bepalen van de normale waarde nooit van toepassing is op het verrichten van dergelijke diensten.
- 21 Het bedrijf past de „cost plus”-methode toe om de prijs te bepalen van de diensten die het verricht voor zijn dochterondernemingen. Deze methode is een algemeen aanvaard, op kosten gebaseerd prijsmodel met een zakelijke toeslag. Het zakelijkheidsbeginsel wordt internationaal erkend en houdt in dat prijzen en andere voorwaarden die in grensoverschrijdende transacties tussen nauw verbonden bedrijven worden overeengekomen, moeten corresponderen met wat onafhankelijke bedrijven in dezelfde situatie zouden zijn overeengekomen.

- 22 Het ophalen van kapitaal door de onderneming is niet in het voordeel van de dochterondernemingen en houdt geen verband met de uitvoering van de verschillende hoofdzetelfuncties. Volgens de richtlijnen van de OESO over intragroepdiensten strookt het niet met het zakelijkheidsbeginsel om dochterondernemingen aandeelhouderskosten in rekening te brengen. De belastingdienst construeert een fictieve normale waarde die van jaar tot jaar aanzienlijk zal schommelen indien er – zoals in het onderhavige geval – eenmalige kosten zijn gemaakt die geen verband houden met de daadwerkelijke kosten voor het produceren of verrichten van de diensten. Omdat de onderneming een toeslag toevoegt aan de eigenlijke kostprijs van de diensten, worden de overheadkosten van de onderneming in de loop der tijd in de prijsstelling verdisconteerd door ze op te nemen in de „plus” in de „cost plus”-methode.
- 23 Een normale waarde die wordt vastgesteld volgens de „cost plus”-methode, is niet in strijd met wat een normale waarde in de zin van de btw-richtlijn is. Er is geen rechtsgrondslag om te concluderen dat het bedrag van de aftrek van voorbelasting gekoppeld moet zijn aan de prijsstelling van een dienst. Bij de toepassing van de herwaarderingsregels beroept de belastingdienst zich op de rechtspraak van het Hof over het recht op aftrek. Dat is onjuist omdat deze regels volledig losstaan van de regels over het recht op aftrek. Bovendien impliceert het besluit van de belastingdienst dat ook uitgaven waarover geen voorbelasting hoeft te worden betaald, zoals loonkosten, in de maatstaf van heffing worden opgenomen en aan btw worden onderworpen. De wijze waarop de belastingdienst de herwaarderingsregels toepast, leidt tot een resultaat dat onevenredig is aan het met die regels nagestreefde doel.

### *Belastingdienst*

- 24 De belastingdienst stelt dat het hoger beroep moet worden verworpen en voert het volgende aan.
- 25 Het actieve beheer van de dochterondernemingen door een moedermaatschappij moet worden beschouwd als één gezamenlijke dienst waarvan geen tegenhanger bestaat tussen onafhankelijke partijen op de vrije markt. Zelfs indien werd aangenomen dat er verschillende afzonderlijke diensten worden verricht, moeten deze diensten als zo specifiek voor de groep in kwestie worden beschouwd dat er geen vergelijkbare diensten op de vrije markt worden verricht. In relaties binnen een groep kan de prijsstelling namelijk worden beïnvloed door factoren die irrelevant zijn bij vergelijkbare externe transacties. De prijsstelling binnen een groep bedrijven kan daarom afwijken van wat tussen onafhankelijke partijen zou zijn overeengekomen. Zelfs de inhoud van diensten binnen een groep kan beïnvloed worden door factoren die niet relevant zijn bij externe transacties. Dit leidt tot de slotsom dat als een moedermaatschappij hoge kosten maakt voor het produceren van een dienst die zij verricht voor haar dochterondernemingen, dit niet hetzelfde soort dienst is als een externe dienstverlener zou kunnen verrichten. De dienst van de moedermaatschappij heeft veeleer een andere aard en omvat veel meer.



- 26 Wanneer de normale waarde wordt berekend op basis van de door de moedermaatschappij gemaakte kosten, moet dit op dezelfde manier gebeuren als wanneer de maatstaf van heffing wordt bepaald ingeval diensten voor andere dan bedrijfsdoeleinden worden gebruikt. Dit betekent dat de kosten voor het verrichten van de dienst worden beschouwd als het deel van de vaste en lopende bedrijfskosten dat betrekking heeft op de dienst. Indien kan worden geconstateerd dat de voorbelasting met betrekking tot uitgaven aftrekbaar is op grond dat deze kosten deel uitmaken van de algemene kosten van de economische activiteit, bestaat er een verband tussen de kosten en de verrichte transacties. Als er een dergelijk verband bestaat bij van de beoordeling van het recht op aftrek, bestaat er een overeenkomstig verband bij een herwaardering. Derhalve kan de voorbelasting niet worden geacht volledig aftrekbaar te zijn, op grond dat de kosten deel uitmaken van de algemene uitgaven van de economische activiteit terwijl er geen verband is met de verrichte transacties in het kader van een herwaardering.
- 27 Uit de rechtspraak van het Hof komt duidelijk naar voren dat de kosten voor het ophalen van kapitaal overheadkosten van de economische activiteit kunnen vormen (arrest van 26 mei 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320). In het onderhavige geval heeft de moedermaatschappij alle voorbelasting over haar verwervingen afgetrokken, daaronder begrepen de belasting met betrekking tot de kosten voor het ophalen van kapitaal en de aandeelhouderskosten. Omdat de economische activiteit van de moedermaatschappij uitsluitend bestaat in het verrichten van diensten voor haar dochterondernemingen, moeten deze kosten worden geacht indirect de dochterondernemingen ten goede te zijn gekomen.
- 28 De bepalingen inzake de herwaardering van de maatstaf van heffing zijn tot stand gekomen om belastingfraude en de derving van btw-inkomsten ten gevolge van prijsmanipulatie tegen te gaan. In het onderhavige geval heeft de moedermaatschappij de voorbelasting over de overheadkosten afgetrokken, maar deze kosten niet in aanmerking genomen bij de prijsbepaling van de door haar verrichte transacties. De dochterondernemingen hebben geen volledig recht op aftrek en zouden daarom niet alle voorbelasting hebben kunnen aftrekken indien zij de diensten extern hadden ingekocht of zelf het kapitaal hadden opgehaald. Indien deze wijze van prijsbepaling van de diensten werd aanvaard, zouden belastinginkomsten worden gederfd.
- 29 De beginselen die gelden voor de inkomstenbelasting, zijn niet van toepassing op de btw, aangezien het twee afzonderlijke stelsels zijn met verschillende doelstellingen en verschillende benaderingen. Het Hof heeft geoordeeld dat het OESO-modelverdrag niet relevant is voor de uitlegging van de btw-richtlijn, omdat het betrekking heeft op directe belastingen (arrest van 26 maart 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punt 39). Derhalve kan het, zelfs als deze wijze van prijsbepaling voor inkomstenbelastingdoeleinden kan worden aanvaard, noodzakelijk zijn om de maatstaf van heffing te herwaarderen in het kader van een btw-aanslag.

**Noodzaak van een prejudiciële beslissing**

- 30 In het onderhavige geval staat het vast dat de moedermaatschappij en haar dochterondernemingen zodanig met elkaar verbonden zijn dat kan worden aangenomen dat de regels voor de herwaardering van de maatstaf van heffing van toepassing zijn en dat de dochterondernemingen geen volledig recht op aftrek van voorbelasting hebben. Bovendien stelt artikel 80 van de btw-richtlijn als voorwaarde voor herwaardering dat de toegekende vergoeding lager is dan de normale waarde. Met dit verzoek om een prejudiciële beslissing wenst de Högsta förvaltningsdomstol te vernemen hoe moet worden beoordeeld of dat het geval is.
- 31 Volgens artikel 72, eerste alinea, van de btw-richtlijn wordt onder de normale waarde van een dienst verstaan het bedrag dat de afnemer van de dienst zou hebben moeten betalen aan een zelfstandige dienstverrichter om de betreffende dienst te verkrijgen. In de tweede alinea van dat artikel is bepaald dat indien geen vergelijkbare dienst voorhanden is, onder de normale waarde wordt verstaan een waarde die niet lager is dan de door de belastingplichtige voor het verrichten van de dienst gedane uitgaven.
- 32 De partijen in deze zaak verschillen van mening over de vraag of artikel 72, eerste alinea, van de btw-richtlijn kan worden toegepast om de normale waarde te bepalen van diensten die een moedermaatschappij verricht voor haar dochterondernemingen. Aktiebolaget Högkullen stelt dat de verrichte diensten elk afzonderlijk moeten worden beoordeeld en dat overeenkomstige diensten op de vrije markt kunnen worden verworven. De belastingdienst is daarentegen van mening dat het actieve beheer van de dochterondernemingen door de moedermaatschappij één gezamenlijke dienst is, waarvan het equivalent niet bestaat tussen onafhankelijke partijen op de vrije markt. De belastingdienst stelt tevens dat zowel de prijsstelling als de inhoud van intragroepdiensten wordt beïnvloed door factoren die irrelevant zijn bij externe transacties. Volgens de belastingdienst is bijgevolg geen vergelijkbare dienst voorhanden, ongeacht of één dan wel meerdere diensten geacht worden te worden verricht voor de dochterondernemingen.
- 33 De vraag of er in dit specifieke geval daadwerkelijk vergelijkbare diensten op de vrije markt voorhanden zijn, is in wezen een feitenkwestie waarover het Hof zich niet uitspreekt. De belastingdienst is echter principieel van mening dat diensten die een moedermaatschappij als actieve (moeiende) holding verricht voor haar dochterondernemingen, uit hun aard met zich meebrengen dat er geen vergelijkbare diensten op de vrije markt voorhanden zijn. Volgens de belastingdienst gaat het in die gevallen dus om unieke diensten waarvan de normale waarde niet kan worden vastgesteld overeenkomstig artikel 72, eerste alinea, van de btw-richtlijn.
- 34 Het standpunt van de belastingdienst vindt steun in eerdere rechtspraak van de Högsta förvaltningsdomstol. In de zaak HFD 2014 ref. 40 oordeelde de rechtbank dat een voorwaarde voor herwaardering van de maatstaf van heffing is dat de

belastingdienst aantoonde dat de vergoeding lager is dan de normale waarde. Bovendien oordeelde de Högsta förvaltningsdomstol dat de belastingdienst bij transacties binnen een groep aan zijn bewijslast kan voldoen door aan te tonen dat de vergoeding lager is dan de kosten voor het verrichten van de diensten, zonder dat hij eerst moet aantonen dat externe dienstverleners vergelijkbare diensten verrichten. De Högsta förvaltningsdomstol rechtvaardigde dit door te wijzen op het feit dat de prijsstelling bij transacties binnen een groep kan worden beïnvloed door factoren die irrelevant zijn bij overeenkomstige externe transacties, zodat zij kan afwijken van wat zou zijn overeengekomen tussen onafhankelijke partijen.

- 35 De Högsta förvaltningsdomstol acht het noodzakelijk dat het Hof verduidelijkt of het met de artikelen 72 en 80 van de btw-richtlijn verenigbaar is om er – zoals de belastingdienst heeft gedaan – van uit te gaan dat er geen vergelijkbare diensten op de vrije markt voorhanden zijn voor het soort diensten dat in het onderhavige geval aan de orde is. Derhalve rijst de vraag of het – gelet op het unieke karakter van de diensten in kwestie – met de btw-richtlijn verenigbaar is om de normale waarde steeds vast te stellen op basis van de alternatieve regel van artikel 72, tweede alinea, van de btw-richtlijn.
- 36 Volgens artikel 72, tweede alinea, van de btw-richtlijn is de normale waarde een waarde die niet lager is dan de door de belastingplichtige voor het verrichten van de dienst gedane uitgaven. De partijen in deze zaak zijn het evenmin eens over de uitlegging van deze bepaling. Volgens Aktiebolaget Högekullen heeft de „cost plus”-methode die zij heeft gehanteerd om de vergoeding te berekenen, tot gevolg dat deze ten minste gelijk is aan de kosten van de onderneming voor het verrichten van de diensten. Volgens de belastingdienst vormen alle vaste en variabele kosten van de moedermaatschappij kosten voor het verrichten van de diensten.
- 37 Ter ondersteuning van haar zienswijze verwijst de belastingdienst naar het feit dat in het onderhavige geval de enige economische activiteit van de moedermaatschappij bestond in het actieve beheer van haar dochterondernemingen, alsmede naar het feit dat zij alle voorbelasting over haar eigen kosten in aftrek heeft gebracht, daaronder begrepen de belasting over de kosten voor het ophalen van kapitaal en de aandeelhouderskosten. Volgens de belastingdienst betekent dit dat de totale kosten van de moedermaatschappij moeten worden aangemerkt als kosten die zij heeft gemaakt om de diensten te verrichten.
- 38 Om de maatstaf van heffing op een hoger bedrag dan de tegenprestatie vast te stellen, moet de belastingdienst aantonen dat de tegenprestatie lager is dan de normale waarde. Volgens de Högsta förvaltningsdomstol is niet duidelijk of in een situatie als de onderhavige bij de vaststelling van de normale waarde een dergelijk verband moet worden gelegd met de aftrek van voorbelasting, zoals de belastingdienst heeft gedaan. Derhalve verzoekt de Högsta förvaltningsdomstol het Hof om zich uit te spreken over de vraag of het met de artikelen 72 en 80 van de btw-richtlijn verenigbaar is om te oordelen dat wanneer de enige activiteit van een moedermaatschappij bestaat in het actieve beheer van haar

dochterondernemingen en zij alle voorbelasting over haar kosten in aftrek heeft gebracht, de totale kosten van de moedermaatschappij – daaronder begrepen de kosten voor het ophalen van kapitaal en de aandeelhouderskosten – kosten vormen die deze maatschappij heeft gemaakt voor het verrichten van de diensten voor de dochterondernemingen.

- 39 Volgens de rechtspraak van het Hof moet artikel 80 van de btw-richtlijn restrictief worden uitgelegd en mogen de lidstaten op grond van dat artikel niet bepalen dat de maatstaf van heffing de normale waarde is in andere situaties dan die welke in dat artikel worden genoemd (zie bijvoorbeeld het arrest van 26 april 2012, *Balkan and Sea Properties en Provadinvest*, gevoegde zaken C-621/10 en C-129/11, EU:C:2012:248, punten 45 en 51). Het Hof heeft zich echter niet uitgesproken over de vragen die in de onderhavige zaak aan de orde zijn met betrekking tot de herwaardering van de maatstaf van heffing voor intragroepdiensten, en de eerdere rechtspraak biedt volgens de Högsta förvaltningsdomstol onvoldoende houvast om uit te maken hoe die vragen moeten worden beantwoord. Daarom is het noodzakelijk het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing.

#### **Verzoek om een prejudiciële beslissing**

- 40 Gelet op het voorgaande verzoekt de Högsta förvaltningsdomstol het Hof om de volgende vragen te beantwoorden.

*Eerste vraag:* Is het met de artikelen 72 en 80 van de btw-richtlijn verenigbaar dat wanneer een moedermaatschappij voor haar dochterondernemingen diensten verricht als die welke in het onderhavige geding aan de orde zijn, deze diensten bij de toepassing van de nationale bepalingen over de herwaardering van de maatstaf van heffing altijd worden aangemerkt als unieke diensten waarvan de normale waarde niet kan worden vastgesteld door middel van een vergelijking als bedoeld in artikel 72, eerste alinea, van die richtlijn?

*Tweede vraag:* Is het met de artikelen 72 en 80 van de btw-richtlijn verenigbaar dat bij de toepassing van de nationale bepalingen over de herwaardering van de maatstaf van heffing wordt aangenomen dat de totale kosten van een moedermaatschappij, daaronder begrepen de kosten voor het ophalen van kapitaal en de aandeelhouderskosten, kosten vormen die de moedermaatschappij heeft gemaakt voor het verrichten van diensten ten behoeve van haar dochterondernemingen, wanneer de enige activiteit van de moedermaatschappij bestaat in het actieve beheer van haar dochterondernemingen en zij alle voorbelasting over haar verwervingen in aftrek heeft gebracht?