

Teil 2 Die Gruppenbesteuerung gemäß Art. 11 MwStSystRL

A. Vorüberlegungen

I. Erforderlichkeit einer unionsautonomen Auslegung des Art. 11 MwStSystRL

Bei der Anwendung des Art. 11 MwStSystRL sind zwei Gesichtspunkte zu beachten. Richtlinienrecht ist für die Mitgliedstaaten nur hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich (Art. 288 Abs. 3 AEUV) und bedarf der Umsetzung durch die nationalen Gesetzgeber. Diesen wird durch Art. 11 MwStSystRL zudem ein Umsetzungswahlrecht eingeräumt. Als Vorfrage der Auslegung einer Richtlinienbestimmung ist zunächst zu untersuchen, ob diese unionsautonom auszulegen ist oder ein Kodifikationsermessen besteht.²⁵ In einzelnen Rechtsakten beantwortet das Unionsrecht diese Frage selbst. Ein unionsautonomes Konzept ist stets gewollt, wenn der Gesetzgeber einen Begriff selbst definiert. Und unzweifelhaft ist keine unionsautonome Definition gewollt, wenn der europäische Gesetzgeber für eine Definition auf das nationale Recht verweist.²⁶ Im Hinblick auf Art. 11 MwStSystRL ist insoweit eine Trennung zwischen Tatbestand und Rechtsfolge vorzunehmen:

Hinsichtlich der Rechtsfolge bestimmt Art. 11 MwStSystRL, dass mehrere Personen zusammen als ein Steuerpflichtiger zu behandeln sind. Damit wird auf den

²⁵ *Riesenhuber* in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, S. 315, 317; *Gruber*, Methoden des internationalen Einheitsrechts, S. 80.

²⁶ So etwa Art. 80 MwStSystRL: „enge persönliche Bindungen, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften, sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen, gemäß der Definition des Mitgliedstaats“. In solchen Fällen geht der EuGH regelmäßig davon aus, dass die Mitgliedstaaten bei der Bestimmung der Tatbestandsmerkmale über ein weites Ermessen verfügen. Vgl. EuGH v. 04.10.2001 – Rs. C-326/99 *Stichting Goed Wonen*, Rn. 34, Slg. 2001, I-6831 (zu Art. 5 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie) und EuGH v. 09.09.2004 – Rs. C-269/03, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, Rn. 21, Slg. 2004, I-8067 (zu Art. 13 Teil C der Sechsten Richtlinie).

Begriff des Steuerpflichtigen in Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL und auf dessen steuerrechtliche Stellung nach den Vorschriften der MwStSystRL verwiesen. Daher steht fest, dass auf den Steuerpflichtigen gemäß Art. 11 MwStSystRL dieselben Vorschriften anzuwenden sind, die für einen Steuerpflichtigen gemäß Art. 9 MwStSystRL gelten.²⁷ Dementsprechend urteilte der EuGH in der Rechtssache *Ampliscientifica*, dass Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie den Erlass einer nationalen Regelung voraussetzt, „die es im Inland ansässigen Personen, insbesondere Gesellschaften, die rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, gestattet, nicht mehr als getrennte Mehrwertsteuerpflichtige, sondern zusammen als ein Steuerpflichtiger behandelt zu werden, dem allein eine persönliche Identifikationsnummer für diese Steuer zugeteilt wird und der allein infolgedessen Mehrwertsteuererklärungen abgeben kann.“²⁸ Da im Mehrwertsteuerrecht eine Besteuerung von Leistungen zwischen verschiedenen unselbstständigen Unternehmensteilen desselben Steuerpflichtigen ausscheidet²⁹, unterliegen Leistungen zwischen den als ein Steuerpflichtiger behandelten Personen nicht der Besteuerung.³⁰ Auch dies wird inzident durch das *Ampliscientifica*-Urteil³¹ bestätigt. Wenn nämlich den einzelnen Mitgliedern keine Steuernummern erteilt werden, können diese für Innenleistungen keine ordnungsgemäßen Rechnungen ausstellen³² und dementsprechend dem empfangenden Mitglied kein Vorsteuerabzugsrecht vermitteln³³. Die hierdurch eintretende definitive Steuerlast stünde dem im siebten Erwägungsgrund der MwStSystRL vorgegebenen Grundsatz der gleichen steuerlichen Belastungen von Leistungen unabhängig von der Länge des Produktions- oder Vertriebsweges diametral entgegen.

Demgegenüber werden weder die Eigenschaft als Person noch die Merkmale der gegenseitigen finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Beziehungen in der Richtlinie definiert. Zugleich enthält die Richtlinie keinen Verweis auf das

²⁷ Schlussanträge des Generalanwalts *Jääskinen* v. 27.11.2012 – Rs. C-480/10 *Kommission gg. Schweden*, Rn. 38 sowie Rs. C-85/11 *Kommission gg. Irland*, Rn. 40.

²⁸ EuGH v. 22.05.2008 – Rs. C-162/07 *Ampliscientifica und Amplifin*, Slg. 2008, I-4019.

²⁹ EuGH v. 23.03.2006 – Rs. C-210/04 *FCE-Bank*, Rn. 37, Slg. 2006, I-2825.

³⁰ So ausdrücklich der Vorschlag der Kommission für eine zweite Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten betreffend der Umsatzsteuer v. 14.04.1965 – Begründung, BT-Drucks. IV/3335, 14.

³¹ EuGH v. 22.05.2008 – Rs. C-162/07 *Ampliscientifica und Amplifin*, Slg. 2008, I-4019.

³² Vgl. Art. 226 Nr. 3 MwStSystRL.

³³ Vgl. Art. 178 lit. a MwStSystRL.

Recht der Mitgliedstaaten. Sofern es für Begriffe des Unionsrechts weder eine Verweisung noch eine eigene Definition gibt, steht damit noch nicht zwingend fest, dass eine unionsautonome Auslegung vorzunehmen ist. Eine Verweisung auf das nationale Recht kann sich auch ohne ausdrückliche Regelung ergeben.³⁴ Allerdings geht der EuGH grundsätzlich von einer Vermutung für eine autonome Auslegung aus („in der Regel“).³⁵ Der Gerichtshof begründet dies damit, dass mit einer Rechtsangleichung grundsätzlich auch ein einheitlicher Standard geschaffen werden muss, der in einer Vielzahl von Rechtsordnungen unterschiedlicher Tradition zum Tragen kommt, aber doch einheitlich gelten soll und andernfalls der Grundsatz der Gleichheit zwischen den mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen verletzt würde.³⁶ Gestützt auf diese Vermutungsregel hat sich der EuGH in den Entscheidungen über die Vertragsverletzungsklagen der Kommission jüngst für eine unionsautonome Auslegung des subjektiven Gruppenbesteuerungsmerkmals „Personen“ ausgesprochen. Allerdings ist die Anwendung der Vermutungsregel auf den Tatbestand des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL nicht völlig unbedenklich. Drei Gesichtspunkte könnten einer unionsautonomen Auslegung entgegenstehen und sollen daher nachfolgend erörtert werden.

1. Verweis auf die „Organschaft“

Zunächst stellt sich die Frage, inwieweit das deutsche Organschaftsrecht aufgrund seiner Bedeutung für die Entstehung des harmonisierten Gruppenbesteuerungsrechts autoritativ für dessen Auslegung sein kann. Die Gruppenbesteuerung wurde durch die Zweite Mehrwertsteuerrichtlinie aus dem Jahr 1967 erstmals im Gemeinschaftsrecht verankert.³⁷ Aus dem unverändert übernommenen Kommissionsvorschlag zu dieser Vorschrift ergibt sich, dass lediglich einzelnen Mitgliedstaaten erlaubt werden sollte, ihr System der „Organschaft“ beizubehalten.³⁸ Neben dem in allen Amtssprachen enthaltenen Verweis auf die „Organ-

³⁴ Vgl. EuGH v. 07.07.1992 – Rs. C-369/90 *Micheletti*, Rn. 10, Slg. 1992, I-4239 zum Begriff des Staatsangehörigen in Art. 52 EWG; EuGH v. 10.05.20012 – Rs. C-203/99 *Veedfald*, Rn. 25, Slg. 2001, I-3569 zum Schadensbegriff der Produkthaftungsrichtlinie; *Riesenhuber* in: *Riesenhuber*, Europäische Methodenlehre, S. 315, 319.

³⁵ Vgl. etwa EuGH v. 19.09.2000 – Rs. C-287/98 *Linster*, Rn. 43, Slg. 2000, I-6917 m.w.N.; EuGH v. 09.11.2000 – Rs. C-357/98 *Yiadam*, Rn. 26, Slg. 2000, I-9265 m. w. N.

³⁶ A.a.O.

³⁷ Anhang A zu Artikel 4 Abs. 4 S. 2 und 3 der Richtlinie 67/228/EWG, ABl. EWG 67 1303.

³⁸ Der Verweis auf das Recht der „Organschaft“ im Vorschlag der Kommission für die Zweite Richtlinie (BT-Drucks. IV/3335, 14) kann sich nur auf das deutsche Recht beziehen, denn Österreich trat der Europäischen Gemeinschaft erst im Jahr 1995 bei.

schaft“ wurde auch das Erfordernis finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Verbindungen aus dem deutschen Recht übernommen.

Obleich das deutsche Organschaftsrecht insoweit als „Vorbildrecht“ fungierte, dürfte es jedoch einer unionsautonomen Auslegung des Art. 11 MwStSystRL nicht entgegenstehen. Insoweit ist zu betonen, dass das Organschaftsstatut nur unvollständig in die MwStSystRL übernommen wurde. Insbesondere spricht bereits die Zweite Mehrwertsteuerrichtlinie nicht von der Eingliederung in das Unternehmen eines Organträgers (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG), sondern von gegenseitigen Beziehungen eng miteinander verbundener Personen. Bei der späteren Novellierung des Gruppenbesteuerungsrechts durch die Sechste Richtlinie löste sich die Kommission in ihrem Richtlinienvorschlag sodann ganz vom deutschen „Vorbildrecht“ und stellte eigenständige Regelungszwecke in den Vordergrund. Die Gruppenbesteuerung soll danach der Verwaltungsvereinfachung und der Missbrauchsverhinderung dienen.³⁹ Auch bestätigt die Rechtsprechung des EuGH, dass ein Verweis der Gesetzesmaterialien auf vorbestehendes nationales Recht einer unionsautonomen Auslegung nicht widerspricht. In diesem Sinne legte der Gerichtshof in der *Gharehveran*-Entscheidung⁴⁰ eine in der Richtlinie 80/987/EWG⁴¹ vorgesehene Möglichkeit Schwedens zur Beschränkung des Lohnfortzahlungsanspruchs autonom aus, obwohl in der Entscheidung explizit erwähnt wurde, dass die Beschränkungsmöglichkeit dazu diene, vorbestehendes nationales Recht als richtlinienkonform abzusichern.

2. Mitgliedstaatenwahlrecht

Weiterhin könnte die Ausgestaltung des Art. 11 MwStSystRL als Mitgliedstaatenwahlrecht zur Folge haben, dass den nationalen Gesetzgebern auch bei der Umsetzung der Tatbestandsmerkmale des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL ein eigener Spielraum zukommt. Dieser Einwand geht jedoch fehl. Eine unionsautonome Auslegung wird, wie die nachfolgend dargestellte Rechtsprechung des EuGH zum Mehrwertsteuerrecht belegt, auch gerade dann vorgenommen, wenn der auszulegende Rechtsbegriff Bestandteil eines Optionsrechts ist, auf dessen Ausübung der Mitgliedstaat ganz verzichten könnte:

³⁹ Vorschlag einer Sechsten Richtlinie des Rates – Begründung, KOM (1973) 950, BT-Drucks. VII/913, 37.

⁴⁰ EuGH v. 18.10.2001 – Rs. C-441/99 *Gharehveran*, Rn. 6 u. 26, Slg. 2001, I-7687.

⁴¹ Richtlinie 80/987/EWG des Rates v. 20.10.1980 zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über den Schutz der Arbeitnehmer bei Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers.

Gemäß Art. 4 Abs. 3 lit. a S. 1 der Sechsten Richtlinie (Art. 12 Abs. 1 lit. a MwStSystRL) können die Mitgliedstaaten Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden erbringen, wenn die Lieferung vor dem Erstbezug erfolgt. Unbeschadet des Rechts der Mitgliedstaaten zur Festlegung des Begriffs „dazugehöriger Grund und Boden“ – so der EuGH in der Rechtssache *Breitsohl*⁴² – ist die Vorschrift einheitlich anzuwenden, sodass sich eine Steuerbefreiung nur zusammen auf die Gebäude oder Gebäudeteile und den dazugehörigen Grund und Boden erstrecken kann.

Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie (Art. 19 MwStSystRL) ermöglicht es den Mitgliedstaaten, die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens so zu behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt. Die luxemburgische Gesetzgebung gewährte diese Steuerfreiheit nur unter der Voraussetzung, dass der Erwerber des Geschäfts eine Gewerbe genehmigung für die wirtschaftliche Tätigkeit besaß, die mit der übertragenen Vermögensmasse ausgeübt werden konnte. Dies hielt der Gerichtshof in der Rechtssache *Zita Modes*⁴³ für unzulässig: „Die einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts und der Gleichheitssatz [verlangen], dass Begriffe einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts, die für die Ermittlung ihres Sinnes und ihrer Bedeutung nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, in der Regel in der gesamten Gemeinschaft eine autonome und einheitliche Auslegung finden müssen, die unter Berücksichtigung des Regelungszusammenhangs und des mit der betreffenden Regelung verfolgten Zweckes zu ermitteln ist.“⁴⁴

Gemäß Art. 9 Abs. 3 lit. b der Sechsten Richtlinie (Art. 59a lit. b MwStSystRL) können die Mitgliedstaaten den Ort bestimmter Dienstleistungen im Inland festlegen, wenn dort die tatsächliche Nutzung und Auswertung erfolgt. Die letztgenannte Voraussetzung legte der EuGH in der Entscheidung *Athesia Druck*⁴⁵ eigenständig aus. Der Gerichtshof stellte fest, dass Leistungen auf dem Gebiet der Werbung im Inland genutzt werden, wenn die Werbebotschaften, die Gegenstand der Dienstleistung sind, von dem betreffenden Mitgliedstaat aus verbreitet werden.

⁴² EuGH v. 08.06.2000 – Rs. 400/98 *Breitsohl*, Rn. 48, Slg. 2000, I-4321.

⁴³ EuGH v. 27.11.2003 – Rs. C-497/01 *Zita Modes*, Rn. 34, Slg. 2003, I-14393; ähnlich *Orth*, WpG 2003, Sonderheft Holding und Organschaft, 63, 66; Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, Beilage zur FR 11/2001, 15.

⁴⁴ EuGH v. 27.11.2003 – Rs. C-497/01 *Zita Modes*, Rn. 34, Slg. 2003, I-14393.

⁴⁵ EuGH v. 19.02.2009 – Rs. C-1/08 *Athesia Druck*, Rn. 29, Slg. 2009, I-1255.

Art. 80 MwStSystRL ermöglicht den Mitgliedstaaten zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehungen oder -umgehungen Leistung am Normalwert zu bemessen, wenn zu den Empfängern „familiäre oder andere enge persönliche Bindungen, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen, gemäß der Definition des Mitgliedstaats“ bestehen. In der Doppelentscheidung *Balkan and Sea Properties* und *Provadinvest* nahm der EuGH eine autonome Auslegung des Merkmals „Vorbeugung gegen Steuerhinterziehungen oder -umgehungen“ vor und urteilte, dass die Mitgliedstaaten einem solchen Risiko nur vorbeugen dürfen, wenn die von der Leistung betroffene Person nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.⁴⁶ Obgleich Art. 80 MwStSystRL hinsichtlich der Bindungen zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger auf die Definition des Mitgliedstaats verweist, geht der EuGH überdies davon aus, dass die Vorschrift „eindeutige und erschöpfende Voraussetzungen“ aufstellt.⁴⁷ Daher können sich Gesellschaften unmittelbar auf die Richtlinie berufen, um sich der Anwendung von Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts zu widersetzen, die ihr zuwiderlaufen.⁴⁸

Gemäß Art. 11 Teil C Abs. 1 der Sechsten Richtlinie (Art. 90 MwStSystRL) wird die Steuerbemessungsgrundlage im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert. Jedoch können die Mitgliedstaaten im Fall der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung von dieser Regel abweichen. Obwohl diese Option ohne geschriebene Voraussetzungen gewährt wird, nimmt der EuGH in der Entscheidung *Goldsmiths*⁴⁹ eine teleologische Einordnung vor und leitet hieraus Anwendungskriterien ab: Die Abweichungsbefugnis beruht auf der Erwägung, dass es unter bestimmten Umständen und aufgrund der Rechtslage in dem betreffenden Mitgliedstaat schwierig sein kann, nachzuprüfen, ob die Gegenleistung endgültig oder nur vorläufig nicht erbracht worden ist. Die Ausübung dieser Abweichungsbefugnis muss gerechtfertigt werden, damit die von den Mitgliedstaaten zu ihrer Durchführung erlassenen Maßnahmen das mit der Sechsten Richtlinie verfolgte Ziel der Steuerharmonisierung nicht zunichtemachen.⁵⁰ Eine Rechtfertigung kommt nur in

⁴⁶ EuGH v. 26.04.2012 – Rs. C-621/10 und C-129/11 *Balkan and Sea Properties* und *Provadinvest*, Rn. 48, ABl. EU 2012, Nr C 174, 11.

⁴⁷ A.a.O. Rn. 58.

⁴⁸ A.a.O. Rn. 60.

⁴⁹ EuGH v. 03.03.1997 – Rs. C-330/95 *Goldsmiths*, Slg. 1997, I-3801.

⁵⁰ EuGH v. 03.03.1997 – Rs. C-330/95 *Goldsmiths*, Rn. 18, Slg. 1997, I-3801.

Betracht, wenn die Rechtsvorschrift zur Verhütung der Gefahr von Steuerhinterziehungen unbedingt erforderlich ist.⁵¹

3. Unbestimmte Rechtsbegriffe

Auch wenn Art. 11 MwStSystRL hiernach unionsautonom auszulegen ist⁵², können *unbestimmte Rechtsbegriffe* Beurteilungsspielräume für die Umsetzung der Mitgliedstaaten auf legislativer und judikativer Ebene eröffnen (Kodifikations- und Rechtsanwendungsmessen) soweit unionsrechtliche Kriterien zur Begriffskonkretisierung fehlen. Dies kommt vorliegend im Hinblick auf die Merkmale der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Beziehungen in Betracht. Der EuGH geht dabei so vor, dass er zunächst eine unionsrechtliche Begriffsbestimmung versucht und sich dann auf Interpretationsleitlinien beschränkt, wenn weitere Präzisierungen des entsprechenden Begriffs aus dem Unionsrecht heraus mangels dort angelegter konkreter Kriterien nicht mehr entwickelt werden können.⁵³ Unbestimmten Rechtsbegriffen kommt dann eine ähnliche Funktion zu wie Rahmenregelungen, zu deren Ausfüllung die Mitgliedstaaten berufen sind, und die unionsrechtlich nur im Hinblick auf die Einhaltung des entsprechenden Rahmens kontrolliert werden können.⁵⁴

II. Grundsätze der Auslegung

Vorschriften des sekundären Unionsrechts sind nach dem wirklichen Willen ihres Urhebers und dem von diesem verfolgten Zweck auszulegen.⁵⁵ Urheber der

⁵¹ EuGH v. 03.03.1997 – Rs. C-330/95 *Goldsmiths*, Leitsatz 2, Slg. 1997, I-3801.

⁵² Hiervon geht auch die Kommission aus, vgl. Mitteilung der Kommission v. 02.07.2009 – KOM (2009) 325 endg., Einleitung: „Daher muss dafür gesorgt werden, dass diese Bestimmung einheitlicher angewendet wird“. Vgl. auch *Lutter*, JZ 1992, 593, 602 „Auf dem Weg über die Gemeinschaftsorgane und ihre Gesetzgebung streift die betreffende Norm ihr nationales Herkunftskleid ab und wird autonomes EG-Recht“.

⁵³ Ausführlich *Franzen*, Privatrechtsangleichung durch die Europäische Gemeinschaft, 504, 534; EuGH v. 01.02.1977 – Rs. 51/76 *Verbon van Nederlandse Ondernemingen*, Rn. 17, Slg. 1977, 113 zum Begriff des Investitionsguts in der Zweiten Richtlinie; EuGH v. 12.12.1996 – Rs. 74/95 und C-129/95 *Strafverfahren gegen X*, Rn. 31, Slg. 1996, I-6609.

⁵⁴ *Franzen*, Privatrechtsangleichung durch die Europäische Gemeinschaft, 504, 534; *Bleckmann*, ZGR 1992, 364, 374 auch zu der Frage, ob das Konkretisierungsmessen allein durch die nationalen Gesetzgeber ausgeübt werden darf.

⁵⁵ EuGH v. 27.01.2005 – Rs. C-188/03 *Junk*, Rn. 33, Slg. 2005, I-885; EuGH v. 12.11.1969 – Rs. 26/69 *Stauder*, Rn.3, Slg. 1969, 419; EuGH v. 07.07.1988 – Rs. 55/87 *Moksel*, Rn. 15, Slg. 1988, 3845; EuGH v. 20.11.2001 – Rs. C-268/99 *Jany*, Rn. 47, Slg. 2001, I-8615; *Leisner*, EuR 2007, 689 f.

Mehrwertsteuerrichtlinien ist der Rat, der jedoch in den gemäß Art. 296 Abs. 2 AEUV / Art. 253 EG vorgesehenen Begründungserwägungen keine Ausführungen zu der Gruppenbesteuerungsoption gemacht hat. Des weiteren werden Materialien aus dem Gesetzgebungsverfahren des Rates nicht veröffentlicht⁵⁶ und dürfen bei einer Auslegung daher nicht berücksichtigt werden.⁵⁷ Einschlägige Begründungen enthalten jedoch die Vorschläge der Kommission für den Erlass der verschiedenen Mehrwertsteuerrichtlinien.⁵⁸ Dabei ist allerdings zu beachten, dass nur Meinungsäußerungen derjenigen Gesetzgebungsorgane Teil des demokratisch legitimierten Gesetzgeberwillens werden, deren Zustimmung den Rechtsakt im konkreten Fall trägt. Im Hinblick auf den Erlass von Richtlinien steht der Kommission lediglich ein Initiativrecht zu, während ihre Vorschläge im Gesetzgebungsverfahren beliebig verändert werden können.⁵⁹ Indes wurden die Kommissionsvorschläge hinsichtlich des Tatbestands und der Rechtsfolge einer Gruppenbesteuerung stets unverändert übernommen. Daher kann davon ausgegangen werden, dass die entscheidenden Organe diese Vorschläge in ihren Willen aufgenommen haben.⁶⁰ Folglich müssen die Kommissionsvorschläge im Rahmen der historischen und teleologischen Auslegung Berücksichtigung finden. Demgegenüber ist die Mitteilung der Kommission vom 02.07.2009⁶¹ keine verbindliche Rechtsquelle. Der Text fand keine Berücksichtigung im Gesetzgebungsverfahren und ist zudem nicht an die Mitgliedstaaten bzw. den EuGH, sondern an das Europäische Parlament und den Rat gerichtet. Die Mitteilung soll lediglich darlegen, wie nach Auffassung der Kommission die Vorschrift des Artikel 11 MwStSystRL „in praktische Vorkehrungen umzusetzen ist“.⁶²

⁵⁶ Vgl. Art. 18 der Geschäftsordnung des Rates und Art. 21 der Satzung des EuGH.

⁵⁷ *Grundmann/Riesenhuber*, JuS 2001, 529, 530; *Lutter*, JZ 1992, 593, 600. Dem Verfasser sind keine auf die Gruppenbesteuerungsoption bezogenen Protokollerklärungen des Rates bekannt. Auf die hierzu geführte Diskussion – vgl. *Herdegen*, ZHR 155 (1991), 52 – ist daher nicht einzugehen.

⁵⁸ Vorschlag der Kommission für eine zweite Richtlinie v. 14.04.1965 – Begründung, BT-Drucks. IV/3335, 14; Vorschlag einer Sechsten Richtlinie, KOM (1973) 950, BT-Drucks. VII/913, 37; Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG v. 16.03.2005, KOM (2005) 89 endg. S. 5.

⁵⁹ Vgl. zur Gesetzgebungskompetenz nunmehr Art. 289, 292 AEUV.

⁶⁰ *Gruber*, Methoden des internationalen Einheitsrechts, 172; *Riesenhuber* in: *Riesenhuber*, S. 315, 330; *Franzen*, Privatrechtsangleichung durch die Europäische Gemeinschaft, S. 451; *Lutter*, JZ 1992, 593, 600.

⁶¹ Mitteilung der Kommission v. 02.07.2009 – KOM (2009) 325 endg.

⁶² Überdies bestimmt Art. 288 Abs. 4 AEUV, dass Empfehlungen und Stellungnahmen nicht verbindlich sind.

Anknüpfend an die bereits festgestellte Erforderlichkeit einer unionsautonomen Auslegung ist zu bemerken, dass das nationale Recht der umsatzsteuerlichen Organschaft auch nicht mittelbar als Maßstab der historischen Auslegung autoritativ für die Anwendung des Art. 11 MwStSystRL sein kann (grundsätzliche Irrelevanz des „Vorbildrechts“).⁶³ Auch gibt es im Unionsrecht keinen eigenständigen Topos der rechtsvergleichenden Auslegung. Dessen ungeachtet können selbstverständlich sowohl die Umsetzung der Gruppenbesteuerungsoption in den Mitgliedstaaten wie auch die Mitteilung der Kommission mögliche Auslegungsvarianten aufzeigen und einen Rahmen zur Überprüfung der Erwägungen liefern (Inspirations- und Kontrollfunktion⁶⁴). Bei der nachfolgenden Auslegung wird daher den Gruppenbesteuerungsmerkmalen jeweils ein Länderbericht vorangestellt. Die Länderberichte beruhen auf den Angaben der Mitgliedstaaten im Rahmen der Konsultationsverfahren⁶⁵ sowie der Zusammenstellung von *van der Corput/Annacondia*⁶⁶.

B. Auslegung des Art. 11 MwStSystRL

I. Objektive Voraussetzungen der Gruppenmitgliedschaft: gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen

Steuergruppen können von Personen gebildet werden, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige, finanzielle wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind. Objektive Voraussetzung der Gruppenbildung ist also die enge Verbundenheit mehrerer rechtlich unabhängi-

⁶³ Höpfner/Rüthers, AcP 209 (2009), 1, 17; Lutter, JZ 1992, 593, 601 f.; Riesenhuber in: Riesenhuber, S. 333; vgl. auch EuGH v. 14.01.1982 – Rs. C. 64/81 *Corman*, Rn. 8, Slg. 1982, 13: „Grundsätzlich will die Gemeinschaftsrechtsordnung ihre Begriffe nicht in Anlehnung an eine oder mehrere nationale Rechtsordnungen definieren, sofern dies nicht ausdrücklich vorgesehen ist“.

⁶⁴ Franzen, Privatrechtsangleichung durch die Europäische Gemeinschaft, S. 455; Grundmann/Riesenhuber, JuS 2001, 529, 533.

⁶⁵ Dargestellt in den „working papers“ der Kommission. Zum Mehrwertsteuerausschuss vgl. Art. 398 MwStSystRL.

⁶⁶ *Van der Corput/Annacondia*, EU VAT Compass, 443f. (jährlich aktualisiert); vgl. zudem: Vyncke, EC Tax Review 2009, 299 f.; Caluwé/De Craemer, www.pwc.com/en_BE/be/vat/vatgrouping-pwc-07.pdf; Fragebogen bei Keller/Schubert/Janssen, International Tax Review 2010, 3, 6.

ger Personen, wobei die enge Verbundenheit durch drei unbestimmte Rechtsbegriffe konkretisiert wird. Der Präposition „durch“ lässt sich entnehmen, dass es sich bei den drei Beziehungsmerkmalen nicht um exemplarisch genannte Regelbeispiele einer engen Verbundenheit, sondern um Tatbestandsvoraussetzungen handelt. Die Konjugation „und“ macht deutlich, dass die Beziehungsmerkmale kumulativ vorliegen müssen.⁶⁷ Weiterhin steht fest, dass die Gruppenbesteuerung Sonderrecht für Rechtspersonen und ihre Beteiligten darstellt. Dies bringt zwar der Wortlaut des Art. 11 MwStSystRL nicht eindeutig zum Ausdruck, ergibt sich jedoch aus der Begründung der Kommission zur Sechsten Richtlinie, wonach die Eigenschaft des Steuerpflichtigen nicht systematisch an das Merkmal der *rein rechtlichen Selbständigkeit* zu knüpfen ist. Dem entspricht die Systematik der Richtlinie, denn in Art. 10 MwStSystRL ist die Unterordnung natürlicher Personen aufgrund schuldrechtlicher Vertragsverhältnisse gesondert geregelt.

Das Erfordernis der engen Verbundenheit zwischen mehreren rechtlich unabhängigen Personen grenzt die Gruppenbesteuerungsoption der MwStSystRL begrifflich vom Recht der umsatzsteuerlichen Organschaft („Vorbildrecht“) ab. Ein Organverhältnis setzt nämlich die *Eingliederung* in das Unternehmen des Organträgers voraus.⁶⁸ Die autonome Begriffsbildung in der Richtlinie lässt den Schluss zu, dass das unionsrechtliche Modell der Gruppenbesteuerung nicht (zwingend) auf einem Subordinationsverhältnis beruhen muss. Diese Auslegung wird durch die Systematik der MwStSystRL gestützt. Danach bildet Art. 11 im Titel III der MwStSystRL einen eigenen Unterfall des Steuerpflichtigen und ist nicht – wie noch in Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie – Merkmal der selbstständigen Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Demgegenüber führte der EuGH in der Entscheidung *Ampliscientifica* aus: „Somit können, wenn ein Mitgliedstaat von dieser Bestimmung Gebrauch macht, die *untergeordnete Person* oder die *untergeordneten Personen* im Sinne dieser Vorschrift nicht als Steuerpflichtiger oder Steuerpflichtige im Sinne von Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie gelten.“⁶⁹ In der englischen Übersetzung dieses Satzes spricht der EuGH jedoch von „persons who are thus closely linked“.⁷⁰

⁶⁷ So auch die Mitteilung der Kommission v. 02.07.2009 – KOM (2009) 325 endg., Kapitel 3.3.4; dagegen *Van Doesum/Van Norden*, British Tax Review 2009, 657, 663 „control test“.

⁶⁸ § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG; § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG Österreich.

⁶⁹ EuGH v. 22.05.2008 – Rs. C-162/07 *Ampliscientifica und Amplifin*, Rn. 20, Slg. 2008, I-4019.

⁷⁰ „It follows that treatment as a single taxable person precludes persons who are thus closely linked from continuing to submit VAT declarations separately and from continuing to be identified, within and outside their group, as individual taxable

Die Gruppenbesteuerung im harmonisierten
Mehrwertsteuerrecht
Analyse unter Berücksichtigung der unionsrechtlichen
Vorgaben für das deutsche Organschaftsrecht
Boor, J.
2014, XIX, 171 S. 4 Abb., Hardcover
ISBN: 978-3-658-06136-4