

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MR Winfried Keisinger
Referatsleiter III C 2
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

per E-Mail: IIIC2@bmf.bund.de

Kürzel
Me/DE – S 11/18

Telefon
+49 30 27876-520

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
ebert@dstv.de

Datum
13.09.2018

**Entwurf eines BMF-Schreibens zur Umsetzung der EuGH-Rs. Skandia America, C-7/13
III C 2 – S 7105/13/10001
2018/0597985**

Sehr geehrter Herr Ministerialrat Keisinger,

haben Sie vielen Dank für die Übersendung des Entwurfs eines BMF-Schreibens zur Berücksichtigung der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) im Fall Skandia America, [Urt. v. 17.09.2014, Rs. C-7/13](#) (im Folgenden auch: „Urteil“ oder „Rs. Skandia America“). Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) nimmt gern die Gelegenheit zur schriftlichen Stellungnahme wahr. Wir freuen uns, wenn Sie unsere Anregungen berücksichtigen.

I. Vorbemerkung

Der EuGH hatte in der Rs. Skandia America über das Spannungsverhältnis zwischen „Unternehmenseinheit“ und „Organschaft“ zu urteilen. Obwohl er die ihm vorgelegten Fragen im Tenor abstrakt entschieden hat, ist die Umsetzung der Rechtsgrundsätze kritisch zu hinterfragen. Das liegt vorliegend daran, dass sich der EuGH inhaltlich nicht hinreichend mit der Frage beschäftigt hat, ob die Prämissen der Vorlagefrage Schwedens rechtsfehlerhaft sind. Dies zeigen insbesondere die Schlussanträge des Generalanwalts *Melchior Wathelet* zu der genannten Rechtssache auf ([Rs. C-7/13, ECLI:EU:C:2014:311](#)). Der EuGH weicht in seiner vergleichsweise kurzen rechtlichen Würdigung erheblich von den ausführlich begründeten Schlussanträgen ab, wie nachfolgend aufgezeigt. Angesichts des rechtssystematischen

Gewichts der Ausführungen der Schlussanträge sollten sie aus Sicht des DStV in dem BMF-Schreiben berücksichtigt werden.

II. Entwurf eines BMF-Schreibens zur Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Zu Nr. 1: Betriebsstätte als Mitglied einer inländischen Mehrwertsteuergruppe;

Abschn. 2.9 Abs. 2 Satz 3 UStAE-E

Abschn. 2.9 Abs. 2 Satz 3 UStAE-E sieht vor, dass Leistungen zwischen einer Hauptniederlassung in einem Drittland und ihrer inländischen Betriebsstätte keine Innenumsätze darstellen, sofern die Betriebsstätte im Inland einem Organkreis angehört.

Diesen Grundsatz hat der EuGH zwar in der Rs. Skandia America aufgestellt (Rs. Skandia America, Rn. 32). Jedoch erscheint dessen uneingeschränkte Anwendung aus Sicht des DStV zweifelhaft. Sie würde zu nicht mit dem nationalen Verständnis der umsatzsteuerlichen Organschaft in Einklang zu bringenden Rechtsfolgen führen:

Bereits nach nationaler Verwaltungsauffassung können inländische Betriebsstätten ausländischer Organgesellschaften bzw. eines ausländischen Organträgers Teil der Organschaft sein. Allerdings beschränkt sich diese Sichtweise auf die Fälle, in denen auch das Stammhaus der Betriebsstätte Mitglied des Organkreises ist (vgl. Abschn. 2.9 Abs. 3 Nr. 3 und 5 UStAE).

Die geplante Anpassung des Abschn. 2.9 Abs. 2 UStAE-E würde nun dazu führen, dass die Leistungen zwischen Hauptniederlassung im Drittland und inländischer Betriebsstätte, die Teil eines Organkreises ist, generell keine Innenumsätze darstellen. Der Grundsatz der Unternehmenseinheit nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG, wonach Haupt- und Zweigniederlassung ein einheitliches Unternehmen darstellen und folglich kein Leistungsaustauschverhältnis stattfinden kann, tritt damit zurück. Eine Einschränkung dahingehend, dass die Hauptniederlassung im Drittland ebenfalls Organgesellschaft bzw. Organträgerin ist, enthält die Formulierung nicht.

Diese Einschränkung kommt im Tenor der Rs. Skandia America nicht zum Ausdruck, da sich der EuGH mit einer entscheidenden Rechtsfrage nicht auseinandergesetzt hat: Er stellt in seinem Urteil zunächst fest, dass die schwedische Zweigniederlassung Skandia Sverige des

amerikanischen Stammhauses Skandia America Corp. nicht selbstständig tätig war. Die Zweigniederlassung trug weder selbst wirtschaftliche Risiken, noch verfügte sie über eigenes Kapital oder Betriebsvermögen. Daher könne sie laut EuGH nicht selbst Steuerpflichtiger im Sinne des Art. 9 MwStSystRL sein (a.a.O., Rn. 26). Der EuGH prüft nicht die Frage, ob eine solch unselbstständige Zweigniederlassung ohne das Stammhaus überhaupt Mitglied in einer Mehrwertsteuergruppe (Organschaft) in einem Mitgliedstaat sein kann. Vielmehr unterstellte er, dass die Zweigniederlassung rechtswirksam einer schwedischen Mehrwertsteuergruppe angehörte.

Der aufgeworfenen Frage widmet sich hingegen Generalanwalt *Wathelet* in seinen Schlussanträgen ausführlich. Er verneinte sie (Rs. C-7/13, ECLI:EU:C:2014:311, Rn. 79). Wie *Wathelet* zu Recht ausgeführt hat, gestattet es der Wortlaut von Art. 11 MwStSystRL nur, dass *„jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige **Personen**, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln [kann].“* (a.a.O., Rn. 39.). Eine unselbstständige Zweigniederlassung - wie im Streitfall - erfüllt seiner Ansicht nach die Voraussetzung einer „Person“ in diesem Sinne nicht. Damit schließt er sich der Auffassung der Regierung des Vereinten Königreichs zu dieser Streitsache an (a.a.O., Rn. 46).

Auch in der Literatur wird die fehlende Prüfung des EuGH, ob die Zweigniederlassung ohne ihr Stammhaus überhaupt Teil eines Organkreises sein kann, massiv kritisiert. Zum Teil wird sogar vertreten, dass die Entscheidung des EuGH aufgrund der fehlerhaften Prämisse der Vorlagefrage für das nationale Recht ohne Bedeutung sei. Sie sei lediglich als Antwort auf die fehlerhafte Vorlagefrage Schwedens zu verstehen und beschränke sich in ihrer Wirkung allein auf die schwedische Besteuerungspraxis (vgl. *Stadie* in Rau/Dürwächter, UStG, § 2, Rn. 795.2).

Aus vorgenannten Gründen rät der DStV davon ab, die Grundsätze der Rs. Skandia America auf die Fälle auszuweiten, in denen die Hauptniederlassung nicht Teil des Organkreises ist. Dies sollte nicht eher in Erwägung gezogen werden, bis der EuGH sich zu der Rechtsfrage positioniert hat, ob eine unselbstständige Zweigniederlassung ohne ihre Hauptniederlassung im Drittland Organgesellschaft in einer Mehrwertsteuergruppe in einem Mitgliedstaat sein kann. Um den Ausführungen *Wathelets* Rechnung zu tragen, müsste aus Sicht des DStV

Abschn. 2.9 Abs. 2 Satz 3 UStAE-E eine entsprechende Einschränkung vorsehen.

Denkbar ist, dass das BMF die Rs. Skandia America gleichfalls nur einschränkend umsetzen möchte. Hierfür spricht, dass keine Anpassung des Abschn. 2.9 Abs. 3 UStAE geplant ist. Dieser listet die im Inland gelegenen Unternehmensteile im Sinne der Organschaftsvorschrift auf. Diese umfassen inländische Betriebsstätten von ausländischen Stammhäusern - wie oben erläutert - nur in den Fällen, in denen das Stammhaus ebenfalls Organgesellschaft/Organträger ist (vgl. Abschn. 2.9 Abs. 3 Nr. 3 und 5 UStAE). Ebenso könnten die Beispiele 1 und 2 zu Abschn. 2.9 Abs. 2 UStAE-E dafürsprechen, dass die Umsetzung der Rs. Skandia America nur eingeschränkt erfolgen soll. Schließlich ist bei beiden Beispielen das Stammhaus Teil des Organkreises.

Der DStV unterstützt diese eingeschränkte Umsetzung. Es wäre wünschenswert, wenn sie in Abschn. 2.9 Abs. 2 Satz 3 UStAE-E ebenfalls zum Ausdruck käme.

III. Weitere DStV-Anregungen

1. Gesetzliche Anpassung

Möchte man die Grundsätze der Rs. Skandia America konsequent umsetzen, wären weitere gesetzliche Anpassungen notwendig. Der EuGH führt aus, dass die Mitglieder der Organschaft letztlich zu einem einzigen Steuerpflichtigen im Außenverhältnis werden. Darüber hinaus weist er darauf hin, dass diese Verschmelzung es ausschließt, dass die Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe weiterhin getrennte Mehrwertsteuererklärungen abgeben. (Rs. Skandia America, Rn. 29).

§ 27a Satz 3 UStG ist mit diesen Grundsätzen schwerlich in Einklang zu bringen (vgl. *Nieskens*, EUUStB 2014, S. 69, 70). Die Norm regelt, dass auf Antrag für jede juristische Person im Fall der Organschaft eine eigene Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt wird. Für eine sinnige Umsetzung der Rs. Skandia America empfiehlt der DStV eine Streichung des § 27a Satz 3 UStG.

2. Einführung eines Antragsverfahrens für die umsatzsteuerliche Organschaft

Es ist unverkennbar, dass gerade grenzüberschreitende Organschaftsfälle immer unüberschaubarer werden. Die Rs. Skandia America hat gezeigt, welche Schwierigkeiten die

Einhaltung der widerstreitenden Grundprinzipien „Unternehmenseinheit“ und „Organschaftsregelung“ bereitet. Aus Sicht des DStV sollte dies für den Gesetzgeber ein dringender Anlass sein, über die Reformierung der bestehenden Organschaftsregelung nachzudenken.

In der Praxis sind besonders die Fälle problematisch, in denen Organschaften unwissentlich und ggf. unwillentlich entstehen. Diese Gefahr ist in den Mitgliedstaaten besonders hoch, in denen die Rechtsfolgen der Organschaft ohne eigenes Zutun entstehen. Im Interesse der Steuerpflichtigen erachtet es der DStV daher dringend für geboten, ein Antragsverfahren für die umsatzsteuerliche Organschaft zu implementieren. Nur so haben Steuerpflichtige noch eine Chance, einen grenzüberschreitenden Leistungsaustausch rechtssicher zu würdigen und durchzuführen.

Ein Antragsverfahren gewährleistet zum einen ein hohes Maß an Rechtssicherheit. Die Beteiligten haben nach einer Antragstellung ein eigenes Interesse daran, die Voraussetzungen zu überwachen. Die Gefahr, dass das Organschaftsverhältnis unerkannt enden könnte, weil die notwendigen Eingliederungsvoraussetzungen nicht mehr vorliegen, bliebe weitaus besser kontrollierbar. Die administrativen Belastungen infolge unerkannter Organschaften für Steuerpflichtige und deren Berater würden minimiert. Auch Finanzverwaltung und Gerichte würden entlastet.

Gern stehen wir Ihnen für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Überlegungen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Leiterin der Steuerabteilung)

gez.
Daniela Ebert, LL.M.
(Referentin für Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
