

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN LAILA

MEDINA

vom 13. Januar 2022(1)

**Rechtssache C-141/20**

**Finanzamt Kiel**

**gegen**

**Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH**

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Mehrwertsteuergruppen – Bestimmung eines Mitglieds einer Mehrwertsteuergruppe als steuerpflichtige Person – Selbständige Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten – Urteil in der Rechtssache Larentia + Minerva (C-108/14 und C-109/14)“

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs (Deutschland) betrifft die Auslegung von Art. 4 Abs. 1 und 4 sowie von Art. 21 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates(2). Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Norddeutschen Gesellschaft für Diakonie mbH (im Folgenden: NGD) und dem Finanzamt Kiel (Deutschland, im Folgenden: Finanzamt) über die Bestimmung einer Mehrwertsteuergruppe als Steuerpflichtigen.

2. Mehrwertsteuergruppen sind nach der Sechsten Richtlinie eine rechtliche Fiktion für die Zwecke der Mehrwertsteuer, die es ermöglicht, diese Gruppen wie einen einzigen Steuerpflichtigen zu behandeln, der als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist. Sie zielen darauf ab, die Einhaltung der mehrwertsteuerrechtlichen Bestimmungen zu vereinfachen (d. h. die Umsatzsteuererklärung von Unternehmensgruppen wesentlich zu erleichtern, denen es damit ermöglicht wird, eine einzige gemeinsame Umsatzsteuererklärung abzugeben, die die Tätigkeiten aller Gruppenmitglieder erfasst) und Steuermisbrauch zu bekämpfen. Darüber hinaus ist für Lieferungen von Waren und Dienstleistungen zwischen Gruppenmitgliedern keine Mehrwertsteuer zu berechnen.

3. Die deutsche Regelung zur Besteuerung von Mehrwertsteuergruppen wurde jedoch in der rechtswissenschaftlichen Literatur mit den Märchen der Gebrüder Grimm verglichen: „[Diese Regelung] erinnert an den vergifteten Apfel, den die böse Königin dem lieblichen Schneewittchen gab. Obwohl als Erleichterungsmaßnahme gedacht, ist die Mehrwertsteuergruppe zu einem Prüfungsschwerpunkt der deutschen Steuerbehörden geworden ... [und] hat Anlass zu zahlreichen Gerichtsverfahren gegeben ..., was zu einem bürokratischen Dschungel für

Steuerzahler geführt hat, die oft ratlos sind, wenn es um die Frage geht, ob ihre vermeintliche Mehrwertsteuergruppe einer Prüfung standhalten wird.“(3)

4. Die vorliegenden Schlussanträge sind im Zusammenhang mit den Schlussanträgen zu sehen, die ich in einem parallelen Verfahren, C-269/20, Finanzamt T, vorlege, insbesondere weil der Gegenstand der ersten Vorlagefrage des XI. Senats des Bundesfinanzhofs in der vorliegenden Rechtssache der ersten Vorlagefrage des V. Senats dieses Gerichts in der Rechtssache C-269/20 entspricht.

## I. **Rechtlicher Rahmen**

### A. **Unionsrecht**

5. Die Sechste Richtlinie wurde mit Wirkung vom 1. Januar 2007 durch die Richtlinie 2006/112/EG(4) ersetzt. In zeitlicher Hinsicht bleibt die Sechste Richtlinie auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbar.

6. Art. 4 („Steuerpflichtiger“) der Sechsten Richtlinie bestimmte:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

...

(4) Der in Absatz 1 verwendete Begriff „selbständig“ schließt die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

Vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 steht es jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.

...“

7. Art. 21 („Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus“) der Sechsten Richtlinie sah u. a. vor:

„(1) Im inneren Anwendungsbereich schuldet die Mehrwertsteuer:

a) der Steuerpflichtige, der eine steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen durchführt bzw. eine steuerpflichtige Dienstleistung erbringt, mit Ausnahme der unter den Buchstaben b) und c) genannten Fälle.

...

(3) In den Fällen nach den Absätzen 1 und 2 können die Mitgliedstaaten bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat.

...“

### B. **Nationales Recht**

8. § 2 („Unternehmer, Unternehmen“) des Umsatzsteuergesetzes (im Folgenden: UStG) bestimmt:

„(1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

(2) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

...

2. wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer.

...“

## II. Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits und Vorlagefragen

9. Die Beteiligten streiten darüber, ob im Jahr 2005 (Streitjahr) eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft zwischen A als Organträgerin und NGD, der Klägerin des Ausgangsverfahrens, als Organgesellschaft bestanden hat.

10. NGD ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) nach deutschem Recht, die durch notarielle Urkunde vom 29. August 2005 gegründet wurde. Ihre Gesellschafter sind A (zu 51 %) und der C e. V. (zu 49 %). A ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts und der C e. V. ein eingetragener Verein. Alleiniger Geschäftsführer von NGD war im Streitjahr E, der zugleich alleiniger Geschäftsführer von A und Mitglied des geschäftsführenden Vorstands des C e. V. war.

11. Vor der Gründung von NGD wurden dem Finanzamt zwei Entwürfe ihres Gesellschaftsvertrags zur Stellungnahme im Hinblick auf das Vorliegen einer Organschaftsregelung zwischen A und dem C e. V. vorgelegt. Das Finanzamt teilte NGD mit, dass nur die zweite Fassung dieses Gesellschaftsvertrags die Voraussetzungen für das Merkmal der finanziellen Eingliederung erfülle. NGD wurde jedoch auf der Grundlage der ersten Fassung des Gesellschaftsvertrags gegründet. Erst im Jahr 2010 wurde die zweite Fassung des Gesellschaftsvertrags notariell beurkundet und ins Handelsregister eingetragen.

12. Im Rahmen einer Außenprüfung bei NGD kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass zwischen NGD und A im Streitjahr keine umsatzsteuerrechtliche Organschaft bestanden habe, da es an einer finanziellen Eingliederung von NGD in das Unternehmen von A gefehlt habe. A sei zwar mit 51 % mehrheitlich am Gesellschaftskapital von NGD beteiligt gewesen, habe aber aufgrund der Regelungen im Gesellschaftsvertrag nicht über eine Mehrheit der Stimmrechte verfügt und sei damit nicht in der Lage gewesen, Beschlüsse bei NGD durchzusetzen.

13. Am 30. Dezember 2013 gab NGD ihre Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2005 ab. In dieser Erklärung behielt sie sich vor, zu dem Ergebnis einer etwaigen Nachprüfung betreffend die Frage Stellung zu beziehen, ob sie mit A eine steuerliche Einheit bilde.

14. Mit Bescheid vom 30. Mai 2014 schloss sich das Finanzamt dem Standpunkt des Außenprüfers an und hob daraufhin den Vorbehalt der Nachprüfung auf.

15. Den von NGD gegen diesen Bescheid eingelegten Einspruch wies das Finanzamt am 3. Februar 2017 mit der Begründung zurück, dass zwischen NGD und A mangels finanzieller Eingliederung keine Organschaft bestanden habe.

16. Der von NGD gegen diesen Bescheid erhobene Klage gab das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht jedoch mit Urteil vom 6. Februar 2018 statt und setzte die von dieser Gesellschaft zu entrichtende Umsatzsteuer auf 0 Euro fest. Nach Ansicht des Gerichts war die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung in die Organträgerin A auch auf der Grundlage der ersten Fassung des Gesellschaftsvertrags von NGD, die in dem in Rede stehenden Steuerjahr gültig war, erfüllt. Das Finanzamt habe daher zu Unrecht das Vorliegen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft verneint. Das Gericht verwies insoweit auf die Rn. 44 und 45 des Urteils vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt (C-108/14 and C-109/14, EU:C:2015:496, im Folgenden: Urteil Larentia + Minerva). Daher entschied das Gericht, dass die Anforderung des Finanzamts – dass die Organträgerin nicht nur über eine Mehrheitsbeteiligung, sondern auch über eine Mehrheit der Stimmrechte von NGD verfügen müsse – über das hinausgehe, was für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder Umgehung erforderlich sei.

17. Das Finanzamt legte gegen dieses Urteil Revision beim Bundesfinanzhof (dem vorlegenden Gericht) ein.

18. Der XI. Senat des Bundesfinanzhofs hat in seiner Entscheidung zunächst festgestellt, dass die Revision begründet wäre, wenn der Rechtsstreit des Ausgangsverfahrens allein nach dem anwendbaren nationalen Recht zu entscheiden wäre. Dies liege daran, dass die Einstufung als Organschaft von der Voraussetzung der finanziellen Eingliederung abhängt, die verlange, dass der Organträger über eine Mehrheit der Stimmrechte verfüge. Die Rechtslage habe sich seit dem Urteil Larentia + Minerva nicht geändert. Das Erfordernis eines Über- und Unterordnungsverhältnisses zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft bestehe nach deutschem Recht weiterhin, ungeachtet der darauf bezogenen Klarstellung, die der Gerichtshof in diesem Urteil vorgenommen habe.

19. In Anbetracht dieser Gesichtspunkte möchte das vorlegende Gericht zunächst wissen, ob die deutsche Regelung über die umsatzsteuerrechtliche Organschaft mit dem Unionsrecht vereinbar ist, und insbesondere, ob die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG als solche noch aufrechterhalten werden kann<sup>(5)</sup>. Zweitens möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die deutsche umsatzsteuerrechtliche Organschaft im Hinblick auf Art. 4 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie gerechtfertigt werden kann<sup>(6)</sup>.

20. Daher hat der XI. Senat des Bundesfinanzhofs beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 in Verbindung mit Art. 21 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 der Sechsten Richtlinie dahingehend auszulegen, dass sie es einem Mitgliedstaat gestatten, anstelle der Mehrwertsteuergruppe (des Organkreises) ein Mitglied der Mehrwertsteuergruppe (den Organträger) zum Steuerpflichtigen zu bestimmen?

2. Falls die Frage 1 verneint wird: Sind Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 in Verbindung mit Art. 21 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 der Sechsten Richtlinie insoweit berufbar?
3. Ist bei der nach dem Urteil *Larentia + Minerva*, Rn. 44 und 45, vorzunehmenden Prüfung, ob das in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG enthaltene Erfordernis der finanziellen Eingliederung eine zulässige Maßnahme darstellt, die für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder Umgehung erforderlich und geeignet ist, ein strenger oder ein großzügiger Maßstab anzulegen?
4. Sind Art. 4 Abs. 1, Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie dahingehend auszulegen, dass sie es einem Mitgliedstaat gestatten, im Wege der Typisierung eine Person als nicht selbständig im Sinne des Art. 4 Abs. 1 dieser Richtlinie anzusehen, wenn sie in der Weise finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eines anderen Unternehmers (Organträgers) eingegliedert ist, dass der Organträger seinen Willen bei der Person durchsetzen und dadurch eine abweichende Willensbildung bei der Person verhindern kann?

### III. Würdigung

21. Entsprechend dem Ersuchen des Gerichtshofs werde ich mich nur mit der ersten und vierten Vorlagefrage befassen.

#### A. Kurze Zusammenfassung des Vortrags der Parteien

22. NGD, die deutsche und die italienische Regierung sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

#### 1. Zur ersten Vorlagefrage

23. NGD ist der Ansicht, dass das vorlegende Gericht zu Recht darauf hingewiesen habe, dass es auf die Beurteilung, die der Gerichtshof in den Rn. 45 und 46 des Urteils *Larentia + Minerva* vorgenommen habe, – um festzustellen, ob die im deutschen Recht vorgesehene Voraussetzung der finanziellen Eingliederung für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder Umgehung erforderlich und angemessen sei – nur ankomme, wenn § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG nicht gegen das Unionsrecht verstoße (wenn er den Steuerpflichtigen abweichend vom Unionsrecht bestimme). Folgte man diesem Ansatz, wäre die Revision des Finanzamts von vorherein mit der Begründung zurückzuweisen, dass diese Bestimmung mit dem Unionsrecht unvereinbar sei.

24. Die deutsche Regierung verneint die Entscheidungserheblichkeit der ersten Frage. Sie macht geltend, dass diese für die Entscheidung des Rechtsstreits im Ausgangsverfahren nicht erforderlich sei, in dem es im Wesentlichen um die Frage gehe, ob eine hinreichende finanzielle Verflechtung zwischen NGD und der Organträgerin A vorliege.

25. Hilfsweise äußert sie sich sowohl zur Frage der Vereinbarkeit der nationalen Regelung der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft mit dem Unionsrecht als auch zur Frage der Rechtmäßigkeit dieser Regelung, die ein bestimmtes Mitglied der Mehrwertsteuergruppe zum einzigen Steuerpflichtigen dieser Gruppe bestimmt.

26. Was die erste Frage der obigen Nummer betreffe, so entspreche die deutsche Regelung einer einzigen steuerlichen Einheit gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG in vollem Umfang derjenigen nach Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 in Verbindung mit Art. 21 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 der Sechsten Richtlinie, wonach alle Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe als ein Steuerpflichtiger anzusehen seien und eine gemeinsame Umsatzsteuererklärung abgeben

müssten. Der Umstand, dass nach nationalem Recht nicht die Mehrwertsteuergruppe, sondern der Organträger diese Funktion wahrnehme, sei im Hinblick auf die Einhaltung des Unionsrechts ohne Relevanz.

27. Was die zweite Frage in Nr. 25 der vorliegenden Schlussanträge anbelangt, so weist die deutsche Regierung darauf hin, dass es den Mitgliedstaaten freigestellt sei, die Regelung über die Besteuerung von Mehrwertsteuergruppen einzuführen und dass die konkrete Regelung der Funktionsweise eines solchen Systems in ihr Ermessen gestellt sei.

28. Diese Auffassung lasse sich auch auf die Entstehungsgeschichte der Sechsten Richtlinie stützen. Darüber hinaus sei die Bestimmung des Organträgers zum einzigen Steuerpflichtigen angemessen, da dieses Unternehmen als hierarchisch übergeordnete Einrichtung die einzige Einheit sei, die in der Lage sei, die tatsächliche Erfüllung der steuerlichen Pflichten für die gesamte Gruppe zu gewährleisten. Jedenfalls sei die Steuerlast dieselbe, ob nun die Mehrwertsteuergruppe oder ihr Organträger zum Steuerpflichtigen bestimmt werde.

29. Die italienische Regierung trägt im Wesentlichen vor, Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie sei dahin auszulegen, dass er es den Mitgliedstaaten gestatte, ein Unternehmen für sich betrachtet, auch wenn es in finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht eng mit einem anderen Unternehmen verbunden sei, als einen Steuerpflichtigen anzusehen, wenn dies durch Erwägungen im Zusammenhang mit dem Ziel der Vermeidung von Steuerbetrug, Steuerhinterziehung und Steuerumgehung gerechtfertigt sei.

30. Die Kommission geht im Wesentlichen davon aus, dass der Organträger einer Organschaft zwar der Steuerpflichtige und einzige Ansprechpartner dieser Gruppe sein könne, das Erfordernis des deutschen Rechts aber, dass diese herrschende Gesellschaft über eine Mehrheit der Stimmrechte in dieser Gruppe verfügen müsse, gegen Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie verstoße.

## **2. Zur vierten Vorlagefrage**

31. NGDist der Ansicht, dass die vierte Frage zu verneinen sei, d. h. dass die Sechste Richtlinie es einem Mitgliedstaat nicht gestatte, typisierend festzulegen, dass bestimmte Einheiten nicht unabhängig seien, wenn sie in finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht in den Organträger einer Mehrwertsteuergruppe integriert seien.

32. Die deutsche Regierung macht in erster Linie geltend, dass auch die vierte Vorlagefrage unzulässig sei, da sie keine Rückschlüsse darauf zulasse, ob das Erfordernis der finanziellen Eingliederung erfüllt sei, wenn, wie im vorliegenden Fall, der Organträger zwar über eine Mehrheitsbeteiligung, aber nicht über eine Mehrheit der Stimmrechte verfüge. Diese Frage sei damit für die Entscheidung des Rechtsstreits im Ausgangsverfahren nicht erheblich.

33. Hilfsweise ist die deutsche Regierung der Auffassung, dass diese Frage, falls der Gerichtshof sie für zulässig halte, zu bejahen sei. Denn Art. 4 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie erlaubten es einem Mitgliedstaat, im Wege der Typisierung eine Einheit als nicht selbständig im Sinne von Art. 4 Abs. 1 dieser Richtlinie anzusehen, wenn sie in der Weise finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen (den Organträger) eingegliedert sei, dass der Organträger seinen Willen bei der erstgenannten Gesellschaft durchsetzen und dadurch eine abweichende Willensbildung bei der Einheit verhindern könne. Die deutsche Regierung weist in diesem Zusammenhang ergänzend darauf hin, dass den Mitgliedstaaten bei der Umsetzung dieser Bestimmung ein gewisser Ermessensspielraum zukomme, wenn es darum gehe, den Grad der Selbständigkeit eines Unternehmens bei der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu bestimmen.

34. Die italienische Regierung macht im Wesentlichen geltend, dass die vierte Vorlagefrage unzulässig sei, da sie in keinem Zusammenhang mit dem Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits stehe. Für den Fall, dass sie als zulässig angesehen werden sollte, wäre jedoch zu antworten, dass Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie nicht daran hindere, eine Person, die eine wirtschaftliche Tätigkeit rechtlich unabhängig ausübe, als Steuerpflichtigen anzusehen, auch wenn sie in finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht eng mit einer anderen Gesellschaft verbunden sei, so dass eine Situation der Abhängigkeit oder wirtschaftlichen Verflechtung mit dieser Gesellschaft bestehe.

35. Da die Kommission alle Vorlagefragen zusammen behandelt hat, hat sie sich zu dieser Frage nicht eigens geäußert.

## **B. Würdigung**

### **1. Zulässigkeit**

36. Die deutsche Regierung stellt die Zulässigkeit der ersten und der vierten Vorlagefrage in Abrede (vgl. Nr. 24 und 32 der vorliegenden Schlussanträge), und die italienische Regierung macht die Unzulässigkeit der vierten Vorlagefrage geltend.

37. Meiner Ansicht nach ist dieses Vorbringen zurückzuweisen. Zum einen ist die Beantwortung der Vorlagefragen für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits offensichtlich erforderlich. Zum anderen zeigt der Umstand, dass sich zwei Senate des Bundesfinanzhofs (der XI. Senat in der vorliegenden Rechtssache und der V. Senat in der Rechtssache C?269/20) auf zwei diametral entgegengesetzte Auslegungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie berufen haben<sup>(7)</sup>, dass ein echter Bedarf besteht, dass der Gerichtshof Orientierungshilfen für diese Bestimmungen gibt. Dies zeigt sich auch daran, dass die nationale Rechtsprechung dieser beiden Senate eines so hochrangigen Gerichts erheblich voneinander abweicht (insbesondere, was die richtige Umsetzung von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie in nationales Recht betrifft). Dies wird auch durch die vom Bundesfinanzhof in den beiden Vorabentscheidungsersuchen zitierte rechtswissenschaftliche Literatur unterstrichen.

### **2. Begründetheit**

38. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 in Verbindung mit Art. 21 Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat verwehrt, anstelle der Mehrwertsteuergruppe (des Organkreises) ein Mitglied dieser Gruppe, insbesondere den Organträger, zum Steuerpflichtigen zu bestimmen.

39. Mit seiner vierten Frage möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 4 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat gestattet, im Wege der Typisierung bestimmte Einheiten als nicht selbständig anzusehen, wenn sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in den Organträger einer Mehrwertsteuergruppe eingegliedert sind.

40. Es ist angebracht, diese Fragen zusammen zu prüfen, deren zugrundeliegende Probleme ich in drei Schritten untersuchen werde. In einem ersten Schritt werde ich auf die im Unionsrecht festgelegten Voraussetzungen für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe eingehen. In einem zweiten Schritt werde ich mich mit der Regelung befassen, die den rechtlichen Status der Mehrwertsteuergruppe und ihrer Mitglieder nach Errichtung dieser Gruppe und Aufnahme ihrer Geschäftstätigkeit betrifft, einschließlich der Beziehungen der Gruppe zu den Steuerbehörden, und mit der Frage, welches Mitglied die Mehrwertsteuer für die Gruppe schuldet. Abschließend werde ich in einem dritten Schritt prüfen, ob es der deutschen Regierung gestattet ist, von den unionsrechtlichen Vorschriften für Mehrwertsteuergruppen abzuweichen, um an ihrer eigenen Regelung für Mehrwertsteuergruppen festzuhalten.

a) ***Einleitende Bemerkungen***

41. Nach den eindeutigen Feststellungen des vorlegenden Gerichts in seinem Vorlagebeschluss setzt die Begründung für das Bestehen einer Organschaft in Deutschland begrifflich, historisch und hinsichtlich der allgemeinen Systematik der deutschen Rechtsvorschriften am Merkmal der Selbständigkeit bei der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit an.

42. An der Vereinbarkeit der einschlägigen Bestimmungen des UStG mit der Sechsten Richtlinie sind seit einigen Jahren, sowohl in der Rechtsprechung der deutschen Gerichte(8) als auch in der rechtswissenschaftlichen Literatur(9), erhebliche Zweifel geäußert worden. Wie meine Schlussanträge zeigen werden, sind diese Zweifel berechtigt.

43. Ein Teil der Rechtsprechung des Gerichtshofs, die für die vorliegende Rechtssache maßgeblich ist, bezieht sich auf Art. 11 der Richtlinie 2006/112, da der Wortlaut von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dieser Bestimmung entspricht.

44. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass bei der Bestimmung des Anwendungsbereichs einer Vorschrift des Unionsrechts sowohl deren Wortlaut als auch ihr Zusammenhang und ihre Ziele zu berücksichtigen sind(10).

b) ***Erster Schritt: Im Unionsrecht festgelegte Voraussetzungen für Mehrwertsteuergruppen***

45. Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie lautet: „Vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 steht es jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln.“

46. Im Allgemeinen gibt die Sechste Richtlinie den Mitgliedstaaten nur begrenzte Leitlinien für die Umsetzung der Regelung für Mehrwertsteuergruppen in ihr innerstaatliches Recht an die Hand. Viele Einzelheiten bleiben dem Ermessen der Mitgliedstaaten überlassen, was eine Gefahr für die einheitliche Anwendung der Mehrwertsteuer in der Europäischen Union birgt. Diese Situation hat sich durch die Richtlinie 2006/112 nicht verbessert. Es lassen sich nämlich zwischen

den Mitgliedstaaten große Unterschiede feststellen(11).

47. Was insbesondere die deutsche Regelung (das UStG) betrifft, so besteht das Problem dieser Regelung vor allem darin, dass nach der Sechsten Richtlinie selbständige Unternehmen, die für Mehrwertsteuerzwecke eng miteinander verbunden sind, ihre Eigenschaft als Steuerpflichtige nicht allein aufgrund dieser Verbindung verlieren. Der Begriff der Mehrwertsteuergruppe führt keineswegs dazu, dass ein einzelnes Mitglied der Gruppe an die Stelle jedes Steuerpflichtigen dieser Gruppe tritt.

#### *Kontext und Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen*

48. Der Gerichtshof hat bereits klargestellt, dass „[d]ie in Art. 4 Abs. 1 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie und Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie verwendeten Begriffe, insbesondere der Begriff ‚wer‘, ... dem Begriff ‚Steuerpflichtiger‘ *eine weite Definition* mit dem Schwerpunkt auf der Selbständigkeit der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in dem Sinne [verleihen], dass alle natürlichen und juristischen Personen, sowohl öffentliche als auch private, sowie Einrichtungen ohne Rechtspersönlichkeit, die objektiv die Kriterien dieser Bestimmung erfüllen, als Mehrwertsteuerpflichtige gelten“(12).

49. Darüber hinaus muss die betreffende Person im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handeln und auch das wirtschaftliche Risiko tragen, das mit den Tätigkeiten verbunden ist, die sie unabhängig von ihrem Ort ausübt(13).

50. Darüber hinaus bestimmt Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie, dass ein „Steuerpflichtiger“ seine Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

51. Da Art. 4 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie die Wendung „wirtschaftlichen Tätigkeiten *selbständig und unabhängig* ... ausübt“(14) definieren, ist die Bezugnahme auf den Begriff der „Mehrwertsteuergruppe“ in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 so zu verstehen, dass dieser Begriff die Tatbestandsmerkmale *selbständig und unabhängig* konkretisiert.

52. Mit anderen Worten: Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie definiert in Unterabs. 1 die Wendung „selbständig und unabhängig“ näher und verweist dann in Unterabs. 2 auf den Begriff der Mehrwertsteuergruppe, dessen Umsetzung den Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer in das freie Ermessen gestellten Durchführungsbefugnis übertragen wurde.

53. Aufgrund der Aufnahme des Begriffs der Mehrwertsteuergruppe in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie ist dieser Begriff im Einklang mit der allgemeinen Systematik dieser Richtlinie als Konkretisierung des Begriffs der Unabhängigkeit zu verstehen. Gemäß Art. 4 Abs. 4 können auch rechtlich unabhängige Personen zusammen als ein Steuerpflichtiger behandelt werden, wenn die Steuerpflicht andernfalls mangels einer ausreichenden Verbindung zwischen diesen Personen nach Art. 4 Abs. 1 nicht begründet werden könnte.

54. Sodann sind die einschlägigen Bestimmungen des UStG mit denjenigen der Sechsten Richtlinie hinsichtlich ihres Wortlauts zu vergleichen.

55. Was § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG betrifft, so lässt diese Bestimmung die Tatsache außer Acht, dass Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie keine weiteren Voraussetzungen für die Eigenschaft als Steuerpflichtiger für die verschiedenen Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe vorsieht. Darüber hinaus verlangt diese Richtlinienbestimmung auch nicht, dass das im Namen und für Rechnung der Gruppe handelnde Mitglied ausschließlich eine Muttergesellschaft sein müsste, die sowohl über eine Mehrheit der Anteile als auch über eine Mehrheit der Stimmrechte

verfügt, und sie begründet auch keine weiteren Voraussetzungen in Bezug auf ihre Rechtsfähigkeit, die Beteiligung an ihr oder die mit der Beteiligung an einer juristischen Person verbundenen Rechte.

56. Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie bestimmt, dass „... es jedem Mitgliedstaat frei[steht], im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln“.

57. In § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG heißt es hingegen, „[d]ie gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt, ... 2. wenn eine *juristische Person* [(i)] finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das *Unternehmen des Organträgers* [(iii)] *eingegliedert* ist [(ii)] (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. ...“(15)

58. Es liegt auf der Hand, dass die deutsche Regelung zur Umsetzung der Sechsten Richtlinie zu restriktiv ist, da sie vorsieht, dass die Mehrwertsteuergruppe (und folglich der Organträger) der einzige Steuerpflichtige ist, während Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie insofern allgemeiner gefasst ist, als er nur gestattet, dass solche Personen für die Zwecke der Mehrwertsteuer als ein einziger Steuerpflichtiger behandelt werden, die zwar unabhängig, aber durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen miteinander verbunden sind.

59. In Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie heißt es nämlich wörtlich: „... steht es jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige *Personen* [(i)], die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen *eng miteinander verbunden sind* [(ii)], *zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln* [(iii)]“(16).

60. Die textliche Analyse zeigt die Unterschiede zwischen folgenden Begriffspaaren: „eine juristische Person“ und „eine Person“ (i)(17); „*Eingliederung* einer Organgesellschaft in die Organträgerin“ und „unabhängige juristische Personen, die eng miteinander *verbunden* sind“ (ii); sowie „nur die Organträgerin“ und „die Mehrwertsteuergruppe“ als einen Steuerpflichtigen (iii).

61. Alle drei Elemente des obigen Vergleichs der deutschen Bestimmungen mit dem tatsächlichen Wortlaut der Sechsten Richtlinie verdeutlichen, dass das UStG über das hinausgeht, was in der Sechsten Richtlinie vorgesehen ist.

62. Insoweit ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass die Mitgliedstaaten, wenn sie von der ihnen in Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie eingeräumten Wahlmöglichkeit Gebrauch machen und bestimmte Voraussetzungen und Modalitäten für Mehrwertsteuergruppen festlegen, die Natur des Begriffs der Mehrwertsteuergruppe(18) und das Ziel dieser Bestimmung(19) nicht grundlegend verändern dürfen. Es kann in der Weise eine Analogie zur Rechtsprechung des Gerichtshofs(20) gezogen werden, dass die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der Sechsten Richtlinie und bei der Festlegung der Modalitäten für die Ausübung der Rechte, die Mehrwertsteuergruppen und Personen aus deren Art. 4 Abs. 4 ableiten können, nicht dazu führen dürfen, dass bestimmten Mehrwertsteuergruppen und Personen, die im Übrigen die entsprechenden Voraussetzungen der Richtlinie erfüllen, diese Rechte vorenthalten werden (was bei den in der vorliegenden Rechtssache und in der Rechtssache C?269/20 in Rede stehenden Personen tatsächlich der Fall ist). Wie es in der rechtswissenschaftlichen Literatur heißt, sollten die Mitgliedstaaten von dem gesetzgeberischen Ermessensspielraum, der ihnen nach dieser Richtlinie verbleibt, bei der Umsetzung der Option für Mehrwertsteuergruppen in solcher Weise Gebrauch machen, dass sie ihn nicht überschreiten(21).

63. Dass das UStG und die nationale Rechtsprechung zu restriktiv sind, hat sich bereits in einer anderen Konstellation, in der es um Mehrwertsteuergruppen ging, gezeigt: Der Gerichtshof hat nach Vorlage dieser Rechtssache entschieden, dass das UStG Personengesellschaften, die nicht nur aus Personen bestehen, die in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, rechtswidrig verwehrt, einer Mehrwertsteuergruppe anzugehören. Dies war der Gegenstand der Entscheidung im Urteil M-GmbH.

c) **Zweiter Schritt: Vorschriften über den rechtlichen Status der Mehrwertsteuergruppe und ihrer Mitglieder nach Errichtung dieser Gruppe und Aufnahme der Geschäftstätigkeit, einschließlich der Beziehungen der Gruppe zu den Steuerbehörden**

64. Aus den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie über den rechtlichen Status der Mehrwertsteuergruppe und ihrer Mitglieder ergibt sich, dass Steuerpflichtige, die einer Mehrwertsteuergruppe angehören, weiterhin als Einzelpersonen steuerpflichtig sind. Die Mehrwertsteuerpflichten bestehen unabhängig voneinander für jede einzelne Person (d. h. unabhängig von der Mehrwertsteuergruppe). Die durch Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie eingeführte Mehrwertsteuergruppe dient ausschließlich der Vereinfachung der Behandlung der Mehrwertsteuer. Konkret sollten die Steuerbehörden eine einzige Umsatzsteuererklärung erhalten, in der die einzelnen Erklärungen der Steuerpflichtigen, die der Gruppe angehören, zusammengefasst werden.

1) *Entstehungsgeschichte*

65. In der Erläuterung Nr. 2 (die sich auf Art. 2 in der Fassung des Vorschlags bezieht) in Anhang A des Vorschlags der Kommission(22), der zum Erlass der Zweiten Richtlinie(23) geführt hat, hat der Unionsgesetzgeber festgelegt, dass die umsatzsteuerrechtliche Organschaft nach dieser Richtlinie nicht mit Unselbständigkeit gleichzusetzen sei.

66. Dort heißt es: „Der Ausdruck ‚selbständig‘ soll vor allem die Lohn- und Gehaltsempfänger von der Steuer ausschließen, die an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag gebunden sind, einschließlich der Heimarbeiter. Dieser Ausdruck gestattet jedem Mitgliedstaat, Personen, die rechtlich unabhängig, aber durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen untereinander verbunden sind, nicht als getrennte Steuerpflichtige, sondern sie zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln. Der Mitgliedstaat, der an die Annahme einer derartigen Regelung denkt, muss jedoch die in Artikel 13 vorgesehene Konsultation durchführen.“

67. Es trifft zu, dass seinerzeit beim Erlass der Zweiten Richtlinie das Ziel verfolgt wurde, Regelungen der Mitgliedstaaten wie die deutsche Regelung über die steuerliche Organschaft unionsrechtlich zu legitimieren, um zu vermeiden, dass der Begriff der Mehrwertsteuergruppe ausdrücklich ins deutsche Recht übernommen werden musste.

68. In dem oben genannten Vorschlag der Kommission für die Zweite Richtlinie heißt es „[z]u Artikel 2“:

„Nach den in gewissen Mitgliedstaaten gegenwärtig geltenden Rechtsvorschriften werden Personen, die in juristischer Hinsicht unabhängig, aber unter sich durch wirtschaftliche, finanzielle und organisatorische Beziehungen organisch verbunden sind, als ein einziger Steuerpflichtiger angesehen, so dass zwischen ihnen bewirkte Umsätze im Allgemeinen keine steuerbaren Vorgänge darstellen. Nach dieser Konzeption werden also Unternehmen, die eine ‚Organschaft‘ bilden, denselben steuerlichen Bedingungen unterstellt wie ein intergriertes Unternehmen, das eine einzige juristische Person darstellt.“

Zu bemerken ist, dass, wenn das Mehrwertsteuersystem sauber angewendet wird, die vorgenannte steuerliche Regelung keine Vorteile in wettbewerblicher Hinsicht gegenüber einer steuerlichen Regelung bietet, die die Einzelunternehmen der ‚Organschaft‘ als getrennte Steuerpflichtige behandelt.

Unter diesen Umständen scheinen keine größeren Nachteile vorhanden zu sein, wenn bestimmte Mitgliedstaaten weiterhin die ‚Organschaft‘ als einen einzigen Steuerpflichtigen ansehen, während andere dies nicht tun. Jedoch muss im ersten Fall der in Betracht kommende Mitgliedstaat vorherige Konsultationen durchführen, um prüfen zu lassen, ob die empfohlene Regelung keine Wettbewerbsstörungen zwischen den Mitgliedstaaten hervorruft.“ [KOM(65) 144 endg., S. 7 und 8]

69. Die Zweite Richtlinie wurde durch die Sechste Richtlinie ersetzt, und diese Argumente blieben gültig (dies gilt im Übrigen auch für die Richtlinie 2006/112, die ihrerseits die Sechste Richtlinie ersetzt hat).

70. Aus der Entstehungsgeschichte von Art. 4 der Sechsten Richtlinie ergibt sich eindeutig, dass der Begriff der steuerrechtlichen Organschaft nicht dazu führt, dass ihre Mitglieder keine eigenständigen wirtschaftlichen Tätigkeiten mehr ausüben, und dass Art. 4 Abs. 1 dieser Richtlinie nicht ausschließt, dass eine Gesellschaft auch dann mehrwertsteuerpflichtig bleibt, wenn sie von einer anderen Gesellschaft beherrscht wird oder in deren Besitz steht.

## 2) *Konkretes Beispiel einer Mehrwertsteuergruppe*

71. Ein von der Kommission angeführtes vereinfachtes Beispiel einer Mehrwertsteuergruppe, die nur aus zwei Mitgliedern besteht, ist in dieser Hinsicht lehrreich. Unternehmen A kontrolliert Unternehmen B; B erwirbt von steuerpflichtigen Dritten Waren zum Preis von 100 Euro, wovon 20 Euro Mehrwertsteuer (bei einem Mehrwertsteuersatz von 20 %) abgezogen werden können. B verkauft die Waren zum Selbstkostenpreis an A weiter. Anschließend verkauft A die Waren für 200 Euro an nicht steuerpflichtige natürliche Personen und stellt 40 Euro Mehrwertsteuer in Rechnung. Die von den verschiedenen Unternehmen der Mehrwertsteuergruppe zu zahlende Mehrwertsteuer wird im Falle einer einzigen Zahlung der Gruppe wie folgt ermittelt.

72. (i) B hat 20 Euro für von Dritten erworbene Waren abgezogen (minus 20 Euro); (ii) B verkauft die Waren zum Selbstkostenpreis an A und erhält 20 Euro (plus 20 Euro); (iii) A verbucht den Kauf der von B erworbenen Waren und zieht 20 Euro ab (minus 20 Euro); A verbucht die für den Weiterverkauf der Waren an Dritte berechnete Mehrwertsteuer ( $200 \times 20 \% = 40$ , daher plus 40 Euro). Daraus folgt, dass die von der Mehrwertsteuergruppe zu zahlende Mehrwertsteuer insgesamt 20 Euro beträgt.

73. Das Unternehmen A erfüllt die steuerrechtlichen Pflichten der Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe und entrichtet die von der Gruppe geschuldete Mehrwertsteuer. Die unter den Ziffern (ii) und (iii) dargestellten Transaktionen zwischen steuerpflichtigen Personen sind vollständig neutralisiert. Wenn B seine Waren an A verkauft, entspricht die von B in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer der Mehrwertsteuer, die A abziehen kann. Diese Umsätze werden daher bei der Ermittlung des von der Mehrwertsteuergruppe zu zahlenden Mehrwertsteuerbetrags nicht berücksichtigt. A übt gemäß Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit aus. Als Steuerpflichtiger hat das Unternehmen A 40 Euro an Mehrwertsteuer erhalten. Es verkaufte die Waren an Endverbraucher und konnte für diesen Erwerb einen Vorsteuerabzug von 20 Euro geltend machen. Für diesen Umsatz muss A eine Mehrwertsteuer von 20 Euro entrichten. B muss für die Weiterveräußerung keine Mehrwertsteuer zahlen, da dieses Geschäft zum Selbstkostenpreis ausgeführt wurde.

74. Alle Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe haften gesamtschuldnerisch für die Mehrwertsteuerschulden der Gruppe, auch wenn *de facto* nur der Ansprechpartner den gemeinsam geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag entrichtet. Was die Mehrwertsteuergruppen betrifft, so regelt die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie weder die Frage, welches Mitglied dieser Gruppe für den Betrag haftet, noch die Modalitäten dieser Haftung.

75. Nach dem von der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Mehrwertsteuersystem haftet jeder Steuerpflichtige für seine eigenen Verpflichtungen in Bezug auf die Mehrwertsteuer. Da (nach Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie) die Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe ihre Eigenschaft als individuelle Steuerpflichtige nicht verlieren, unterliegt die Verteilung der mehrwertsteuerrechtlichen Haftung auf die Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe dem nationalen Vertrags- und Deliktsrecht.

76. Im Gegensatz zu der Regelung für Mehrwertsteuergruppen nach der Sechsten Richtlinie bestimmt die Regelung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, dass die Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe nicht mehr als Steuerpflichtige gelten – auch wenn sie weiterhin selbständig Waren verkaufen und Dienstleistungen gegen Entgelt erbringen und hierbei selbständig handeln und jeder von ihnen ein Steuerpflichtiger ist, der als solcher im Sinne von Art. 2 der Sechsten Richtlinie handelt.

77. Insoweit teile ich die Auffassung der Kommission, dass nach dieser nationalen Regelung das Unternehmen B im obigen Beispiel als Steuerpflichtiger für die Zwecke der Mehrwertsteuer (überhaupt) nicht in Betracht käme. Es würde lediglich als Tochtergesellschaft von Unternehmen A behandelt. B erwirbt jedoch Waren als Steuerpflichtiger, der als solcher im Sinne von Art. 2 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie handelt. A wäre als der einzige Steuerpflichtige der Mehrwertsteuergruppe anzusehen. Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie schließt jedoch aus, das Unternehmen B als Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe nicht mehr als Steuerpflichtigen anzusehen, sofern es weiterhin selbständig eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 4 Abs. 1 dieser Richtlinie ausübt.

78. Daher sei daran erinnert, dass die Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe ihre Eigenschaft als „Steuerpflichtige“ nicht verlieren, solange sie nicht aufhören, selbständige wirtschaftliche Tätigkeiten auszuüben. Wie ich bereits ausgeführt habe, schließt Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie nicht aus, dass ein Unternehmen auch dann ein Steuerpflichtiger bleibt, wenn es von einem anderen Unternehmen beherrscht wird oder wenn es sich ganz oder teilweise in dessen Besitz befindet.

79. Bilden mehrere rechtlich selbständige Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe einen einzigen Steuerpflichtigen, so muss es einen einzigen Ansprechpartner geben, der im Außenverhältnis gegenüber den Steuerbehörden für die mehrwertsteuerrechtlichen Pflichten der Gruppe haftet. Diese Aufgabe könnte (wie im deutschen Recht vorgesehen) der Organträger wahrnehmen. Ich bin jedoch (wie die Kommission) der Auffassung, dass das Erfordernis, dass der Organträger für die Zwecke der Mehrwertsteuergruppe über die Mehrheit der Stimmrechte und eine mehrheitliche Beteiligung an der Organgesellschaft in der Mehrwertsteuergruppe verfügen muss, im Widerspruch zu Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie steht.

80. Wie bereits erwähnt, kann der Organträger die steuerrechtlichen Pflichten der verschiedenen Steuerpflichtigen der Mehrwertsteuergruppe erfüllen. Es ist jedoch in Übereinstimmung mit der Sechsten Richtlinie nicht zwingend, dass nur das die Gruppe beherrschende Mitglied der Mehrwertsteuergruppe der Ansprechpartner sein kann, der die Gruppe gegenüber den Steuerbehörden vertritt. In dem vereinfachten Beispiel oben in den Rn. 71 bis 73 ist es z. B. möglich, dass das Unternehmen B über eine größere Liquidität verfügt. Daher besteht für die anderen Mitglieder der Gruppe, die möglicherweise über eine geringere Liquidität verfügen,

ein Interesse daran, dass B die von der Gruppe geschuldete Mehrwertsteuer entrichtet. Es kann sogar zwischen den Mitgliedern eine vertragliche Vereinbarung getroffen werden, die die Vergütung des Ansprechpartners für die Aufgaben im Umgang mit den Steuerbehörden zum Gegenstand hat.

### 3) *Unionsrechtliche Anforderungen an die Bestimmung des Steuerpflichtigen der Mehrwertsteuergruppe*

81. In ihrer Mitteilung(24) bezeichnet die Kommission Mehrwertsteuergruppen als „fiktive Einrichtung[en]“.

82. Dem vorliegenden Gericht ist daher, wie noch zu zeigen sein wird, zuzustimmen, wenn es den Umstand für unerheblich hält, dass das deutsche Recht die Mehrwertsteuergruppe bis jetzt nicht als Unternehmensform im nationalen Recht verankert hat.

83. Die von der Kommission in ihrer oben genannten Mitteilung dargestellte Überlegung – wonach „eine MwSt-Gruppe als eine für Mehrwertsteuerzwecke geschaffene ‚fiktive Einrichtung‘ betrachtet werden [könnte], wobei dem ökonomischen Wesensgehalt Vorrang vor der Rechtsform gegeben wird[, und wonach e]ine MwSt-Gruppe ... eine besondere Form eines Steuerpflichtigen dar[stellt], die nur im Hinblick auf die Mehrwertsteuer besteht [und] auf den tatsächlichen finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Beziehungen zwischen Unternehmen [basiert; w]ährend jedes Mitglied der Gruppe seine eigene Rechtsform behält, hat die MwSt-Gruppe – nur im Hinblick auf die Mehrwertsteuer – Vorrang vor Rechtsformen, die z. B. auf dem Zivilrecht oder dem Gesellschaftsrecht basieren“ – bestätigt zutreffend den Vorrang des Mehrwertsteuerrechts der Union vor dem nationalen Zivil- oder Gesellschaftsrecht (dies ist auch die Auffassung des vorliegenden Gerichts, vgl. Rn. 58 des Vorlagebeschlusses).

84. Wie das vorliegende Gericht selbst festgestellt hat, ergibt sich erstens aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass, wenn ein Mitgliedstaat von der in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie eingeräumten Möglichkeit Gebrauch macht, die nationale Umsetzungsregelung einen einzigen Steuerpflichtigen vorsehen muss und der Gruppe als Ganzes nur eine Mehrwertsteurnummer zugeteilt wird(25). Aus dieser Rechtsprechung geht zwar nicht hervor, dass es sich um eine bestimmte Person handeln muss, doch hat der Gerichtshof in der Folge festgestellt, dass die Mehrwertsteuergruppe selbst, wenn eine solche existiert, mehrwertsteuerpflichtig ist(26).

85. Somit ist nach dem Unionsrecht der Steuerpflichtige, der die Mehrwertsteuer schuldet, die Mehrwertsteuergruppe selbst und nicht nur der Organträger dieser Gruppe, d. h. ein bestimmtes Mitglied dieser Gruppe, wie es nach deutschem Recht der Fall ist. Von einem großen Teil der deutschen steuerrechtlichen Kommentarliteratur wird darauf hingewiesen, dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG aus diesem Grund gegen die Sechste Richtlinie verstößt(27).

86. Außerdem bin ich der Auffassung, dass die genannte Bestimmung des UStG offensichtlich über eine Vereinfachung der Besteuerung verbundener Unternehmen hinausgeht, indem sie den Organträger zum Steuerpflichtigen bestimmt. Das UStG lässt damit außer Acht, dass erstens die verbundenen Unternehmen eine eigenständige Rechtspersönlichkeit besitzen und zweitens gegebenenfalls Besonderheiten als öffentliche Einrichtungen aufweisen (dies rückt in meinen parallelen Schlussanträgen in der Rechtsache C-269/20 in den Fokus). Darüber hinaus schränkt die vorgenannte Bestimmung des UStG die Freiheit der steuerlichen Organschaft (Mehrwertsteuergruppe) ein, ihren Vertreter zu bestimmen.

### 4) *Möglicher Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität*

87. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG verstößt wohl auch gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, aus dem folgt, dass „die Wirtschaftsteilnehmer in der Lage sein müssen, das Organisationsmodell zu wählen, das ihnen, rein wirtschaftlich betrachtet, am besten zusagt, ohne Gefahr zu laufen, dass ihre Umsätze von der in ... der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung ausgeschlossen werden“(28).

88. Der Gerichtshof hat nämlich festgestellt, dass für die Zwecke der Mehrwertsteuer „die Identität des Herstellers ... und die Rechtsform ... [grundsätzlich] nicht von Bedeutung sind“(29), sofern die Sechste Richtlinie oder die Rechtsprechung nichts anderes vorsehen.

89. In diesem Zusammenhang stimme ich mit Generalanwalt Mengozzis Aussage überein: „[Es] ist jedoch auch für mich nur schwer ersichtlich, inwiefern eine Unterscheidung in Abhängigkeit von der Rechtsform oder dem Vorliegen bzw. Nichtvorliegen von Rechtspersönlichkeit der Unternehmen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und ?umgehung erforderlich und geeignet sein sollte. ... eine solche Unterscheidung [verstößt] ... auch gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Wirtschaftsteilnehmer aufgrund der Rechtsform, in der einer von ihnen seine Tätigkeit ausübt, dieser Vorteile zu berauben, würde darauf hinauslaufen, gleichartige Umsätze, die somit in einem Wettbewerbsverhältnis zueinander stehen, entgegen der Tatsache, dass das Merkmal des Mehrwertsteuerpflichtigen gerade die wirtschaftliche Tätigkeit und nicht die Rechtsform ist, unterschiedlich zu behandeln. Der Mechanismus der Mehrwertsteuergruppe muss die steuerliche Neutralität unter Widerspiegelung der wirtschaftlichen Realität fördern. ... er [darf] nicht zur Schaffung künstlicher Unterscheidungen anhand der Rechtsform führen, in der die Wirtschaftsteilnehmer ihre Tätigkeit ausüben“(30). Daher bin ich der Auffassung, dass solche Voraussetzungen, wie sie das UStG im vorliegenden Fall aufstellt (Bestimmung allein des Mitglieds einer Mehrwertsteuergruppe, das die Gruppe beherrscht, das über eine Mehrheit der Stimmrechte und über eine Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft in dieser Gruppe verfügt, als Vertreter der Gruppe und als deren Steuerpflichtigen unter Ausschluss der anderen Gruppenmitglieder), ähnlich wie die oben genannten Bedingungen in Bezug auf die Rechtsform und die Rechtspersönlichkeit, offensichtlich über das hinausgehen, was zur Erreichung der Ziele der Sechsten Richtlinie erforderlich und angemessen ist.

d) ***Dritter Schritt: Kann sich die deutsche Regierung zur Rechtfertigung ihres Ansatzes auf eine Ausnahmeregelung gemäß den unionsrechtlichen Vorschriften über Mehrwertsteuergruppen berufen?***

90. Als allgemeine Regel des Unionsrechts gilt, dass der Steuerpflichtige eine in der Sechsten Richtlinie definierte Person sein muss. Daher werde ich prüfen, ob die deutschen Maßnahmen, die vorsehen, dass Steuerschuldner nur der Organträger sein kann, der Verhinderung missbräuchlicher Steuerpraktiken dienen.

91. Wie der Gerichtshof im Urteil Larentia + Minerva (Rn. 40) ausgeführt hat, geht „[a]us der Begründung des Kommissionsvorschlags (KOM[73] 950 endg.)[(31)], der zum Erlass der Sechsten Richtlinie geführt hat, ... hervor, dass der Unionsgesetzgeber durch den Erlass von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 dieser Richtlinie es den Mitgliedstaaten ermöglichen wollte, die Eigenschaft des Steuerpflichtigen nicht systematisch an das Merkmal der rein rechtlichen Selbständigkeit zu knüpfen, und zwar aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung oder zur Verhinderung bestimmter Missbräuche, wie z. B. die Aufspaltung eines Unternehmens zwischen mehreren Steuerpflichtigen, um in den Genuss einer Sonderregelung zu gelangen“.

92. Darüber hinaus hat der Gerichtshof entschieden, dass „Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die die in dieser Bestimmung vorgesehene Möglichkeit, eine Mehrwertsteuergruppe zu bilden, allein

den Einheiten vorbehalten, die juristische Personen sind und mit dem Organträger dieser Gruppe durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind, es sei denn, dass diese beiden Anforderungen Maßnahmen darstellen, die für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder ?umgehung erforderlich und geeignet sind“ (Rn. 46 des Urteils Larentia + Minerva)(32).

93. Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie bezweckt die Verhinderung missbräuchlicher Praktiken und die Vermeidung von Steuerhinterziehung sowie die Verwaltungsvereinfachung durch die Befreiung gruppeninterner Umsätze von der Mehrwertsteuer.

94. Ziel dieser Vorschrift ist es also, den einen Steuerpflichtigen der Mehrwertsteuergruppe zu bestimmen, der die Steuererklärung abzugeben und die Mehrwertsteuer im Namen der Gruppe zu entrichten hat, ohne hiermit jedoch die Haftung der übrigen Mitglieder der Gruppe für die Steuerschuld aufzuheben. Diese Vorschrift äußert sich jedoch nicht zur Frage der gesamtschuldnerischen Haftung der einzelnen Mitglieder dieser Unternehmensgruppe. Insoweit geht aus Art. 21 Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie klar hervor, dass die Mitgliedstaaten vorsehen können, dass eine andere Einheit als die steuerpflichtige Person für die Entrichtung der Mehrwertsteuer gesamtschuldnerisch haften muss. Daraus folgt, dass das Mitglied der Mehrwertsteuergruppe, das im Namen dieser Gruppe handelt, auch gesamtschuldnerisch für die Entrichtung dieser Steuer haftet.

95. Wie das vorlegende Gericht ausgeführt hat, ermächtigt Art. 21 Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie die Mitgliedstaaten nur, weitere Personen zu bestimmen, die die Mehrwertsteuer gesamtschuldnerisch zu entrichten haben. Er gestattet ihnen nicht, als Steuerschuldner eine andere Person anstelle der Mehrwertsteuergruppe selbst zu bestimmen. Aus der Rechtsprechung geht nämlich hervor, dass die Mitgliedstaaten nicht befugt sind, den in Art. 11 der Richtlinie 2006/112 (und damit auch den in Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie) aufgestellten Voraussetzungen weitere hinzuzufügen(33).

96. Sodann möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der vom Gerichtshof im Urteil Larentia + Minerva verfolgte Ansatz so zu verstehen ist, dass die Mitgliedstaaten zur Verhinderung von Missbrauch oder zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und ?umgehung als das Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe, das für diese Gruppe handelt, nur den Organträger dieser Gruppe benennen können. Das vorlegende Gericht führt aus, dass die Voraussetzung der mehrheitlichen Beteiligung dazu dienen sollte, die Zusammenarbeit der Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe zu erleichtern, um sicherzustellen, dass sie ihren steuerrechtlichen Pflichten nachkämen.

97. Ich bin (wie die Kommission) der Auffassung, dass die Voraussetzung, dass die Mehrheit der Stimmrechte beim Organträger liegen muss, nicht dazu dient, missbräuchliche Praktiken zu verhindern oder Steuerhinterziehung und ?umgehung zu bekämpfen.

98. Denn erstens ist, wie das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht in dieser Rechtssache entschieden hat, im Ausgangsverfahren kein überzeugendes Argument im Hinblick auf die behauptete unionsrechtliche Rechtfertigung, nämlich die Verhinderung von Missbrauch und die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und ?umgehung, vorgetragen worden, und aus den dem Gericht vorgelegten Unterlagen ergab sich kein Anhaltspunkt für ein solches Verhalten der die fragliche Mehrwertsteuergruppe bildenden Gesellschaften.

99. Zweitens stimme ich dem vorlegenden Gericht zu, wenn es feststellt, dass es „außerdem noch nicht zu erkennen [vermag], inwiefern es der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen oder der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder ?umgehung dienen könnte, statt der Mehrwertsteuergruppe [selbst] nur ein [bestimmtes] Gruppenmitglied als Steuerschuldner anzusehen, da ... [in jedem Fall] alle Mitglieder der Mehrwertsteuergruppe die Steuer gemeinsam,

das heißt als Gesamtschuldner, schulden. Daher ist zweifelhaft, ob dieser Rechtfertigungsgrund überhaupt eine Abweichung erlaubt“ (Rn. 56 des Vorlagebeschlusses). Das vorlegende Gericht weist im Vorlagebeschluss außerdem darauf hin, dass „die Organschaft nach nationalem Recht nicht der Verwaltungsvereinfachung dient, sondern der ‚Vermeidung unnötiger Verwaltungsarbeit in der Wirtschaft“.

100. Schließlich weise ich darauf hin, dass der Gerichtshof eine ähnlich allgemeine Argumentation, wie sie die deutsche Regierung in der Rechtssache M-GmbH vorgebracht hat, bereits zurückgewiesen hat, als er entschied, dass das Ziel der Vermeidung von Steuerumgehung keine Rechtfertigung für die übermäßig restriktive deutsche Regelung für Mehrwertsteuergruppen darstellt.

101. Der Gerichtshof hat dort nämlich entschieden, dass „eine missbräuchliche Praxis ... nur dann vorliegen [kann], wenn aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil erlangt werden soll ...; die Gefahr der Steuerhinterziehung oder ?umgehung im Sinne von Art. 11 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie darf mithin nicht rein theoretisch sein“(34).

102. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich, dass konkrete Begründungen erforderlich sind, wenn man nachweisen will, dass die restriktiven Bedingungen, die den Mehrwertsteuergruppen nach der deutschen Regelung des UStG auferlegt werden, tatsächlich der Bekämpfung von Steuerhinterziehung oder ?umgehung dienen. In Entsprechung zur Rechtssache des Urteils M-GmbH bin ich der Auffassung, dass die von der deutschen Regierung insoweit vorgebrachten Argumente im vorliegenden Fall nicht überzeugend sind.

#### IV. Ergebnis

103. Ich schlage dem Gerichtshof vor, die vom Bundesfinanzhof zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen 1 und 4 wie folgt zu beantworten:

Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass er es gestattet, eng miteinander verbundene Personen, die einer Mehrwertsteuergruppe angehören, für die Zwecke der Erfüllung der Mehrwertsteuerpflichten als einen einzigen Steuerpflichtigen anzusehen.

Diese Bestimmung ist jedoch dahin auszulegen, dass sie der Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die nur das die Gruppe beherrschende Mitglied – das über die Mehrheit der Stimmrechte und über eine Mehrheitsbeteiligung am beherrschten Unternehmen in der Gruppe der steuerpflichtigen Personen verfügt – unter Ausschluss der übrigen Mitglieder der Gruppe als Vertreter der Mehrwertsteuergruppe und als Steuerpflichtigen dieser Gruppe bestimmt.

1 Originalsprache: Englisch.

2 Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17. Oktober 2000 geänderten Fassung (ABl. 2000, L 269, S. 44; im Folgenden: Sechste Richtlinie).

3 Müller-Lee, J., Imhof, P., *VAT group requirements: a German fairy tale*, International Tax Review, 2014, S. 48. Allgemein zu Mehrwertsteuergruppen vgl. Pfeiffer, S., *VAT Grouping from a European Perspective*

, IBFD Doctoral Series, Bd. 34, 2015.

- 4 Richtlinie vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).
- 5 Dies ist Gegenstand der ersten drei Vorlagefragen.
- 6 Diese Frage wurde im Rahmen der vierten Vorlagefrage aufgeworfen.
- 7 Vgl., statt vieler, Geraats, M., *Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C?868/19*, Steueranwaltsmagazin, Nr. 3, 2021, S. 87.
- 8 Vgl. Geraats, M., a. a. O., S. 87. Dies kommt zum Teil auch in den dem Urteil Larentia + Minerva sowie dem Urteil vom 15. April 2021, M-GmbH (C?868/19, EU:C:2021:285; im Folgenden: Urteil M-GmbH), zugrunde liegenden Vorabentscheidungsersuchen zum Ausdruck.
- 9 Das vorliegende Gericht zitiert Birkenfeld, Umsatzsteuer-Rundschau, 2014, S. 120 und 126. Ich zitiere ferner Stadie in Rau/Dürrwächter (Hrsg.), Umsatzsteuergesetz, § 2, Juli 2011, Rn. 915 und 993; Reiss in Reiss/Kraeusel/Langer, UStG, § 2 UStG, Rn. 98.6 und 98.17, Klenk in Sölch/Ringleb, UStG, § 2 UStG, Rn. 89; Korn in Bunjes, UStG, § 2 UStG, 2013, Rn. 110; Scharpenberg in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 2 UStG, Rn. 325; Radeisen in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 2 UStG, 2011, Rn. 179; Meyer in Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 2 UStG, 2011, Rn. 64; Korf, *MwStR*, 2016, S. 257, und Lange, Umsatzsteuer-Rundschau, 2016, S. 297, 299 und 302. Vgl. auch Rust, M., *Neue und wiederkehrende Fragen der umsatzsteuerrechtlichen Organshaft*, Sächsischer Steuerkreis, 2021.
- 10 Urteil vom 29. Oktober 2009, NCC Construction Danmark (C?174/08, EU:C:2009:669, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 11 Vgl. Gryziak, B., *VAT Groups and the Right of Deduction across the European Union – Review and Analysis*, International VAT Monitor, Nr. 32, 2021, S. 205. Vgl. Mitteilung der Kommission KOM(2009) 325 endgültig an das Europäische Parlament und den Rat über die Option der MwSt-Gruppe gemäß Artikel 11 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [ehemals Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie].
- 12 Urteil vom 12. Oktober 2016, Nigl u. a. (C?340/15, EU:C:2016:764, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung), Hervorhebung nur hier.
- 13 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. Januar 2000, Heerma (C?23/98, EU:C:2000:46, Rn. 18), und vom 18. Oktober 2007, van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, Rn. 23).
- 14 Hervorhebung nur hier.
- 15 Hervorhebung nur hier.
- 16 Hervorhebung nur hier.
- 17 Vgl. Urteil Larentia + Minerva (Rn. 45 und 46).
- 18 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 4. Oktober 2001, „Goed Wonen“ (C?326/99, EU:C:2001:506, Rn. 34), und vom 5. Juli 2012, DTZ Zadelhoff (C?259/11, EU:C:2012:423, Rn. 34).
- 19 Sterzinger, C., *Notwendige Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen in einen Organkreis*,

Umsatzsteuer-Rundschau, 2014, S. 139.

- 20 Vgl. entsprechend Urteil vom 26. Juni 2001, BECTU (C?173/99, EU:C:2001:356, Rn. 52 ff.).
- 21 Korf, R., *Organschaft – quo vadis*, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht, 2008, S. 179.
- 22 Vorschlag für eine Zweite Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten betreffend die Umsatzsteuern; hier: Struktur und Anwendungsmodalitäten des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (von der Kommission dem Rat vorgelegt) (KOM[65] 144 endg.).
- 23 Zweite Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, S. 1303).
- 24 Vgl. den zweiten Unterabschnitt zu Nr. 3.2 der Mitteilung der Kommission KOM(2009) 325 endgültig.
- 25 Urteil vom 22. Mai 2008, Ampliscientifica und Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, Rn. 20).
- 26 Urteil vom 17. September 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225, Rn. 29, 35 und 37 und Tenor).
- 27 Vgl. Fn. 8 und 9 der vorliegenden Schlussanträge.
- 28 Urteil vom 3. April 2008, J.C.M. Beheer (C?124/07, EU:C:2008:196, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. z. B. auch Urteile vom 7. September 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, Rn. 20), und vom 23. Oktober 2003, Kommission/Deutschland (C?109/02, EU:C:2003:586, Rn. 23).
- 29 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. November 2011, The Rank Group (C?259/10 und C?260/10, EU:C:2011:719, Rn. 46). Vgl. auch Urteil vom 17. Februar 2005, Linneweber und Akritidis (C?453/02 und C?462/02, EU:C:2005:92, Rn. 25).
- 30 Vgl. Schlussanträge von Generalanwalt Paolo Mengozzi vom 26. März 2015 in der Rechtssache Larentia + Minerva (C?108/14 und C?109/14, EU:C:2015:212, Nr. 80 bis 83).
- 31 Vorschlag der sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1973, C 80, S. 1).
- 32 Vgl. auch Urteil M-GmbH, Rn. 47.
- 33 Vgl. in diesem Sinne Urteil M-GmbH, Rn. 53.
- 34 Vgl. Urteil M-GmbH, Rn. 61 und die dort angeführte Rechtsprechung.