Jan Ole Luuk

Grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte

Aktuelle Chancen und Risiken der MWST-Planung für Schweizer Unternehmen mit Betriebsstätten in der EU

Die mehrwertsteuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen zwischen dem Hauptsitz eines Unternehmens und seinen Betriebsstätten (Filialen, Zweigniederlassungen) und den Betriebsstätten untereinander wirft eine Reihe problematischer Fragen auf [1]. Die Kernfrage lautet, ob solche unternehmensinternen Geschäftsvorfälle als nicht steuerbare Innenumsätze innerhalb eines Unternehmens oder als steuerbare Aussenumsätze zwischen selbständigen Steuersubjekten anzusehen sind.

1. Einleitung

1.1 Verwaltungspraxis der ESTV

Nach der publizierten Verwaltungspraxis der *Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV)* werden eine oder mehrere Betriebsstätten im grenzüberschreitenden Verkehr nicht als Betriebseinheit, sondern *je als selbständiges Steuersubjekt* behandelt. Der grenzüberschreitende Leistungsaustausch zwischen einer Betriebsstätte und dem Sitz der Gesellschaft ist demzufolge als Aussenumsatz zu behandeln [2]. Das Unternehmen wird mithin durch die Grenze geteilt [3]. Wäre die Verwaltungspraxis der ESTV allgemein anerkannt, so liesse sich wohl argumentieren, durch die Beschränkung der Unternehmenseinheit [4] auf die im Inland gelegenen Unternehmensteile werde das dem Wesen der *Mehrwertsteuer (MWST)* als Verbrauchssteuer entsprechende Prinzip verwirklicht, dass die MWST-Belastung in dem Land erfolgen soll, in dem die Dienstleistungen auch tatsächlich verbraucht werden.

Da aber die ganz überwiegende Mehrheit der EU-Mitgliedstaaten bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen zwischen dem Hauptsitz und seinen Betriebsstätten bisher davon ausgeht, dass es sich insoweit um *nicht steuerbare Innenumsätze* handelt [5], kann die Verwaltungspraxis der ESTV im grenzüberschreitenden Verhältnis zur EU insbesondere bei der grenzüberschreitenden Weitergabe von Fremdleistungen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätten sowohl zur *Doppelbesteuerung* als auch zur *Nicht-Besteuerung* führen.

1.1.1 Gestaltungsalternative 1: Nichtbesteuerung

Erbringt z. B. eine in der Schweiz ansässige Versicherungsgesellschaft (B) gegenüber ihrer deutschen *Betriebsstätte (BS)* IT-Dienstleistungen gegen Entgelt, die sie im Rahmen eines globalen Dienstleistungsvertrages von einer US-Gesellschaft (A) bezogen hat, führt der Schweizer Hauptsitz nach der Verwaltungspraxis der ESTV Dienstleistungen aus, die als ins Ausland erbrachte sog. Katalogleistungen im Sinne von Art. 14 Abs. 3 Bst. d MWSTG und vorbehaltlich des buch- und belegmässigen Nachweises gemäss Art. 20 Abs. 1 Satz 3 MWSTG nicht der Schweizer MWST unterliegen, aber gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. b in Verb. mit Abs. 3 Halbs. 2 MWSTG zum Abzug der Schweizer MWST auf dem Dienstleistungsbezug berechtigten [6].

Jan Ole Luuk, LL. M., Rechtsanwalt; Associate, Walder Wyss & Partner Rechtsanwälte, Zürich

Die deutsche Betriebsstätte ist hingegen nach der deutschen Verwaltungspraxis grundsätzlich nicht verpflichtet, die IT-Dienstleistungen unter Anwendung des sog. Reverse-Charge-Verfahrens gemäss Art. 21 Abs. 1 Buchst. b der Sechsten MWST-Richtlinie [7] zu versteuern, da es sich um nicht steuerbare Innenumsätze handelt [8]. Im Ergebnis bezieht die deutsche Betriebsstätte die IT-Dienstleistungen daher steuerfrei. Dies ist aus Sicht der MWST-Planung insbesondere deswegen interessant, weil die Betriebsstätte aufgrund ihrer ausgenommenen Verwendungsumsätze nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt wäre, wenn sie die IT-Dienstleistungen – in diesem Fall steuerpflichtig – direkt von der US-Gesellschaft beziehen würde (vgl. *Abbildung 1*).

1.1.2 Gestaltungsalternative 2: Doppelbesteuerung

In umgekehrter Richtung, d. h. beim Bezug von IT-Dienstleistungen über die deutsche Betriebsstätte und deren entgeltlicher Weitergabe an den Schweizer Hauptsitz, führt die Verwaltungspraxis der ESTV zu einer doppelten MWST-Belastung des Unternehmens.

Zum einen wird die deutsche Betriebsstätte mit der auf den als sog. Katalogleistungen im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Bst. e 3. Lemma der Sechsten MWST-Richtlinie [9] in Deutschland steuerbaren und steuerpflichtigen IT-Dienstleistungen der A lastenden MWST in Höhe von 16% belastet. Die deutsche Betriebsstätte ist insoweit gemäss

Art. 21 Abs. 1 Bst. b der Sechsten MWST-Richtlinie [10] Steuerschuldner der MWST, ohne jedoch zu einem entsprechenden Vorsteuerabzug berechtigt zu sein, da die zugrunde liegenden IT-Dienstleistungen (vom Schweizer Hauptsitz) für Versicherungsumsätze verwendet werden, die den Vorsteuerabzug ausschlössen, wenn sie in Deutschland ausgeführt würden (vgl. Art. 17 Abs. 3 Bst. a in Verb. mit Art. 13 Teil B Bst. a der Sechsten MWST-Richtlinie [11]). Zum anderen hat der Schweizer Hauptsitz gemäss Art. 10 Bst. a in Verb. mit Art. 14 Abs. 3 Bst. d und Art. 24 MWSTG den Bezug einer Dienstleistung von seiner deutschen Betriebsstätte zu versteuern, wobei MWST-Kosten in Höhe von weiteren 7,6% entstehen (vgl. *Abbbildung 2*) [12].

1.2 Aktuelle Rechtsentwicklung in der EU

Der nachfolgende Beitrag befasst sich mit der aktuellen Rechtsentwicklung in Gesetzgebung und Rechtsprechung – auf gemeinschaftsrechtlicher und nationaler Ebene – zur Frage der mehrwertsteuerlichen Behandlung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen zwischen dem Hauptsitz und seinen Betriebsstätten vor dem Hintergrund der Gestaltungsalternative 1 und zeigt, welche Konsequenzen (Chancen und Risiken) sich aus der weiteren Entwicklung für Schweizer Unternehmen mit Betriebsstätten in der EU ergeben.

2. EU: Änderung der Sechsten MWST-Richtlinie

2.1 Richtlinienvorschlag der EU-Kommission vom 23.12.2003

2.1.1 Richtlinienvorschlag COM(2003) 822

In ihrem Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Sechsten MWST-Richtlinie bezüglich des Ortes der Dienstleistung vom 23. Dezember 2003 [13] schlug die EU-Kommission u. a. vor, Art. 6 der Sechsten MWST-Richtlinie folgenden Absatz hinzufügen:

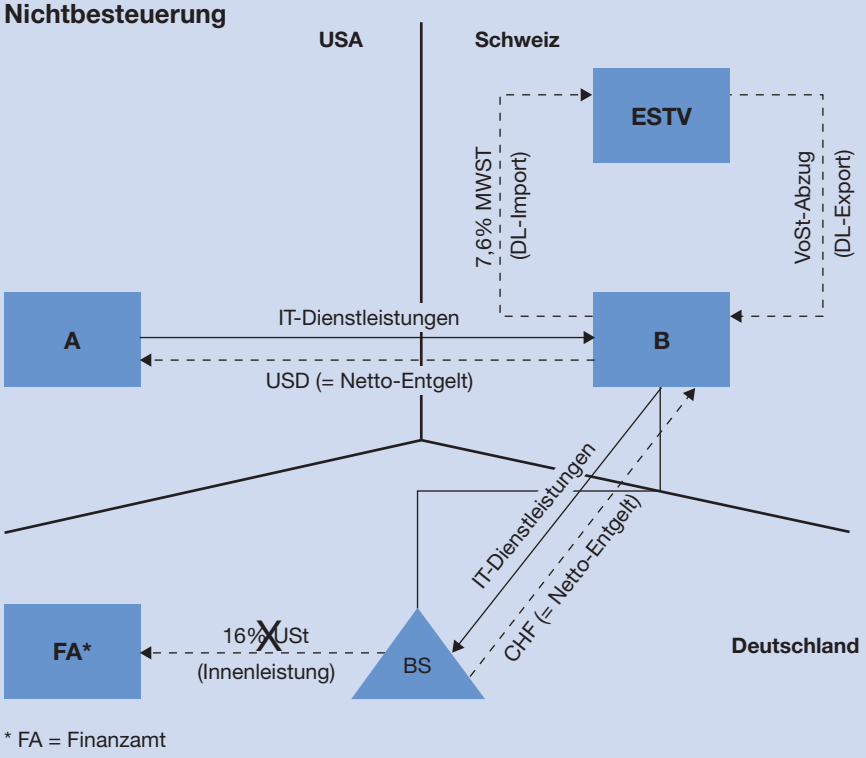
(6) Verfügt eine Rechtsperson über mehr als eine feste Niederlassung, so werden von diesen Niederlassungen untereinander erbrachte Dienstleistungen nicht als Dienstleistungen im Sinne dieser Richtlinie behandelt.

Die vorstehende Bestimmung sollte gemäss der neunten Begründungserwägung des Richtlinienvorschlags die Auffassung der EU-Kommission und der grossen Mehrheit der EU-Mitgliedstaaten [14] bestätigen. Danach unterliegen Dienstleistungen zwischen dem Hauptsitz eines Unternehmens und seinen Betriebsstätten und den Betriebsstätten untereinander als *nicht steuerbare Innenumsätze* nicht der MWST, wenn die betreffenden Niederlassungen Teil *ein und desselben Rechtsträgers* sind, und zwar unabhängig davon, ob die fraglichen Niederlassungen innerhalb eines EU-Mitgliedstaates oder in verschiedenen Ländern liegen [15].

Bei Annahme des Richtlinienvorschlags war sich die EU-Kommission bewusst, dass ihre Auffassung nicht von allen EU-Mitgliedstaaten geteilt wird. Die uneinheitliche Praxis habe im grenzüberschreitenden Zusammenhang häufig zu Rechtsunsicherheit und zu einer möglicherweise übermässigen Steuerbelastung bei nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen, namentlich im Bereich Finanzdienstleistungen, geführt [16]. Durch die Einführung einer spezifischen Bestimmung in Art. 6 Abs. 6 der Sechsten MWST-Richtlinie sollte diese Rechtsunsicherheit im Sinne einer Klarstellung, dass unternehmensinterne Dienstleistungen nicht der MWST unterliegen, beseitigt werden.

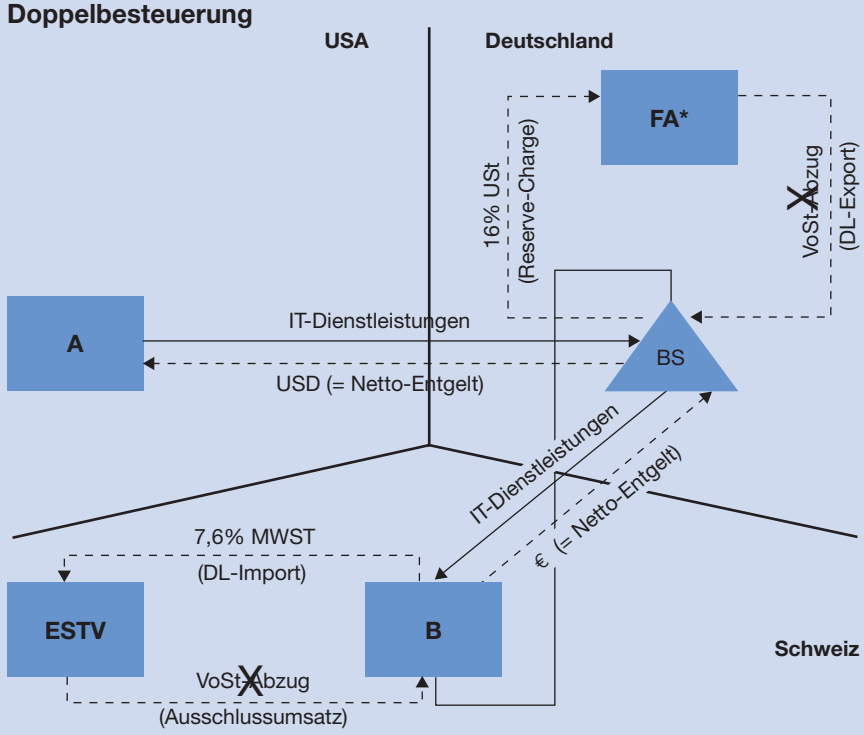
Der EU-Kommission war jedoch auch bekannt, dass es aufgrund der Ausnahme [17] von bestimmten Bereichen von der MWST eine gewisse Tendenz gibt, Dienstleistungen in EU-Mitgliedstaaten mit niedrigeren MWST-Sätzen [18] oder in Drittstaaten, wie die Schweiz, zu verlagern. Insbesondere könnten vorsteuerbelastete Dienstleistungen, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, namentlich weil sie für Zwecke einer von der Steuer ausgenommenen Leistung verwendet werden, in dem EU-Mitgliedstaat mit dem niedrigsten MWST-Satz oder einem Drittland erworben und anschliessend an Betriebsstätten in anderen EU-Mitgliedstaaten mit einer höheren MWST weitergegeben werden [19].

Abbildung 1
Nichtbesteuerung



* FA = Finanzamt

Abbildung 2
Doppelbesteuerung



* FA = Finanzamt

2.1.2 Europäisches Parlament und EWSA

Das Plenum des Europäischen Parlaments billigte am 20. April 2004 den Bericht des österreichischen Abgeordneten *Otmar Karas* zum Richtlinienvorschlag der EU-Kommission einstimmig in der vom Wirtschafts- und Währungsausschuss des Europäischen Parlaments am 6. April 2004 [20] verabschiedeten Form [21]. Ebenso erklärte sich der *Europäische Wirtschafts- und Sozialausschuss (EWSA)* in seiner Stellungnahme vom 28. April 2004 mit dem Richtlinienvorschlag einverstanden [22].

2.1.3 Kontroverse in der Arbeitsgruppe für Steuerfragen

Aus den bekannt gewordenen Beratungen der mit dem Kommissionsvorschlag befassten Arbeitsgruppe für Steuerfragen – Indirekte Steuern geht hervor, dass zwischen den Delegationen der 25 EU-Mitgliedstaaten in bezug auf den Richtlinienvorschlag zu Art. 6 Abs. 6 der Sechsten MWST-Richtlinie nur schwer Einigkeit erzielt werden konnte [23].

Kontrovers diskutiert wurde insbesondere,

– *ob* der Gefahr von Steuerumgehungen bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen zwischen dem Hauptsitz eines Unternehmens und seinen Betriebsstätten, die für vorsteuerschädliche Zwecke verwendet werden, durch Schaffung eines *Ausnahmetatbestandes* begegnet werden sollte und bejahendenfalls,

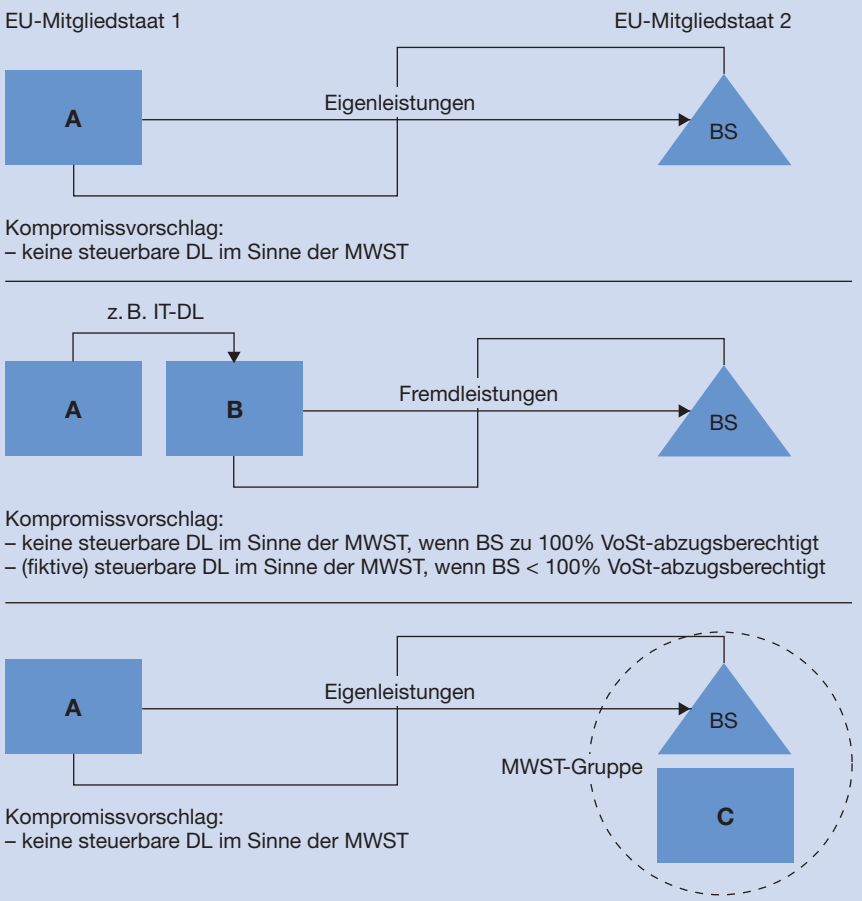
– *wie* ein solcher Ausnahmetatbestand zu *definieren* sei: Soll die Ausnahme von dem Grundsatz der Nichtsteuerbarkeit von unternehmensinternen Dienstleistungen auf die *Weitergabe von Fremdleistungen* beschränkt werden? Greift der Ausnahmetatbestand auch dann ein, wenn die *Vorsteuerabzugsquote* des Leistungsempfängers *mehr als 90% aber weniger als 100%* beträgt? Findet die Ausnahmebestimmung auch auf *MWST-Gruppen* Anwendung [24]? Wie ist im Fall der Annahme eines steuerbaren Umsatzes die *Bemessungsgrundlage* zu bestimmen?

Während bei grenzüberschreitenden *Eigenleistungen* ein solches Bedürfnis nicht als gegeben angesehen wurde, sprach sich eine Mehrheit der EU-Mitgliedstaaten bei der grenzüberschreitenden Weitergabe von *Fremdleistungen* zwischen Hauptsitz und seinen Betriebsstätten für die Einführung einer Ausnahme vom allgemeinen Grundsatz der Nichtsteuerbarkeit aus. Die Mehrheit der EU-Mitgliedstaaten liess sich hierbei von der Erwägung leiten, dass anderenfalls dem Missbrauch der gesetzlichen Regeln zur Bestimmung des Ortes der Dienstleistung durch nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigte Unternehmen oder deren Betriebsstätten, namentlich durch die *künstliche Verlagerung des Ortes der Dienstleistung* in ein Land mit einem niedrigeren MWST-Satz als dem des tatsächlichen Verbrauchs, nicht wirksam begegnet werden könne. Während die niederländische EU-Ratspräsidentschaft [25] im Hinblick auf die Reichweite des Ausnahmetatbestandes eine restriktive Auffassung vertrat (bei Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs ≤ 90%), war die Delegationsmehrheit wegen der daraus resultierenden praktischen und administrativen Probleme der Ansicht, dass die Ausnahmeregelung für alle *nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigten* Leistungsempfänger (bei Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs < 100%) gelten müsse.

2.1.4 Kompromissvorschlag der niederländischen EU-Ratspräsidentschaft

Wegen der Schwierigkeit, die Auffassung der EU-Mitgliedstaaten, welche sich für die uneingeschränkte Geltung des Grundsatzes der Nichtsteuerbarkeit von unternehmensinternen Dienstleistungen aussprachen, mit derjenigen der EU-Mitgliedstaaten, welche für einen gesetzlichen Regel-Ausnahme-Mechanismus plädierten, in Übereinstimmung zu bringen, legte die niederländische EU-Ratspräsidentschaft in der 2. Jahreshälfte 2004 einen neuen Textentwurf vor, welcher den Vorstellungen einer grossen Mehrheit der EU-Mitgliedstaaten entgegen kam. Danach ist der Ausnahmetatbestand – im Ergebnis die gemeinschaftsrechtliche *Fiktion* eines steuerbaren Aussenumsatzes zwischen dem Hauptsitz und seinen unselbstän-

Abbildung 3
Kompromissvorschlag



digen Unternehmensteilen – auf die *grenzüberschreitende Weitergabe von Fremdleistungen* beschränkt und kommt immer dann zur Anwendung, wenn der Leistungsempfänger *nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt* ist (vgl. *Abbildung 3*).

Die niederländische EU-Ratspräsidentschaft legte daher den folgenden modifizierten Richtlinienvorschlag zur Ergänzung von Art. 6 der Sechsten MWST-Richtlinie vor:

(6) Verfügt ein Steuerpflichtiger über einen Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit und eine oder mehrere feste Niederlassungen, welche Teil derselben Rechtsperson sind, so werden von dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und diesen Niederlassungen oder von diesen Niederlassungen untereinander erbrachte Dienstleistungen nicht als Dienstleistungen im Sinne dieses Artikels behandelt. *Als Dienstleistungen gelten jedoch die von einem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder einer festen Niederlassung bezogenen Dienstleistungen, die an einen Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung in einem anderen Land erbracht werden, in welchem die Tätigkeit, für welche die Dienstleistungen verwendet werden, oder die Dienstleistung selbst, nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.* [Hervorhebung durch den Verfasser] Dies gilt auch dann, wenn der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder die feste Niederlassung zusammen mit einer anderen Person als ein Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 behandelt werden.

Ferner sollte zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage in Art. 11 Abschn. A Abs. 1 der Sechsten MWST-Richtlinie ein weiterer Buchstabe eingefügt werden:

(e) bei den in Artikel 6 Absatz 6 genannten Umsätzen der Einkaufspreis für die Dienstleistungen oder mangels eines Einkaufspreises, der Normalwert [26] der erbrachten Dienstleistungen.

2.2 Ausblick

Sollte der Kompromissvorschlag von den EU-Mitgliedstaaten angenommen und im Rahmen der Richtlinie zur Änderung der Sechsten MWST-Richtlinie bezüglich des Ortes der Dienstleistung vom EU-Rat verabschiedet werden, hätte dies insbesondere in der Banken- und Versicherungsbranche *enorme mehrwertsteuerliche Auswirkungen* auf den zentralen Bezug von Dienstleistungen aufgrund von weltweit geltenden Verträgen durch den Hauptsitz und deren grenzüberschreitende Weitergabe (einschliesslich entsprechender Kostenumlagen) an seine Betriebsstätten in der EU.

Im Fall von sog. Katalogleistungen im Sinne des Art. 9 Abs. 2 Bst. e der Sechsten MWST-Richtlinie müssten die betroffenen Betriebsstätten, soweit sie aufgrund von ausgenommenen Verwendungsumsätzen nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wären, wenn sie die Dienstleistungen direkt bezogen hätten, im EU-Mitgliedstaat der Niederlassung einen *fiktiven* Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland unter Anwendung des insoweit obligatorischen Reverse-Charge-Verfahrens versteuern. Die dadurch entstehenden *MWST-Kosten* liegen je nach EU-Mitgliedstaat zwischen 15% und 25% des refakturierten Betrages [27]. Ob und in welchem Umfang die MWST als Vorsteuer zumindest teilweise abgezogen werden kann, hängt von dem für die fragliche Betriebsstätte geltenden Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs ab. Einer formkonformen Eingangsrechnung bedarf es insoweit allerdings nicht [28].

Der EU-Rat hat sich zuletzt im Rahmen der Tagung des Rates Wirtschaft und Finanzen (Ecofin-Rat) vom 6. bis 7. Dezember 2004 mit dem Richtlinienvorschlag befasst. Aus der offiziellen Pressemitteilung geht nicht hervor, ob der Kompromissvorschlag der niederländischen EU-Ratspräsidentschaft diskutiert wurde [29]. Nach inoffiziellen Verlautbarungen aus dem Umfeld der Generaldirektion Steuern und Zölle erscheint es gegenwärtig durchaus möglich, dass das Vorhaben einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung der Problematik der unternehmensinternen Dienstleistungen in Art. 6 Abs. 6 der Sechsten MWST-Richtlinie zugunsten einer zügigen Verabschiedung der Richtlinie im übrigen aufgegeben oder zu-

mindest der Ausgang des beim *Europäischen Gerichtshof (EuGH)* anhängigen Vorabentscheidungsverfahrens in der Rechtssache C-210/04 (FCE Bank plc) abgewartet wird.

Im Anschluss an einem am 3. Mai 2005 am Europa-Institut an der Universität Zürich gehaltenen Vortrag äusserte der luxemburgische Justiz-, Haushalts- und Verteidigungsminister *Luc Frieden* gegenüber dem Verfasser, dass der Richtlinienvorschlag sicher nicht mehr unter der luxemburgischen EU-Ratspräsidentschaft (noch bis zum 30. Juni 2005) verabschiedet wird. Auf der letzten offiziellen Tagung des Ecofin-Rates unter der luxemburgischen EU-Ratspräsidentschaft am 7. Juni 2005 wird der Richtlinienvorschlag nicht auf der Tagesordnung stehen, so dass die Beratungen über das Dossier frühestens unter der britischen EU-Ratspräsidentschaft [30] wieder aufgenommen werden.

«Sollte der Kompromissvorschlag von den EU-Mitgliedstaaten im EU-Rat verabschiedet werden, hätte dies insbesondere in der Banken- und Versicherungsbranche enorme mehrwertsteuerliche Auswirkungen.»

3. EuGH: Vorabentscheidungsverfahren C-210/04 (FCE Bank plc)

3.1 Italien: Vorlagebeschluss des Corte Suprema di Cassazione vom 18.02.2004 [31]

3.1.1 Ausgangssachverhalt

Eine UK-Gesellschaft, die FCE Bank plc, hat eine Filiale in Italien. Der Hauptsitz im Vereinigten Königreich nimmt eine Reihe von Head-Office-Funktionen wahr, darunter Management- und Beratungsdienstleistungen und weitere Dienstleistungen, welche als sog. Katalogleistungen im Sinne des Art. 9 Abs. 2 Bst. e der Sechsten MWST-Richtlinie unter das Bestimmungslandprinzip – in der Schweiz meist *Empfängerortsprinzip* [32] – fallen, und verrechnet die Kosten anteilsmässig an seine europäischen Filialen, einschliesslich derjenigen in Italien, weiter. Die italienische Filiale versteuerte die vom Hauptsitz bezogenen Dienstleistungen in Italien unter dem sog. Reverse-Charge-Verfahren gemäss Art. 21 Abs. 1 Bst. b der Sechsten MWST-Richtlinie zum Normalsatz in Höhe von 20% und, da sie im von der Steuer ausgenommenen Bereich tätig war, führte die nicht abzugsfähige MWST auch effektiv ab.

In der Folge beantragte FCE Bank plc gegenüber der italienischen Agenzia delle Entrate die Erstattung der insoweit von der Filiale entrichteten MWST mit dem Argument, der Hauptsitz und die Filiale seien ein und derselbe Steuerpflichtige und infolgedessen lägen die fraglichen Head-Office-Dienstleistungen als nicht steuerbare Innenumsätze ausserhalb des Anwendungsbereichs der MWST. Nach Ablehnung des Erstattungsanspruchs durch die Agenzia delle Entrate erhob FCE Bank plc Klage vor dem Gericht erster Instanz.

3.1.2 Entscheidungen der Vorinstanzen

Das Gericht der ersten Instanz entschied im Sinne des Steuerpflichtigen. Das Gericht der zweiten Instanz lehnte die daraufhin eingelegte Berufung des Ministerio dell'Economia e delle Finanze und der Agenzia delle Entrate ab. In seinen Entscheidungsgründen stellte das Gericht der zweiten Instanz darauf ab, dass FCE Bank plc lediglich die *tatsächlichen Kosten* an ihre italienische Filiale weiterbelastet hatte und aus diesem Grund die Head-Office-Dienstleistungen nicht als gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen angesehen werden könnten. Schliesslich legte das Ministerio dell'Economia e delle Finanze und die Agenzia delle Entrate beim Corte Suprema di Cassazione (Oberster Kassationsgerichtshof) Revision ein.

3.1.3 Erwägungen des Corte Suprema di Cassazione

3.1.3.1 Betriebsstätte als Steuersubjekt

Zunächst hielt der Corte Suprema di Cassazione fest, dass die Annahme, es handele sich im grenzüberschreitenden Verhältnis bei einer italienischen Filiale um ein vom Hauptsitz der FCE Bank plc getrennt zu behandelndes Steuersubjekt, auf der Prämisse beruht, dass zwischen dem Hauptsitz und der Filiale ein *aus mehrwertsteuerlicher Sicht relevantes Rechtsverhältnis* besteht. In diesem Zusammenhang verwies der Corte Suprema di Cassazione insbesondere auf das Urteil des EuGH in der *Rechtssache C-16/93 (Tolsma)*. Danach wird eine Dienstleistung nur dann gegen Entgelt erbracht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein *Rechtsverhältnis* besteht, in dessen Rahmen *gegenseitige Leistungen ausgetauscht* werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung darstellt [33].

Auf Grundlage einer zivil- und handelsrechtlichen Analyse kam der Corte Suprema di Cassazione zu dem Schluss, dass Betriebsstätten *keine eigene Rechtspersönlichkeit* haben, da sie mangels Fähigkeit, Zuordnungssubjekt von Rechten und Pflichten zu sein, als solche *nicht selbständig am Rechtsverkehr teilnehmen.* Abschliessend bemerkte der Corte Suprema di Cassazione jedoch – unter Bezugnahme auf die ertragssteuerliche Gewinnabgrenzung zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte nach dem OECD-Musterabkommen, des dazugehörigen Kommentars und des OECD-Diskussionspapiers betreffend die Gewinnermittlung von Betriebsstätten –, dass Kostenumlagen innerhalb eines Unternehmens von konkreten steuerlichen Vorschriften gesteuert werden und insofern das Bestehen eines *Kostenumlagevertrages*

oder eines anderen Rechtsverhältnisses, welches die Zuweisung von Kosten zwischen Hauptsitz und seinen Betriebsstätten bestimmt, als *gegenseitiges Rechtsverhältnis* im Sinne der EuGH-Rechtsprechung interpretiert werden könnte.

3.1.3.2 Dienstleistung «gegen Entgelt»

Ein weiterer vom Corte Suprema di Cassazione erörterter Aspekt war der Begriff des «Entgelts» im Sinne des Art. 2 Abs. 1 der Sechsten MWST-Richtlinie. Insoweit stellte sich nach Ansicht des Gerichts die Frage, ob die blosse Weiterbelastung von Kosten *ohne Aufschlag* als Entgelt angesehen werden kann und, falls diese Frage zu bejahen ist, ob dies auch für die *anteilige Weiterverrechnung* gilt. Der Corte Suprema di Cassazione kam nach Analyse der Rechtsprechung des EuGH zu dem Schluss, dass diese spezifische Frage zwar bisher nicht entschieden, wohl aber in einer Reihe von Entscheidungen der Grundsatz festgehalten worden ist, dass nur unentgeltliche Leistungen ausserhalb des Anwendungsbereichs der MWST liegen, während eine steuerpflichtige Dienstleistung anzunehmen ist, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Entgelt ein *unmittelbarer Zusammenhang* besteht [34].

3.1.3.3 Niederlassungsfreiheit

Schliesslich erwog der Corte Suprema di Cassazione, ob eine nationale Verwaltungspraxis, nach der die Dienstleistung dann als steuerbar angesehen wird, wenn Hauptsitz und Betriebsstätte in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten ansässig sind, mit der Niederlassungsfreiheit gemäss Art. 43 EGV [35] vereinbar ist.

3.1.4 Vorlagefragen

Auf Antrag der FCE Bank plc setzte der Corte Suprema di Cassazione das Verfahren aus und legte dem EuGH die folgenden drei Fragen zur Vorabentscheidung gemäss Art. 234 Abs. 3 EGV [36] vor:

a. Sind die Artikel 2 Nummer 1 und 9 Absatz 1 der Sechsten MWST-Richtlinie dahin auszulegen, dass die Filiale eines Unternehmens mit Sitz in einem anderen Staat (innerhalb oder ausserhalb der Europäischen Union) als selbständiger Steuerpflichtiger angesehen werden kann und damit ein Rechtsverhältnis zwischen den beiden Einheiten vorstellbar ist, das dazu führt, dass die Erbringung von Dienstleistungen durch den Stammbetrieb mehrwertsteuerpflichtig ist? Kann zur Bestimmung dieses Rechtsverhältnisses das Arm's-Length-Kriterium des Artikels 7 Absätze 2 und 3 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und des Abkommens vom 21. Oktober 1988 zwischen Italien, dem Vereinigten Königreich und Nordirland herangezogen werden? Ist im Fall eines Cost-Sharing-Agreement betreffend die Erbringung von Dienstleistungen für die Niederlassung ein Rechtsverhältnis vorstellbar? Welche Voraussetzungen gelten bejahendenfalls für das Bestehen eines solchen Rechtsverhältnisses? Bestimmt sich der Begriff des Rechtsverhältnisses nach dem nationalen Recht oder nach dem Gemeinschaftsrecht?

b. Kann die Rückbelastung der Filiale mit den Kosten solcher Dienstleistungen unabhängig von ihrem Umfang und von der Erzielung eines Unternehmensgewinns als Gegenleistung für die erbrachten Dienstleistungen im Sinne des Artikels 2 der Sechsten MWST-Richtlinie angesehen werden und, wenn ja, in welchem Umfang?

c. Verstösst, falls die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Stammbetrieb und Filiale grundsätzlich als mehrwertsteuerfrei anzusehen ist, weil der Empfänger nicht selbständig und deshalb kein Rechtsverhältnis zwischen den beiden Einheiten vorstellbar ist, eine nationale Verwaltungspraxis, nach der die Leistung dann als steuerbar angesehen wird, wenn der Stammbetrieb in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig ist, gegen die Niederlassungsfreiheit gemäss Artikel 43 EGV?

3.2 Stellungnahme

De lege ferenda, d. h. bei Geltung des neuen Art. 6 Abs. 6 der Sechsten MWST-Richtlinie, wäre die gemeinschaftsrechtliche Rechtslage klar. Die vom UK-Hauptsitz der FCE Bank plc der italienischen Filiale in Rechnung gestellten Head-Office-Kosten wären gemäss Art. 6 Abs. 6 Satz 1 der Sechsten MWST-Richtlinie als *nicht steuerbares Entgelt* anzusehen. Die italienische Filiale ist zwar nach den tatsächlichen Feststellungen des Gerichts erster Instanz nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Dies ist jedoch unbeachtlich, wenn man – wie hier unterstellt – davon ausgeht, dass die fraglichen Dienstleistungen nicht von Dritten bezogen, sondern vom Personal der FCE Bank plc selbst erbracht wurden. Für diesen Fall gilt der Grundsatz der Nichtsteuerbarkeit von unternehmensinternen Dienstleistungen *de lege ferenda* uneingeschränkt. Aber auch *de lege lata* sprechen aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht die besseren Argumente dafür, dass grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen dem Hauptsitz und seinen Betriebsstätten oder den Betriebsstätten untereinander als nicht steuerbare Innenleistungen zu qualifizieren sind:

Art. 4 der Sechsten MWST-Richtlinie enthält eine beschreibende Definition des «Steuerpflichtigen». Dieser gemeinschaftsrechtliche Begriff wird bei der Tatbestandsbeschreibung der sachlichen Steuerpflicht in Art. 2 der Sechsten MWST-Richtlinie und der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in Art. 17 der Sechsten MWST-Richtlinie mit demselben Inhalt verstanden [37]. In keiner dieser Bestimmungen werden Betriebsstätten («feste Niederlassungen») erwähnt.

Der Begriff «feste Niederlassung» wird in Art. 9 Abs. 1, Abs. 2 Bst. e und in Art. 26 Abs. 2 Satz 2 der Sechsten MWST-Richtlinie als gegenüber dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit *alternativer Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung* verwendet. Soweit die Erbringung einer Dienstleistung im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Sechsten MWST-Richtlinie einer festen Niederlassung des Steuerpflichtigen zuzurechnen ist, verlagert sich der Ort der Dienstleistung vom Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit (Hauptsitz) dorthin.

Bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen kann dies nach dem anwendbaren nationalen MWST-Recht zur Folge haben, dass sich der Steuerpflichtige über seine ausländische Betriebsstätte in einem anderen Land als dem Sitzmitgliedstaat unter einer lokalen MWST-Nummer registrieren und die lokale MWST abführen muss. Die mehrwertsteuerliche Erfassung des Steuerpflichtigen *über* seine ausländische Betriebsstätte und die Erteilung einer lokalen MWST-Nummer verleiht der Betriebsstätte jedoch *nicht den Status eines selbständigen Steuerpflichtigen* [38]. Eine multiple Steuersubjektivität ist dem Gemeinschaftsrecht fremd.

Besonders deutlich wird dies im Fall des sog. innergemeinschaftlichen Verbringens, d. h. dem *unternehmensinter-*

nen Verbringen von Gegenständen eines Unternehmens aus einem Unternehmensteil in einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen Unternehmensteil in einem anderen EU-Mitgliedstaat. In dieser Konstellation führt *ein und derselbe Steuerpflichtige* gemäss Art. 28a Abs. 5 Bst. b der Sechsten MWST-Richtlinie im Ursprungsland eine fiktive innergemeinschaftliche Lieferung aus und verwirklicht im Bestimmungsland einen fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerb, obwohl er in beiden EU-Mitgliedstaaten registrierungspflichtig ist [39]. Aus der *gemeinschaftsrechtlichen Fiktion einer innergemeinschaftlichen Lieferung* ist zu schliessen, dass die Unternehmenseinheit im Sinne *eines sämtliche Unternehmensteile umfassenden Steuersubjekts* durch die mehrwertsteuerliche Registrierung in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten nicht beeinflusst wird; anderenfalls wäre Art. 28a Abs. 5 Bst. b der Sechsten MWST-Richtlinie überflüssig.

Mangels einer entsprechenden *gemeinschaftsrechtlichen Fiktion einer Dienstleistung* für grenzüberschreitende «Dienstleistungen» zwischen Hauptsitz und seinen Betriebsstätten, können diese grenzüberschreitenden Vorgänge innerhalb eines Unternehmens aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht als entgeltliche, steuerbare Dienstleistungen beurteilt werden. Wie der EuGH in ständiger Rechtsprechung festgestellt hat, muss zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein *Rechtsverhältnis* bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden [40], und ein *unmittelbarer Zusammenhang* zwischen der ausgeführten Dienstleistung und dem erhaltenen Entgelt vorhanden sein [41]. Bei unternehmensinternen Dienstleistungen zwischen einem Unternehmensteil in einem EU-Mitgliedstaat und einem anderen Unternehmensteil in einem anderen EU-Mitgliedstaat besteht weder ein mehrwertsteuerlich relevantes Rechtsverhältnis noch kann von einer Dienstleistung «gegen Entgelt» gesprochen werden. Dies folgt aus dem Umstand, dass der Hauptsitz und seine unselbständigen Unternehmensteile *ein und dieselbe Rechtspersönlichkeit* besitzen. Ein Abweichen von dieser zivil- und handelsrechtlichen Selbstverständlichkeit wäre allenfalls bei Einführung einer gemeinschaftsrechtlichen *Dienstleistungsfiktion* möglich, wie dies in Art. 6 Abs. 6 Satz 2 der Sechsten MWST-Richtlinie de lege ferenda vorgesehen ist [42].

Es ist im übrigen unbestritten, dass *Art. 7 Abs. 2 OECD-Musterabkommen* und diesem nachgebildeten Abkom-

mensnormen eine Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte enthalten. Diese Bestimmungen sind aus mehrwertsteuerlicher Sicht jedoch unbeachtlich, da sie sich sowohl im OECD-Musterabkommen als auch in allen hier bekannten Länderabkommen ausschliesslich auf die ertragssteuerliche Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Btriebsstätte beziehen [43]. An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass die OECD jüngst mit den Arbeiten an einem Projekt zur Beseitigung der Probleme bei der *Verbrauchsbesteuerung* des internationalen Handels mit grenzüberschreitenden Dienstleistungen und immateriellen Gütern begonnen hat, in dessen Rahmen u. a. auch die Problematik der uneinheitlichen, mehrwertsteuerlichen Behandlung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätten und die daraus resultierenden Fälle der Doppelbesteuerung und der Nicht-Besteuerung aufgegriffen werden sollen [44].

3.3 Ausblick

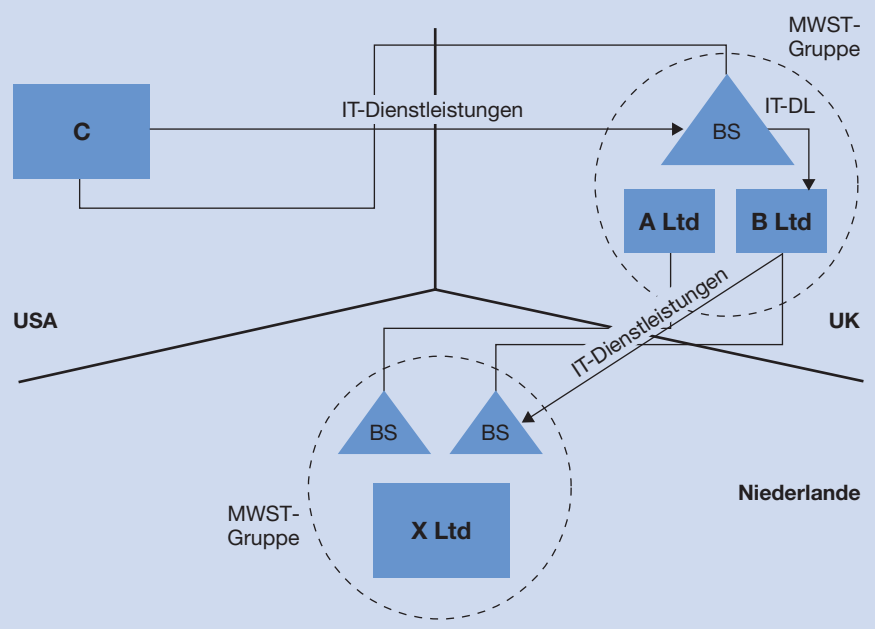
Aus Sicht der betroffenen Steuerpflichtigen ist zu hoffen, dass der EuGH in seiner Entscheidung der Rechtsfragen in der *Rechtssache C-210/04 (FCE Bank plc)* den Standpunkt der Nichtsteuerbarkeit von unternehmensinternen Dienstleistungen zwischen dem Hauptsitz und seinen Betriebsstätten bestätigen wird. Dies erscheint vor dem Hintergrund der vorstehenden Analyse des Gemeinschaftsrechts überwiegend wahrscheinlich.

Sollte der EuGH allerdings feststellen, dass Leistungsabgaben zwischen Hauptsitz und seinen Betriebsstätten als Dienstleistungen im Sinne der Sechsten MWST-Richtlinie zu qualifizieren sind, oder jedenfalls in Fällen der Weitergabe von Fremdleistungen, die von dem empfangenden Unternehmsteil für Tätigkeiten verwendet werden, die nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigen, so wären die mehrwertsteuerlichen Auswirkungen enorm.

Es steht ausser Frage, dass eine erhebliche Anzahl von Unternehmen in der Vergangenheit Dienstleistungen gegenüber ihren Betriebsstätten erbracht und verrechnet haben. Daher wäre zu fordern, dass der EuGH die *zeitliche Wirkung* eines Urteils zugunsten der Steuerbarkeit von grenzüberschreitenden Dienstleistungen zwischen Hauptsitz und seinen Betriebsstätten *auf zukünftige Geschäftsvorfälle begrenzt* [45]. Sollte der EuGH seiner Entscheidung hingegen Wirkung auch für die Vergangenheit zusprechen, so könnten die Steuerbehörden in den betroffenen EU-Mitgliedstaaten grundsätzlich die bisher nicht bezahlte MWST nacherheben, soweit noch keine Verjährung der Steuerforderung eingetreten ist.

Die Bedeutung des EuGH-Urteils in der *Rechtssache C-210/04 (FCE Bank plc)* für die zukünftige Besteuerung von Dienstleistungen zwischen Hauptsitz und seinen Betriebsstätten hängt davon ab, ob der neue Art. 6 Abs. 6 der Sechsten MWST-Richtlinie ohne einen Ausnahmetatbestand (ursprüngliche Fassung), mit einem Ausnahmetatbestand (Kompromissvorschlag der niederländischen EU-Ratspräsidentschaft), oder überhaupt nicht verabschiedet wird.

Abbildung 4
Gerichtspraxis Niederlande



4. Aus der Gerichtspraxis der EU-Mitgliedstaaten

4.1 Niederlande: Urteil des Hoge Raad der Nederlanden vom 14.06.2002 [46]

4.1.1 Ausgangssachverhalt

Zwei UK-Gesellschaften, die A Ltd. und B Ltd., haben jeweils eine Betriebsstätte in den Niederlanden. Diese Betriebsstätten sind Teil einer MWST-Gruppe in den Niederlanden, deren Gruppenträgerin die X Ltd. ist. Die UK-Gesellschaften ihrerseits bilden mit einer UK-Betriebsstätte der US-Gesellschaft C eine MWST-Gruppe im Vereinigten Königreich. Sämtliche Unternehmen sind Teil eines internationalen Konzerns, der im Versicherungswesen tätig ist.

Die US-Gesellschaft C ist weltweit für die Computer- und Informationssysteme verantwortlich und erbringt an den gesamten Konzern IT-Dienstleistungen. Kosten, welche der US-Gesellschaft im Zusammenhang mit der Leistungserbringung gegenüber einem bestimmten Konzernteil entstehen, werden an die betroffene Konzerngesellschaft weiterbelastet. In bezug auf die europäischen

Teile des Konzerns ist die UK-Betriebsstätte für die Umlage der IT-Kosten verantwortlich. Eine der Konzerngesellschaften, an welche entsprechende Kosten weiterverrechnet werden, ist die B Ltd. Da aber ein Teil der IT-Kosten durch die niederländische Betriebsstätte der B Ltd. veranlasst ist, wird der entsprechende Kostenanteil von B Ltd. an die Betriebsstätte weiterbelastet (vgl. *Abbildung 4*).

4.1.2 Auffassung der Steuerverwaltung

Die niederländische Steuerverwaltung ist der Auffassung, dass dieser letzte Vorgang – Weiterverrechnung von IT-Kosten durch die B Ltd. an ihre niederländische Betriebsstätte – als sog. Katalogleistung gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. e der Sechsten MWST-Richtlinie der niederländischen MWST in Höhe von 19% (Normalsatz) unterliegt, da die *niederländische MWST-Gruppe der X Ltd.,* zu welcher die Betriebsstätte gehört, und die *UK-MWST-Gruppe,* zu welcher der Hauptsitz der B Ltd. gehört, aus mehrwertsteuerlicher Sicht als *selbständige* Unternehmenseinheiten zu betrachten seien.

4.1.3 Entscheidung des Hoge Raad

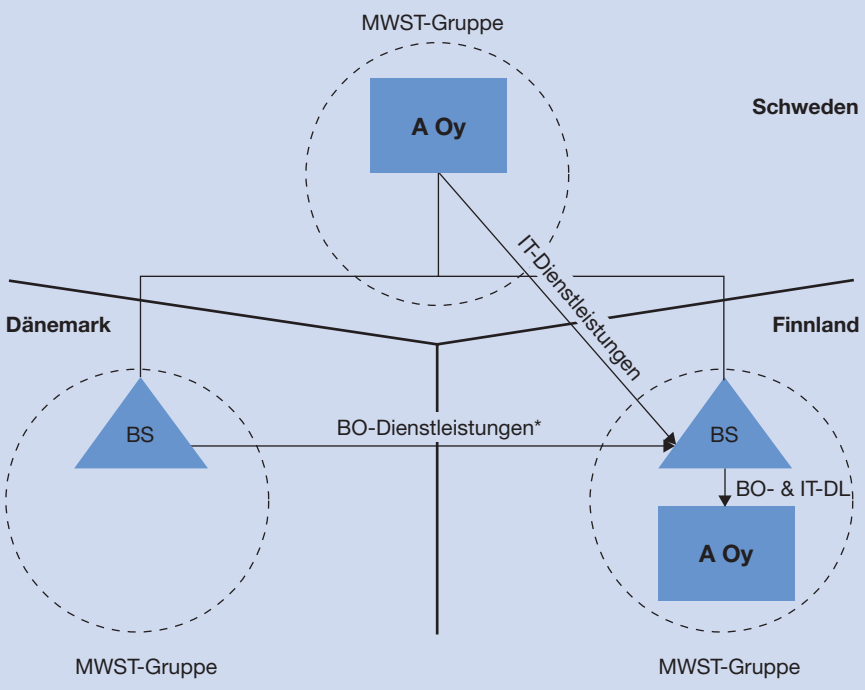
Der Hoge Raad (Oberste Gerichtshof) der Niederlande entschied entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung, wohl aber im Einklang mit den Anträgen des Generalanwalts *Peter J. Wattel,* dass die Weiterverrechnung von Kosten durch den ausländischen Hauptsitz der B Ltd. an seine niederländische Betriebsstätte aus mehrwertsteuerlicher Sicht einen *nicht steuerbaren Innenumsatz* darstellt.

Die niederländische Betriebsstätte und der UK-Hauptsitz der B Ltd. seien *ein und dieselbe Rechtsperson,* so dass aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht von einer steuerbaren Dienstleistung gegen Entgelt gesprochen werden könne. Weder aus dem Wortlaut noch aus der Entstehungsgeschichte des MWST-Gesetzes könne ferner geschlossen werden, dass ein ausländischer Hauptsitz und seine niederländische Betriebsstätte nicht Teil einer MWST-Gruppe sein können. Die niederländische Betriebsstätte der B Ltd. sei vielmehr unter Einschluss ihres ausländischen Hauptsitzes Teil der niederländischen MWST-Gruppe, mit der Folge, dass auch Dienstleistungen zwischen der ausländischen MWST-Gruppe und der niederländischen MWST-Gruppe als nicht steuerbare Innenumsätze anzusehen sind [47].

4.1.4 Zusammenfassung

Im Ergebnis war die niederländische MWST-Gruppe, welche durch die Gruppenträgerin X Ltd. repräsentiert wurde, nicht verpflichtet, die niederländische MWST in Höhe von 19% (Normalsatz) unter dem sog. Reverse-Charge-Verfahren zu deklarieren und abzuführen. Hätte der Hoge Raad im Sinne der niederländischen Steuerverwaltung entschieden, so wäre die MWST als nicht oder nur anteilig abzugsfähige Vorsteuer wegen ganz oder teilweiser Verwendung der IT-Dienstleistungen für von der Steuer ausgenommene Versicherungsumsätze zu einem Bestandteil der Kosten geworden.

Abbildung 5
Gerichtspraxis Finnland



* Back-Office-Dienstleistungen

4.2 Finnland: Urteil des Korkein Hallinto-Oikeus vom 23.12.2004 [48]

4.2.1 Ausgangssachverhalt

Eine schwedische Gesellschaft, die X AB, hat eine Betriebsstätte in Finnland. Diese Betriebsstätte ist zusammen mit einer finnischen Gesellschaft, der A Oy, Teil einer finnischen MWST-Gruppe. Die X AB hat ebenfalls eine Betriebsstätte in Dänemark, die wiederum Teil einer dänischen MWST-Gruppe ist. Die X AB selbst ist Teil einer MWST-Gruppe in Schweden. Sämtliche Unternehmen sind Teil eines internationalen Konzerns, der im Finanzbereich tätig ist.

IT-Dienstleistungen werden für den gesamten Konzern von der X AB erbracht. Die X AB belastet der finnischen Betriebsstätte diejenigen IT-Kosten weiter, welche der Betriebsstätte und der A Oy zugewiesen werden. Ferner werden Back-Office-Dienstleistungen von Dänemark aus erbracht. Die dänische Betriebsstätte der X AB verrechnet der finnischen Betriebsstätte denjenigen Anteil der Back-Office-Ko-

sten weiter, welcher der Betriebsstätte und der A Oy zugewiesen wird. Schliesslich stellt die finnische Betriebsstätte der X AB der A Oy den auf sie entfallenden Kostenanteil der IT- und Back-Office-Dienstleistungen in Rechnung (vgl. *Abbildung 5*).

4.2.2 Entscheidung des Korkein Hallinto-Oikeus

Der finnische Korkein Hallinto-Oikeus (Oberste Verwaltungsgerichtshof) stellte fest, dass weder das finnische MWST-Gesetz noch die Sechste MWST-Richtlinie eine besondere Bestimmung betreffend die mehrwertsteuerliche Behandlung von Dienstleistungen zwischen Hauptsitz und seinen Betriebsstätten und den Betriebsstätten eines Rechtsträgers untereinander enthalten. Daher sei es unklar, ob derartige unternehmensinterne Dienstleistungen aus mehrwertsteuerlicher Sicht als steuerbare Dienstleistungen gegen Entgelt zu qualifizieren seien.

Wegen des Fehlens besonderer, mehrwertsteuergesetzlicher Bestimmungen müsse die Beurteilung grundsätzlich an die *zivilrechtlichen Verhältnisse* anknüpfen. Da aber unternehmensinterne Dienstleistungen und Kostenumlagen aus zivilrechtlicher Sicht nicht als Leistungsbeziehung anerkannt werden – es fehlt insoweit mangels rechtlicher Selbständigkeit der Betriebsstätten an einem Rechtsverhältnis, vermöge dessen der eine Unternehmensteil zur Erbringung der Dienstleistung und der andere Unternehmensteil zur Entrichtung eines Entgelts verpflichtet ist – und zudem keine zwingenden Gründe für eine vom Zivilrecht abweichende mehrwertsteuerliche Beurteilung vorgetragen worden seien, entschied der Korkein Hallinto-Oikeus, dass sowohl die IT-Dienstleistungen des schwedischen Hauptsitzes der X AB als auch die Back-Office-Dienstleistungen der dänischen Betriebsstätte aus mehrwertsteuerlicher Sicht *unbeachtlich* sind.

Dass der schwedische Hauptsitz der X AB, die dänische Betriebsstätte und die finnische Betriebsstätte jeweils im Land der Niederlassung zu einer MWST-Gruppe gehörten, hielt der Korkein Hallinto-Oikeus nicht für entscheidungserheblich.

4.2.3 Zusammenfassung

Im Ergebnis war die finnische MWST-Gruppe, welche durch den Gruppenträger A Oy repräsentiert wurde, nicht verpflichtet, die finnische MWST in Höhe von 22% (Normalsatz) unter dem sog. Reverse-Charge-Verfahren zu deklarieren und abzuführen. Hätte der Korkein Hallinto-Oikeus anders entschieden, so wäre die MWST als nicht oder nur anteilig abzugsfähige Vorsteuer wegen ganz oder teilweiser Verwendung der IT- und Back-Office-Dienstleistungen für von der Steuer ausgenommene Finanzumsätze zu einem Bestandteil der Kosten geworden.

4.3 Stellungnahme

In beiden Fällen aus der nationalen Gerichtspraxis der Niederlande und Finnlands ermöglichte eine umsichtige MWST-Planung der betroffenen Konzerne – namentlich die Nutzung von grenzüberschreitenden Betriebsstättenstrukturen sowie der Gruppenbesteuerung [49] – den Bezug von Dienstleistungen, die ganz oder teilweise für vorsteuerschädliche Versicherungs- und Finanzumsätze verwendet wurden, ohne dass den betroffenen Unternehmen MWST-Kosten entstanden.

Wer dies vorschnell als vermeintlichen Gestaltungsmissbrauch und Steuerumgehung kritisiert, verkennt, dass es meist rein *wirtschaftliche und sonst beachtliche aussersteuerliche Gründe* sind, die – wie in dem vom finnischen Korkein Hallinto-Oikeus entschiedenen Fall – zur Schaffung von sog. Shared-Services-Zentren führen. In vielen Konzernen gibt es Prozesse und Funktionen, die sich – wie z. B. Back-Office und IT-Support – in den einzelnen Gesellschaften regelmässig wiederholen und sich somit für eine zentrale Zusammenfassung in einer Shared-Service-Einheit eignen, wobei die Kostenvorteile durch Skaleneffekte, Standardisierung und Spezialisierung und nicht zuletzt die Fokussierung auf das Kerngeschäft klar im Vordergrund stehen.

Ferner ist zu berücksichtigen, dass der grösste Anteil der Kosten für die Erbringung der unternehmensinternen Dienstleistungen Personalkosten sind, die als solche nicht der MWST unterliegen sollten, während beim internen Outsourcing durch zentrale Zusammenfassung von Personal in einer Shared-Service-Einheit die MWST im von der Steuer ausgenommenen Bereich der Banken und Versicherungen zu einem bedeutenden Kostenfaktor zu werden droht.

5. Fazit

Sollte die Richtlinie zur Änderung der Sechsten MWST-Richtlinie bezüglich des Ortes der Dienstleistung vom EU-Rat einschliesslich des neuen Art. 6 Abs. 6 der Sechsten MWST-Richtlinie in der Fassung des Kompromissvorschlags der niederländischen EU-Ratspräsidentschaft verabschiedet werden, hätte dies insbesondere in der Banken- und Versicherungsbranche weitreichende Auswirkungen auf den zentralen Bezug von Dienstleistungen aufgrund von weltweit geltenden Verträgen durch den Hauptsitz und deren grenzüberschreitende Weitergabe an seine Betriebsstätten in der EU.

In diesem Fall müssten die betroffenen Betriebsstätten, soweit sie aufgrund von ausgenommenen Verwendungsumsätzen nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt gewesen wären, wenn sie die Dienstleistungen direkt bezogen hätten, im EU-Mitgliedstaat der Niederlassung einen fiktiven Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland versteuern. Die dadurch entstehenden *MWST-Kosten* liegen je nach EU-Mitgliedstaat *zwischen 15 und 25%* des refakturierten Betrages.

Aus Sicht der betroffenen Steuerpflichtigen ist zu hoffen, dass der EuGH in seiner Entscheidung der Rechtsfragen in der *Rechtssache C-210/04 (FCE Bank plc)* den Standpunkt der Nichtsteuerbarkeit von unternehmensinternen «Dienstleistungen» zwischen dem Hauptsitz und seinen Betriebsstätten bestätigen wird. Dies erscheint überwiegend wahrscheinlich.

Sollte der EuGH allerdings feststellen, dass Leistungsabgaben zwischen Hauptsitz und seinen Betriebsstätten als Dienstleistungen im Sinne der Sechsten MWST-Richtlinie zu qualifizieren

sind, oder jedenfalls in Fällen der Weitergabe von Fremdleistungen, die von dem empfangenden Unternehmensteil für Tätigkeiten verwendet werden, die nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigen, so wären die mehrwertsteuerlichen Auswirkungen enorm.

In diesem Fall wäre zu fordern, dass der EuGH die *zeitliche Wirkung* eines Urteils zugunsten der Steuerbarkeit von grenzüberschreitenden Dienstleistungen zwischen Hauptsitz und seinen Betriebsstätten *auf zukünftige Geschäftsvorfälle begrenzt.* Anderenfalls könnten die Steuerbehörden in den betroffenen EU-Mitgliedstaaten grundsätzlich die bisher nicht bezahlte MWST nach erheben, soweit noch keine Verjährung der Steuerforderung eingetreten ist.

Die Bedeutung des EuGH-Urteils in der *Rechtssache C-210/04 (FCE Bank plc)* für die zukünftige Besteuerung von Dienstleistungen zwischen Hauptsitz und seinen Betriebsstätten hängt davon ab, ob der neue Art. 6 Abs. 6 der Sechsten MWST-Richtlinie ohne einen Ausnahmetatbestand (ursprüngliche Fassung), mit einem Ausnahmetatbestand (Kompromissvorschlag der niederländischen EU-Ratspräsidentschaft), oder überhaupt nicht verabschiedet wird.

Vor allem global ausgerichtete Schweizer Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten, die im von der Steuer ausgenommenen Bereich der Banken und Versicherungen tätig sind, müssen die weitere Rechtsentwicklung umsichtig verfolgen und ggf. zur Vermeidung erheblicher MWST-Kosten bestehende Strukturen anpassen.

Anmerkungen

1 Auf die einzelnen Elemente des mehrwertsteuerlichen Betriebsstättenbegriffs soll hier nicht weiter eingegangen werden. Vgl. zur Verwaltungspraxis der ESTV: Merkblatt Nr. 06 – Merkblatt über grenzüberschreitende Dienstleistungen; Abgrenzung Lieferung/Dienstleistung (nachfolgend: Merkblatt Nr. 06), Ziff. 1.4 und zum Begriff der «festen Niederlassung» im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Sechsten MWST-Richtlinie: EuGH, Urteil vom 04.07.1985 – Rs. 168/84 (Berkholz), Slg. 1985, 2251 = UR 1985, 226 Rz. 17, 18; Urteil vom 02.05.1996 – Rs. C-231/94 (Faaborg-Gelting-Linien), Slg. 1996, 2395 = UR 1996, 220 = UVR 1996, 169 Rz. 16, 17; Urteil vom 20.02.1997 – Rs. C-260/95 (DFDS), Slg. 1997 I-1005, UR 1997, 179 = UVR 1997, 172 Rz. 19, 20; Urteil vom 17.07.1997 – Rs. C-190/95 (ARO Lease), Slg. 1997, I-4383 = UR 1998, 185 Rz. 15, 16; Urteil vom 07.05.1998 Rs. C-390/96 (Lease Plan), Slg. 1998, I-2553 = UR 1998, 343 Rz. 24, 26.

2 So ausdrücklich Merkblatt Nr. 06, Ziff. 1.5 Buchst. b. In diesem Sinne auch: Branchenbroschüre Nr. 12 – Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine, Ziff. 6; Branchenbroschüre Nr. 14 – Finanzbereich (nachfolgend: Branchenbroschüre Nr. 14), Ziff. 2.2; Branchenbroschüre Nr. 15 – Versicherungswesen, Ziff. 2.7.1.

3 Kritisch zur gleichlautenden Praxis der ESTV unter der MWSTV: Kuhn, S./Bürgy, D., Betriebsstätte und Offshore-Gesellschaft – ungelöste Problematik in der Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen, ST 1997, 729 ff. und Molino, M., Die Tragweite des Betriebsstättenbegriffs im Hinblick auf die MWST, ST 1999, 1121 ff.

4 Der von der deutschen Gerichtspraxis entwickelte und in § 2 Abs. 2 Satz 1 des deutschen Umsatzsteuergesetzes (UStG) kodifizierte Begriff der «Unternehmenseinheit» besagt, dass ein Steuerpflichtiger stets nur ein Unternehmen haben kann, das ohne räumliche Begrenzung alle Betriebe des Steuerpflichtigen umfasst. Der Steuerpflichtige kann insoweit zwar mehrere Betriebe (Betriebsstätten) aber nur ein Unternehmen haben. Danach ist ein Leistungsaustausch zwischen dem Unternehmen (Hauptsitz) und seinen unselbständigen Teilen (Betriebsstätten) oder zwischen den unselbständigen Betriebsteilen untereinander ausgeschlossen. Vgl. dazu Stadie, H., in: Rau/Dürrwächter (Hrsg.), Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 8. A., Köln 1997 (Loseblattwerk, einschliesslich 120. Ergänzungslieferung ‹Dezember 2004›), § 2 Rz. 487 ff.

5 Zu diesen EU-Mitgliedstaaten gehören Belgien, Deutschland, Finnland, Frankreich, Luxemburg, die Niederlande, Österreich, Spanien und das Vereinigte Königreich; a. A. sind Griechenland, Italien (widersprüchlich) und Portugal.

6 Dies gilt im Finanzbereich auch bei Anwendung der branchenspezifischen Vorsteuerpauschale für Banken, soweit es sich um einen sog. branchenfremden Bereich im Sinne von Ziff. 7.1 der Branchenbroschüre Nr. 14 handelt.

7 Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1997 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABI. EU Nr. L 145 vom 13.06.1997, 1); zuletzt geändert durch (Anpassungs-)Richtlinie 2004/66/EG vom 26.04.2004 wegen des Beitritts der Tschechischen Republik, Estlands, Zyperns, Lettlands, Litauens, Ungarns, Maltas, Polens, Sloweniens und der Slowakei (ABI. EU Nr. L 168 vom 01.05.2004, 35).

8 Vgl. Abschnitt 21a Abs. 2 der deutschen Umsatzsteuer-Richtlinien 2005. Eine rechtsmissbräuchliche und damit ggf. mehrwertsteuerlich unbeachtliche Zwischenschaltung des Schweizer Hauptsitzes im Sinne von § 42 Abs. 1 der deutschen Abgabenordnung (AO) könnte allenfalls angenommen werden, wenn für den Bezug der IT-Dienstleistungen über den Schweizer Hauptsitz wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe nicht steuerlicher Art fehlen. Als wirtschaftlicher Grund kommt im Beispielsfall die Kostensenkung durch Abschluss eines weltweit geltenden Vertrages zwischen dem Schweizer Hauptsitz und dem US-Dienstleistungsanbieter in Betracht.

9 Vgl. § 3a Abs. 4 Nr. 4, 5 in Verb. mit Abs. 3 Satz 2 des deutschen UStG.

10 Vgl. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 in Verb. mit Abs. 2 des deutschen UStG.

11 Vgl. § 15 Abs. 2 Nr. 2 in Verb. mit § 4 Nr. 10 des deutschen UStG.

12 Vgl. Branchenbroschüre Nr. 15 – Versicherungswesen, Ziff. 2.7.1.

13 Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Ortes der Dienstleistung vom 23.12.2003 – KOM(2003) 822 endgültig – 2003/0329 (CNS), CELEX-Nr. 52003PC0822.

14 Siehe supra Anmerkung 5.

15 Entgeltlich erbrachte Dienstleistungen zwischen Einrichtungen mit jeweils eigener Rechtspersönlichkeit, wie z. B. zwischen dem Hauptsitz eines Unternehmens und einer 100%igen Tochtergesellschaft, unterliegen hingegen nach einhelliger Auffassung der MWST.

16 Dieser Punkt und der daraus folgende Regelungsbedarf wurde in einer Reihe von Stellungnahmen im Rahmen der öffentlichen Konsultation angesprochen (vgl. Generaldirektion Steuern und Zollunion, Ergebnisbericht über die Konsultation der GD TAXUD: MWST – Ort der Dienstleistung vom 12.09. 2003 – TAXUD C3 2357, Ziff. 3.2, 6 [http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/common/consultations/tax/index_de.htm]).

17 Der Verfasser verwendet durchgehend den in der Schweiz üblichen Terminus «von der Steuer ausgenommenen Umsatz» zur Bezeichnung eines vorsteuerschädlichen Verwendungsumsatzes. In Deutschland wird insoweit meist von «steuerfreien (Ausschluss-) Umsätzen», in Österreich von «unecht steuerbefreiten Umsätzen» gesprochen.

18 Das Steuersatzgefälle (Normalsatz) in der EU reicht von 15% in Luxemburg und Zypern bis 25% in Dänemark, Schweden und Ungarn. 15% ist der gemeinschaftsrechtliche Mindestnormalsatz gemäss Art. 12 Abs. 3 Bst. a der Sechsten MWST-Richtlinie (vgl. dazu aktuell: Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Geltungsdauer des Mindestnormalsatzes vom 14. 04. 2005 – KOM[2005] 136 endgültig – 2005/0051 [CNS], CELEX-Nr. 52005PC0136).

19 Die EU-Kommission versprach, die Lage diesbezüglich weiter zu beobachten und ggf. im Rahmen von spezifischen Vorschlägen zu den einzelnen von der Steuer ausgenommenen Sektoren tätig zu werden. Vgl. in dieser Richtung: Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich bestimmter Massnahmen zur Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer, zur Unterstützung der Bekämpfung der Steuerhinterziehung und -umgehung und zur Aufhebung bestimmter Ent-

scheidungen über die Genehmigung von Ausnahmeregelungen vom 16.03.2005 – KOM (2005) 89 endgültig – 2005/0019 (CNS), CELEX-Nr. 52005PC0089.

20 Europäisches Parlament, Ausschuss für Wirtschaft und Währung, Bericht über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (KOM[2003] 822 endgültig – C5-0026/2004 – 2003/0329 [CNS]) vom 06.04.2004 (online abrufbar auf der offiziellen Website: http://www.europarl.eu.int/home/default_de.htm).

21 Bulletin der EU 4-2004, Binnenmarkt 1.3.48 (online abrufbar auf der offiziellen Website: http://europa.eu.int/abc/doc/off/bull/de/200404/p103048.htm).

22 Europäischer Wirtschafts- und Sozialausschuss, Stellungnahme zu dem «Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Ortes der Dienstleistung», ABl. EU Nr. C 117 vom 30.04.2004, 15.

23 Vgl. Corput, W., Transactions between Main Offices and their Fixed Establishments, IVM 2004, 414 ff.

24 Namentlich in Irland steht die Steuerverwaltung insoweit auf dem Standpunkt, dass durch die Bildung einer MWST-Gruppe aus mehrwertsteuerlicher Sicht ein neues Steuersubjekt entsteht, welchem sämtliche Ausgangs- und Eingangsleistungen der Gruppenmitglieder zugerechnet werden, mit der Folge, dass grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen Hauptsitz und seinen Betriebsstätten bei bestehender MWST-Gruppe *steuerbare Aussenumsätze* darstellen (vgl. Revenue [Irland], VAT and Financial Services, Ziff. 9.12). Im Vereinigten Königreich vertritt HM Customs & Excise – seit dem 18.04.2005 infolge behördlicher Zusammenlegung mit dem Inland Revenue: HM Customs & Revenue – vor dem Hintergrund vermeintlicher MWST-Umgehungen im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung demgegenüber die Auffassung, dass sog. Katalogleistungen im Sinne des Art. 9 Abs. 2 Bst. e der Sechsten MWST-Richtlinie, welche das Mitglied einer inländischen MWST-Gruppe von ihrer ausländischen Betriebsstätte steuerfrei bezieht und (neben weiteren Voraussetzungen) an ein anderes Mitglied der MWST-Gruppe weitergibt, keine Gruppen-Innenumsätze darstellen, sondern steuerbare Dienstleistungen (vgl. dazu insbesondere HM Customs & Excise, Notice 700/2 – Group and divisional registration, Ziff. 2.9 und 7.5; Statement of Practice on Schedule 9A of the Value Added Tax Act 1994: VAT avoidance – Groups of companies; Notice 700/8 – Disclosure of VAT avoidance schemes, Ziff. 5.7). Während das irische Revenue im Fall der Gruppenbesteuerung eine steuerbare Dienstleistung zwischen der MWST-Gruppe und dem Hauptsitz bzw. der Betriebsstätte annimmt, hebt HM Customs & Excise bei angenommener Steuerumgehung die mehrwertsteuerlichen Folgen der Gruppenbesteuerung bei gruppeninterner Weitergabe der steuerfrei bezogenen Dienstleistungen auf.

25 Vom 01.07. bis 31.12.2004.

26 Unter «Normalwert» ist nach der Legaldefinition des Art. 11 Teil A Abs. 1 Unterabs. 2 der Sechsten MWST-Richtlinie alles zu verstehen, was der Leistungsempfänger auf der Stufe, auf der der Umsatz bewirkt wird, an einen selbständigen Leistungserbringer im Inland zu dem Zeitpunkt, zu dem der Umsatz bewirkt wird, unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zahlen müsste, um die gleiche Leistung zu erhalten.

27 Vgl. Anmerkung 18.

28 EuGH, Urteil vom 01.04.2004 – Rs. C-90/02 (Bockemühl), IStR 2004, 458 = UR 2004, 367 = UVR 2004, 197; vgl. dazu Verfasser, Dienstleistungsbezüge aus dem Ausland – Vorsteuerabzug ohne Rechnung?, FStR 2004, 287 ff.

29 Vgl. offizielle Pressemitteilung des EU-Rates vom 07.12.2004 – C/04/339.

30 Vom 01.07. bis 31.12.2005.

31 Corte Supreme di Cassazione (Italien), Beschluss vom 18.02.2004 in dem Rechtsstreit Ministerio dell'Economia e delle Finanze und Agenzia delle Entrate gegen FCE (Ford Credit Europe) Bank plc – Aktenzeichen des EuGH: Rs. C-210/04, ABl. EU Nr. C 190 vom 24.06.2004, 6; vgl. dazu auch Russo, R./Zanotti, E., VAT Personality of Fixed Establishments: Preliminary Ruling Requested from ECJ, IVM 2004, 333 ff.

32 Vgl. Merkblatt Nr. 06, Ziff. 3.2.5.

33 EuGH, Urteil vom 03.03.1994 – Rs. C-16/93 (Tolsma), Slg. 1994, I-743 = UR 1994, 399 = HFR 1994, 357 Rz. 14; Urteil vom 05.06.1997 – Rs. C-2/95 (SDC), Slg. 1997, I-3017 = UR 1998, 64 = UVR 1997, 288 Rz. 45; Urteil vom 26.06.2003 – Rs. C-305/01 (MKG), Slg. 2003, I-6729 = UR 2003, 399 = IStR 2003, 488 Rz. 47.

34 Vgl. EuGH, Urteil vom 08.03.1988 – Rs. 102/86 (Apple and Pear), Slg. 1988, I-1443 = UR 1989, 275 Rz. 12; Urteil vom 16.10.1997 – Rs. C-258/95 (Fillibeck), Slg. 1997, I-5577 = UR 1998, 61 = UVR 1997, 430 Rz. 12; Urteil vom 21.03.2002 – Rs. C-174/00 (Kennemer), Slg. 2002, I-3293 = UR 2002, 320 = UVR 2002, 154 Rz. 39; EuGH, Urteil vom 26.06.2003 – Rs. C-305/01 (MKG), Slg. 2003, I-6729 = UR 2003, 399 = IStR 2003, 488 Rz. 50.

35 Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 07.02.1992 (ABl. EU Nr. C 191 vom 29.07.1992, 1) in der Fassung des Vertrages von Nizza vom 26.02.2001 (ABl. EU Nr. C 80 vom 10.03.2001, 1); zuletzt geändert durch EU-Beitrittsakte 2003 vom 16.04.2003 (ABl. EU Nr. L 236 vom 23.09.2003, 33).

36 Bei Zweifeln über die Auslegung der EG-Richtlinien hat das nationale Gericht eines EU-Mitgliedstaats nach Art. 234 Abs. 3 EGV eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen. Der EuGH entscheidet über die Auslegung der EG-Richtlinie, nicht über die Auslegung des nationalen Rechts.

37 Vgl. EuGH, Urteil vom 20.06.1991 – Rs. C-60/90 (Polysar), Slg. 1991, I-3111 = UR 1993, 119 Rz. 10.

38 So nachdrücklich auch Russo, R./Zanotti, E., VAT Personality of Fixed Establishments, IVM 2004, 236 (241).

39 Vgl. Terra, B./Kajus, J., A Guide to the European VAT Directives, Volume 1: Introduction to European VAT and other indirect taxes, IBFD Amsterdam 2005, 551.

40 Vgl. Nachweise in Anmerkung 33.

41 Vgl. Nachweise in Anmerkung 34.

42 Vgl. supra Ziff. 2.1.4.

43 Vgl. Bornheim, W., Besonderheiten der Umsatzsteuerplanung bei Betriebsstätten und Zweigniederlassungen, UStB 2001, 125 [128].

44 Vgl. OECD, The Application of Consumption Taxes to the Trade in International Services and Intangibles, Bericht vom 30.06.2004 (online abrufbar auf der offiziellen Website: http://www.oecd.org/dataoecd/56/36/32997184.pdf); vgl. dazu auch OECD, Cross-border Services, IVM 2004, 451 f.

45 Vgl. zur zeitlichen Wirkung von Auslegungsurteilen: EuGH, Urteil vom 17.02.2005 – Rs. C-453/02 und C-462/02 (Linneweber), UR 2005, 194 Rz. 41, 42.

46 Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande), Urteil vom 14.06.2002 – Rs. 35976 (Fida 20014262); vgl. dazu auch Ravensbergen, H. P./Heezen, J., VAT group treatment – Territorial restrictions – Fixed establishments, IVM 2002, 538.

47 Ob diese – wohl obiter dictum – gemachte Aussage zu den Wirkungen der Gruppenbesteuerung zutreffend ist, kann vor dem Hintergrund des Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten MWST-Richtlinie («… im Inland ansässige Personen […] zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln») bezweifelt werden. Richtig ist, dass der Begriff des Unternehmens durch die Gruppenbesteuerung nicht berührt wird und daher grenzüberschreitende Vorgänge innerhalb des – isoliert gesehenen – Unternehmens der B Ltd. nicht steuerbare unternehmensinterne Vorgänge bleiben. Die Betriebsstätte hat insofern einen Doppelcharakter, d. h. sie bleibt auch bei Gruppenbesteuerung Teil des Unternehmens ihres Inhabers (vgl. Birkenfeld, W., Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, 3. A., Köln 1998 [Loseblattwerk einschliesslich 36. Ergänzungslieferung ‹Dezember 2004›], § 38 Rz. 8).

48 Korkein Hallinto-Oikeus (Finnland), Urteil vom 23.12.2004 – Rs. 3497/2/02 – 3365 (online abrufbar auf der offiziellen Website: http://www.kho.fi/paatokset/29284.htm); vgl. dazu auch Salomaa, P., Supplies between Branches and their Head Office, IVM 2005, 77 f.

49 Vgl. Anmerkung 24 zu den aktuellen MWST-Risiken im Vereinigten Königreich und Irland.