

---

# **PwC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht**

Band 3

**Herausgegeben von**

K.-D. Drüen, Düsseldorf, Deutschland

D. Gosch, Hamburg, Deutschland

J. Lüdicke, Hamburg, Deutschland

A. Schnitger, Berlin, Deutschland

Unternehmenssteuerrecht und Internationales Steuerrecht befinden sich in einem steten Wandel. Neue Probleme und Fragestellungen beschäftigen die Praxis, Rechtsfragen erfordern Entscheidungen der Rechtsprechung. Die vorliegende Reihe hat zum Ziel, einen Beitrag zur (rechts-)wissenschaftlichen Diskussion auf diesem Gebiet zu leisten. In ihr werden von den Herausgebern ausgewählte Dissertationen, Habilitationsschriften und sonstige wissenschaftliche Arbeiten zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht veröffentlicht.

**Herausgegeben von**

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen  
Heinrich-Heine-Universität  
Düsseldorf

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke  
PricewaterhouseCoopers AG,  
Universität Hamburg

Prof. Dr. Dietmar Gosch  
Vorsitzender Richter am  
Bundesfinanzhof,  
Christian-Albrecht-Universität zu Kiel,  
Hamburg

Dr. Arne Schnitger  
PricewaterhouseCoopers AG  
Berlin

---

Julian Boor

# Die Gruppenbesteuerung im harmonisierten Mehrwertsteuerrecht

Analyse unter Berücksichtigung der unionsrechtlichen Vorgaben für das deutsche Organschaftsrecht

 Springer Gabler

Julian Boor  
Hamburg, Deutschland

Dissertation Universität Bonn, 2013

ISBN 978-3-658-06136-4

ISBN 978-3-658-06137-1 (eBook)

DOI 10.1007/978-3-658-06137-1

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden 2014

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer Gabler ist eine Marke von Springer DE. Springer DE ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.  
[www.springer-gabler.de](http://www.springer-gabler.de)

Meinen Eltern

# Geleitwort

Die Besteuerung von Unternehmen ist ohne Berücksichtigung der internationalen Bezüge nicht mehr denkbar. Dieser seit einigen Jahren unbestreitbare Befund schlägt sich zunehmend in Verwaltungsanweisungen, Gerichtsurteilen und im steuerlichen Schrifttum nieder. Dennoch erscheinen etliche steuerliche Vorschriften noch immer sehr binnenbezogen und unternehmenssteuerliche Fragestellungen werden im fachlichen Diskurs auch heute noch unter Ausblendung ihrer grenzüberschreitenden Dimensionen erörtert.

Diese Schriftenreihe hat sich zum Ziel gesetzt, die vielfältigen Aspekte der Besteuerung von Unternehmen insbesondere im internationalen Kontext zu beleuchten. Denn die Herausgeber haben die Hoffnung nicht aufgegeben, dass die qualitätsvolle wissenschaftliche Vertiefung steuerlicher Fragen langfristig der Rechtsentwicklung und damit auch der Rechtsstaatlichkeit im Steuerrecht zu Gute kommt. Das Bewusstsein hierfür gerade auch bei der nachwachsenden Generation zu wecken oder zu bestärken, ist angesichts der üblichen Klagen über den (un-)systematischen Zustand des Steuerrechts ein weiteres Anliegen der Schriftenreihe.

In diesem Sinne bietet die Schriftenreihe nicht nur, aber in besonderem Maße jungen Steuerwissenschaftlern die Möglichkeit, ihre wissenschaftlichen Arbeiten einem breiteren Publikum vorzustellen. Sie soll als ein Forum für überdurchschnittliche Dissertationen, Habilitationsschriften und vergleichbare Monografien dienen, welche sich mit dem Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht beschäftigen.

PwC fühlt sich als Prüfungs- und Beratungsunternehmen den genannten Zielen ebenso wie der Förderung junger Talente auf ihrem praktischen oder wissenschaftlichen Weg in die steuerlichen Berufe verpflichtet. Daher übernimmt PwC die Kosten der Drucklegung und einer angemessenen Verbreitung der Schriften.

Über die Aufnahme von Arbeiten in die Schriftenreihe entscheiden die Herausgeber. Sie erbitten Bewerbungen jeweils bis Ende Mai und November an [STEUERSCHRIFTEN@de.pwc.com](mailto:STEUERSCHRIFTEN@de.pwc.com) oder

PricewaterhouseCoopers AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Herrn Dr. Arne Schnitger  
Lise-Meitner-Straße 1  
10589 Berlin

Wir hoffen, dass die in der Schriftenreihe erscheinenden Arbeiten Denkanstöße geben und zu einer weiteren Befruchtung der wissenschaftlichen Diskussion im Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht beitragen werden.

*Berlin, Düsseldorf und Hamburg, 1. April 2014*

*Die Herausgeber*

# Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2013 von der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn als Dissertation angenommen. Änderungen in Rechtsprechung und Literatur konnten bis Januar 2014 berücksichtigt werden.

Anlass dieser Untersuchung bildet eine jüngst unternommene Initiative der Europäischen Kommission, erstmals den autoritativen Gehalt des europäischen Gruppenbesteuerungsrechts herauszustellen und diesem mittels der Vertragsverletzungsklage in den Mitgliedstaaten Geltung zu verschaffen. Die vorliegende Arbeit unternimmt daher den Versuch einer umfassenden Auslegung des Gruppenbesteuerungsrechts der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und untersucht dessen rechtliche Auswirkungen auf die mitgliedstaatlichen Gruppenbesteuerungsstatute im Allgemeinen sowie auf das deutsche Organschaftsrecht im Besonderen.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater Herrn Professor Dr. Rainer Hüttemann. Er hat mir während der Entstehung dieser Arbeit stets uneingeschränkt zur Verfügung gestanden und die Diskussion mit ihm war von unschätzbarem Wert. Herrn Professor Dr. Matthias Schmidt-Preuß danke ich für die zügige Anfertigung des Zweitgutachtens.

Ich danke den Herausgebern der PwC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht Herrn Professor Dr. Klaus-Dieter Drüen, Herrn Professor Dr. Dietmar Gosch, Herrn Professor Dr. Jürgen Lüdicke und Herrn Dr. Arne Schnitger für die Aufnahme der Arbeit in diese Schriftenreihe. Der PricewaterhouseCoopers AG danke ich für die großzügige Übernahme der Druckkosten.

Mein tief empfundener Dank gilt meinen Eltern, die mir dieses Promotionsvorhaben ermöglicht und mich stets nach Kräften unterstützt haben. Mein besonderer Dank gilt außerdem Frau Anna Terner. Erst ihr unermüdlicher Beistand hat dieser Arbeit den Weg geebnet.

Julian Raphael Boor



# Inhaltsverzeichnis

<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>XVII</b>
<b>Einleitung</b> .....	<b>1</b>
<b>Teil 1 Die Entwicklung des Rechts der Mehrwertsteuergruppen</b> .....	<b>3</b>
<b>Teil 2 Die Gruppenbesteuerung gemäß Art. 11 MwStSystRL</b> .....	<b>7</b>
A. Vorüberlegungen .....	7
I. Erforderlichkeit einer unionsautonomen Auslegung des Art. 11 MwStSystRL .....	7
1. Verweis auf die „Organschaft“ .....	9
2. Mitgliedstaatenwahlrecht .....	10
3. Unbestimmte Rechtsbegriffe .....	13
II. Grundsätze der Auslegung .....	13
B. Auslegung des Art. 11 MwStSystRL .....	15
I. Objektive Voraussetzungen der Gruppenmitgliedschaft: gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen .....	15
1. Länderberichte .....	17
2. Definitionsvorschlag der Kommission .....	19
3. Zweck der Gruppenbesteuerung .....	20
4. Konkretisierung des Regelungszwecks durch übergeordnete Prinzipien des Unionsrechts .....	21
a) Gleichbehandlung ein- und mehrstufiger Unternehmen .....	23
b) Belastungsneutrale Erfassung von gesellschaftsrechtlich überlagerten Vermögenszuwendungen zwischen verbundenen Personen .....	25
5. Auslegung der Beziehungsmerkmale .....	28
a) Finanzielle Beziehungen .....	29
aa) Gegenstand der finanziellen Beziehungen .....	29
bb) Umfang der Beteiligung .....	29
b) Organisatorische Beziehungen .....	31
c) Wirtschaftliche Beziehungen .....	32
II. Subjektive Voraussetzungen der Gruppenmitgliedschaft .....	32
1. Länderberichte .....	32

2.	Originäre Steuerpflicht aller Mitglieder .....	34
a)	Grundlagen.....	34
b)	Auffassung der Kommission.....	34
c)	Schlussanträge des Generalanwalts .....	35
d)	Rechtsprechung des EuGH .....	36
e)	Stellungnahme .....	38
3.	Sonstige Beschränkungen.....	40
a)	Grundlagen.....	40
b)	Auffassung der Kommission.....	40
c)	Rechtsprechung des EuGH .....	40
d)	Stellungnahme .....	41
III.	Rechtsfolge der Gruppenbesteuerung .....	41
1.	Länderberichte .....	41
2.	Grundlagen .....	43
3.	Die Gruppe als Steuersubjekt.....	43
4.	Rechnungen.....	45
5.	Mehrwertsteueridentifikationsnummern der Gruppenmitglieder ...	45
6.	Beitritt und Austritt .....	46
a)	Kein steuerbarer Umsatz .....	46
b)	Anpassung des Vorsteuerabzugs.....	47
7.	Haftung.....	48
IV.	Räumlicher Anwendungsbereich der Gruppenbesteuerung.....	48
1.	Im Gebiet des optierenden Mitgliedstaats ansässige Personen.....	49
a)	Vorüberlegungen .....	49
b)	Rechtsfolgen der Anerkennung grenzüberschreitender Steuergruppen.....	50
aa)	Grenzüberschreitende Umsatzzurechnung an die Steuergruppe .....	51
bb)	Steuerlast der Unternehmer .....	54
(1)	Lieferungen.....	55
(a)	Ohne Gruppenbesteuerung.....	55
(b)	Die MwSt-Gruppe wird unter gleichen Voraus- setzungen im Ursprungs- und Empfängerstaat anerkannt .....	56
(c)	Die MwSt-Gruppe wird nur im Ursprungsstaat anerkannt .....	56

(d)	Die MwSt-Gruppe wird nur im Empfängerstaat anerkannt .....	57
(e)	Ergebnis .....	57
(2)	Dienstleistungen .....	57
(a)	Ohne Gruppenbesteuerung.....	58
(b)	Die MwSt-Gruppe wird unter gleichen Voraussetzungen im Ursprungs- und Empfängerstaat anerkannt .....	59
(c)	Die MwSt-Gruppe wird nur im Ursprungsstaat anerkannt .....	60
(d)	Die MwSt-Gruppe wird nur im Empfängerstaat anerkannt .....	61
(e)	Ergebnis .....	61
cc)	Steueraufteilung zwischen den Mitgliedstaaten .....	62
dd)	Unionsweiter Pro-rata-Satz .....	64
ee)	Ergebnis .....	65
c)	Folgerungen für die Auslegung der Inlandsbeschränkung .....	66
d)	Grenzüberschreitende Vorgänge innerhalb gruppenangehöriger Unternehmen .....	68
e)	Ergebnis .....	70
2.	Primärrechtswidrigkeit der Inlandsbegrenzung .....	70
a)	Bestimmung der einschlägigen Grundfreiheit.....	71
b)	Beschränkung der Niederlassungsfreiheit .....	72
aa)	Ungleichbehandlung .....	72
bb)	Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder des Gesellschaftssitzes .....	73
c)	Rechtfertigung.....	75
aa)	Rechtfertigungsgründe .....	75
bb)	Verhältnismäßigkeit .....	79
(1)	Eignung.....	79
(2)	Erforderlichkeit .....	80
d)	Ergebnis .....	81
V.	Fakultative oder obligatorische Gruppenmitgliedschaft.....	82
1.	Länderberichte .....	82
2.	Auffassung der Kommission .....	83
3.	Rechtsprechung des EuGH .....	83
4.	Stellungnahme .....	83
VI.	Konsultationspflicht.....	84

VII. Maßnahmen zur Vorbeugung von Steuer-hinterziehungen oder -umgehungen, Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL.....	85
1. Grundlagen .....	85
2. Anwendungsbereich .....	87
C. Pflicht zur vollständigen Umsetzung .....	88
I. Grundlagen .....	88
II. Auffassung der Kommission .....	89
III. Schlussanträge des Generalanwalts .....	90
IV. Rechtsprechung des EuGH .....	91
V. Folgerungen und Stellungnahme .....	94
D. Rechtsschutzmöglichkeiten bei unionsrechtswidriger Beschränkung des Zugangs zur Gruppenbesteuerung .....	97
I. Unmittelbare Wirkung des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL.....	97
1. Grundlagen .....	97
2. Rechtsprechung des EuGH .....	98
3. Stellungnahme .....	101
II. Nichtanwendung gleichheitswidriger Umsetzungsbestimmungen....	102
1. Vorüberlegungen: die Rechtsprechung des BFH.....	102
2. Primärrechtliche Dimension des Neutralitätsgebots .....	103
3. EuGH-Rechtsprechung zur Unanwendbarkeit nationalen Rechts bei gleichheitswidriger Richtlinienumsetzung .....	104
4. Bedeutung dieser Rechtsprechung für Art. 11 MwStSystRL .....	105
5. Anwendungsbereich des Gleichbehandlungsgebots.....	107
E. Exkurs: Gruppenbesteuerung ohne Umsetzung des Art. 11 MwStSystRL? .....	108
I. Rechtsprechung des EuGH .....	108
II. Folgerungen .....	109
<b>Teil 3 Das deutsche Organschaftsrecht im Lichte des Art. 11 MwStSystRL.....</b>	<b>111</b>
A. Struktur und Entwicklung des Organschaftsrechts.....	111
B. Objektive Voraussetzungen der Organschaft: Eingliederung .....	113
I. Grundlagen .....	113
1. Darstellung des deutschen Rechts.....	113
2. Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht.....	114

- II. Finanzielle Eingliederung..... 114
  - 1. Darstellung des deutschen Rechts..... 114
  - 2. Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht..... 115
- III. Organisatorische Eingliederung..... 116
  - 1. Darstellung des deutschen Rechts..... 116
  - 2. Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht..... 118
- IV. Wirtschaftliche Eingliederung ..... 118
  - 1. Darstellung des deutschen Rechts..... 118
  - 2. Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht..... 119
- C. Subjektive Voraussetzungen der Organschaft..... 119
  - I. Unternehmereigenschaft ..... 119
    - 1. Darstellung des deutschen Rechts..... 119
    - 2. Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht..... 120
  - II. Rechtsform..... 120
    - 1. Beschränkung auf juristische Personen ..... 120
    - 2. Richtlinienkonforme Auslegung ..... 122
    - 3. Unanwendbarkeit der Beschränkung auf juristische Personen..... 124
      - a) Vergleichbarkeit..... 124
      - b) Rechtfertigung der Ungleichbehandlung..... 125
      - c) Wahlrecht..... 126
- D. Rechtsfolgen der Organschaft..... 128
  - I. Organschaftswirkungen ..... 128
    - 1. Darstellung des deutschen Rechts..... 128
    - 2. Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht..... 129
  - II. Haftung der Organgesellschaft..... 130
    - 1. Darstellung des deutschen Rechts..... 130
    - 2. Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht..... 131
- E. Räumlicher Anwendungsbereich der Organschaft: im Inland  
gelegene Unternehmensteile..... 134
  - I. Darstellung des deutschen Rechts..... 134
  - II. Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht..... 135
- F. Die Zwangsorganschaft im Lichte des Unionsrechts..... 136

- Teil 4 Änderungsvorschlag ..... 141**
- A. Kein Mitgliedstaatenwahlrecht..... 142
- B. Gruppenbesteuerung nur auf Antrag ..... 145
- C. Objektive Voraussetzungen der Gruppenmitgliedschaft ..... 147
- D. Subjektive Voraussetzung der Gruppenmitgliedschaft..... 148
- E. Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung ..... 148
- F. Räumlicher Anwendungsbereich ..... 148
- I. Grenzüberschreitende Steuergruppen..... 148
- II. Rechtsfolgen des Art. 27a MwStSystRL n. F..... 149
  - 1. Die MwSt-Gruppe wird unter gleichen Voraussetzungen  
im Ursprungs- und Empfängerstaat anerkannt ..... 149
  - 2. Die MwSt-Gruppe wird nur im Ursprungsstaat anerkannt ..... 149
  - 3. Die MwSt-Gruppe wird nur im Empfängerstaat anerkannt..... 149
  - 4. Die Innenleistung unterfällt einer Steuerbefreiung ..... 150
  - 5. Ergebnis ..... 150
- G. Keine Konsultationspflicht..... 150
- H. Maßnahmen zur Vorbeugung von Steuerhinterziehungen ..... 150
- Schlussbetrachtung..... 151**
- Literaturverzeichnis ..... 155**

# Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
A.a.O.	am angegebenen Ort
Abl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
arg. ex	argumentum ex
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
B2B	business to business
BB	Betriebs-Berater
BBK	Buchführung-Bilanz-Kostenrechnung
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, die nicht in der amtlichen Sammlung des BFH veröffentlicht werden
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BT Sten. Ber.	Stenografische Berichte des Bundestages
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksachen
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BvR	Aktenzeichen einer Verfassungsbeschwerde zum Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise

d. h.	das heißt
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
dies.	dieselben
DStBl.	Deutsches Steuerblatt
DStJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft
endg.	endgültig
ESTG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
EuG	Gericht der Europäischen Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union / Europäischer Gerichtshof
EuGHE	Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs
EuR	Zeitschrift Europarecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH-Stpr	GmbH-Steuerpraxis
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GRCh	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GStB	Gestaltende Steuerberatung
h.L.	herrschende Lehre
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
i. S. v.	im Sinne von



i. V. m.	in Verbindung mit
INF	Information über Steuer und Wirtschaft
IStR	Internationales Steuerrecht
IVM	International VAT Monitor
JuS	Juristische Schulung
KFR	Kommentierte Finanzrechtsprechung
KG	Kommanditgesellschaft
KOM	Kommission
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MüKo	Münchener Kommentar
MwSt	Mehrwertsteuer
MwStSystRL	Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsblätter
OFD	Oberfinanzdirektion
öffentl.-rechtl.	öffentlich-rechtlich
oHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OVGSt	Sammlung der Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts
Ratsdok.	Ratsdokument
Reg.-Begr.	Regierungsbegründung
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S.	Seite
s.	siehe
Slg.	Sammlung

# Einleitung

Gemäß Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten Regelungen schaffen, aufgrund derer mehrere rechtlich selbstständige Personen zusammen als ein Steuerpflichtiger behandelt werden. Dieser Steuerpflichtige wird ausweislich der Gesetzesmaterialien als „Mehrwertsteuer-Gruppe“ bezeichnet.<sup>1</sup> Von dem Wahlrecht des Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL haben zum gegenwärtigen Zeitpunkt 17 Mitgliedstaaten Gebrauch gemacht.<sup>2</sup> Im Juli 2009 veröffentlichte die Europäische Kommission<sup>3</sup> eine Mitteilung, in welcher sie auf die inhomogene Umsetzung der Gruppenbesteuerungsoption in den Mitgliedstaaten hinwies und ihre Auffassung zur Auslegung des Art. 11 MwStSystRL darlegte.<sup>4</sup> Gestützt auf diese Auffassung erhob die Kommission Vertragsverletzungsklagen vor dem EuGH gegen sieben Mitgliedstaaten.<sup>5</sup> Die Gruppenbesteuerungsoption ist zudem Gegenstand der Kommissionsmitteilung „Zur Zukunft der Mehrwertsteuer“ aus dem Dezember 2011.<sup>6</sup>

Sowohl in den Vertragsverletzungsverfahren als auch in den Mitteilungen von 2009 und 2011 lässt die Kommission die Absicht erkennen, in Zukunft strenger

---

<sup>1</sup> Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG v. 16.03.2005, KOM (2005) 89 endg., S.5.

<sup>2</sup> Belgien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Irland, Lettland, die Niederlande, Österreich, Rumänien, Schweden, Slowakei, Spanien, Ungarn, die Tschechische Republik, das Vereinigte Königreich und Zypern; Übersicht bei *van der Corput/Annacondia*, EU VAT Compass, 443f.

<sup>3</sup> Nachfolgend: Kommission.

<sup>4</sup> Mitteilung der Kommission 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“ v. 02.07.2009 – KOM(2009) 325 endg.

<sup>5</sup> Pressemitteilungen der Kommission v. 20.11.2009, IP/09/1768 und v. 24.06.2010, IP/10/795. Verklagt wurden: Dänemark, Finnland, Irland, die Niederlande, Schweden, die Tschechische Republik und das Vereinigte Königreich.

<sup>6</sup> Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss „zur Zukunft der Mehrwertsteuer – Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, das auf den Binnenmarkt zugeschnitten ist“ v. 06.12.2011 – KOM(2011) 851 endg., Kapitel 6; vorbereitend: „Grünbuch über die Zukunft der Mehrwertsteuer – Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System“ v. 01.12.2010 – KOM(2010) 695 endg., Kapitel 5.3.3.2.

auf eine Vereinheitlichung der nationalen Gruppenstatute nach Maßgabe des Art. 11 MwStSystRL hinzuwirken. In seinen Entscheidungen über die Vertragsverletzungsklagen hat nunmehr auch der EuGH die eigenständige Bedeutung des Unionsrechts für die Gruppenbesteuerungsregime der Mitgliedstaaten hervorgehoben.<sup>7</sup> Vor diesem Hintergrund erscheint es geboten, die unionsrechtlichen Bindungen der Mitgliedstaaten bei der Ausübung des Gruppenbesteuerungswahlrechts zu analysieren. Soweit ersichtlich hat bisher nur *Vyncke*<sup>8</sup> eine in niederländischer Sprache erschienene rechtsvergleichende Untersuchung zur belgischen „btw-*eenheid*“ vorgelegt. Mit der vorliegenden Arbeit wird der Versuch unternommen, die unionsrechtlichen Vorgaben für die Ausgestaltung und Anwendung mehrwertsteuerlicher Gruppenbesteuerungsregime in den Mitgliedstaaten herauszuarbeiten und so die bestehende Untersuchungslücke zu schließen.

Nach der Darstellung der Entwicklung des Gruppenbesteuerungsrechts (**Teil 1**) wird die gemäß Art. 288 Abs. 3 S. 1 AEUV bestehende Bindung der Mitgliedstaaten an die Ziele der Richtlinie beleuchtet (**Teil 2**). In einer methodischen Vorüberlegung ist dabei zunächst zu erörtern, weshalb Art. 11 MwStSystRL unionsautonom auszulegen ist und welche Auslegungsgrundsätze hierbei zu beachten sind. Anschließend wird im Rahmen der Auslegung der autoritative Gehalt eines jeden Gruppenbesteuerungsmerkmals herausgearbeitet. Den einzelnen Merkmalen werden überblicksartige Länderberichte vorangestellt, die verschiedene Auslegungsvarianten aufzeigen und eine Schwerpunktsetzung ermöglichen sollen. Ein besonderes Augenmerk wird auf die räumliche Beschränkung der Gruppenbesteuerung auf das Inland und deren Vereinbarkeit mit primärem Unionsrecht gelegt. Im Anschluss an die Auslegung widmet sich die Untersuchung der Frage, ob die Mitgliedstaaten zur vollständigen Umsetzung des Art. 11 MwStSystRL verpflichtet sind oder aber einschränkende Tatbestände und Rechtsfolgen schaffen können. Sodann wird auf die Rechtsschutzmöglichkeiten des Steuerpflichtigen gegen unionsrechtswidrige Gruppenregime eingegangen. In **Teil 3** werden die zuvor gewonnenen Erkenntnisse auf das deutsche Organschaftsrecht übertragen. Abschließend wird in **Teil 4** ein Vorschlag zur Änderung des Art. 11 MwStSystRL unterbreitet, der dem Zweck der Gruppenbesteuerung und den primärrechtlichen Vorgaben besser gerecht werden soll als das geltende Recht.

---

<sup>7</sup> EuGH v. 09.04.2013 – Rs. C-85/11 *Kommission ./. Irland*, UR 2013, 418; EuGH v. 25.04.2013 – Rs. C-480/10 *Kommission ./. Schweden*, UR 2013, 423.

<sup>8</sup> *Vyncke*, *Btw-*eenheid**.