



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
LAILA MEDINA
vom 27. Januar 2022¹

Rechtssache C-269/20

Finanzamt T
gegen
S

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Mehrwertsteuergruppen – Bestimmung eines Mitglieds einer Mehrwertsteuergruppe als steuerpflichtige Person – Interne Leistungen innerhalb der Mehrwertsteuergruppe – Leistungen eines Mitglieds einer Mehrwertsteuergruppe, das eine nationale Stiftung des öffentlichen Rechts ist – Unentgeltliche Dienstleistungen – Ausübung einer Hoheitstätigkeit zusätzlich zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit“

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs (Deutschland) betrifft die Auslegung von Art. 4 Abs. 4 und Art. 6 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates² und ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen S, einer nationalen Stiftung des öffentlichen Rechts, und dem Finanzamt T (Deutschland, im Folgenden: Finanzamt). Der Rechtsstreit betrifft zum einen die Bestimmung von S (in ihrer Rolle als herrschende Gesellschaft) zusammen mit der Gesellschaft, die für sie Reinigungsleistungen erbringt, als alleinige Steuerpflichtige für Mehrwertsteuerzwecke und zum anderen die Frage, ob eine unentgeltliche Dienstleistung, die für einen Zweck erbracht wird, der in den Bereich der Tätigkeit fällt, die S in hoheitlicher Funktion ausübt (und die ihr in Ausübung von öffentlicher Gewalt obliegt), gemäß Art. 6 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b dieser Richtlinie mehrwertsteuerpflichtig ist.
2. Die vorliegenden Schlussanträge sind zusammen mit meinen parallelen Schlussanträgen in der Rechtssache C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, vom 13. Januar 2022 zu lesen, da insbesondere die Tragweite der ersten Frage des V. Senats des Bundesfinanzhofs in der vorliegenden Rechtssache der ersten Frage entspricht, die vom XI. Senat dieses Gerichts in der Rechtssache C-141/20 vorgelegt wurde.

¹ Originalsprache: Englisch.

² Sechste Richtlinie vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

I. Rechtlicher Rahmen

3. Die Sechste Richtlinie wurde mit Wirkung vom 1. Januar 2007 durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates³ ersetzt. In zeitlicher Hinsicht bleibt die Sechste Richtlinie auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbar.

4. Art. 2 der Sechsten Richtlinie sah vor, dass „[d]er Mehrwertsteuer ... 1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt[, unterliegen]“.

5. Art. 4 dieser 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.

(5) Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die vorstehend genannten Einrichtungen gelten in jedem Fall als Steuerpflichtige in Bezug auf die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Artikel 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.“

³ Richtlinie vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

6. Nach Art. 6 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie wurde Folgendes Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt:

„die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.“

II. Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorlagefragen

7. S, die Klägerin des Ausgangsverfahrens, ist eine deutsche Stiftung des öffentlichen Rechts und Trägerin einer Universität, die u. a. einen Bereich für Universitätsmedizin unterhält. Sie ist Steuerpflichtige und erbringt Dienstleistungen gegen Entgelt (Patientenversorgung). Zugleich nimmt sie als juristische Person des öffentlichen Rechts Aufgaben im Bereich der öffentlichen Gewalt wahr (Ausbildung von Studenten), für die sie nicht als Steuerpflichtige gilt.

8. S ist Organträgerin eines Bereichs Universitätsmedizin und der U-GmbH. Sie ist in Bezug auf wirtschaftliche Tätigkeiten, die sie gegen Entgelt ausübt, mehrwertsteuerpflichtig, während sie in Bezug auf Tätigkeiten in Ausübung ihrer Befugnisse als Trägerin öffentlicher Gewalt von der Mehrwertsteuer befreit ist.

9. Nach unbestrittener Feststellung des Finanzamts T ist S die herrschende Gesellschaft der U-GmbH. Die U-GmbH erbrachte für S Reinigungs-, Hygiene- und Wäschereileistungen sowie Krankentransportleistungen. Die Reinigungsleistungen der U-GmbH wurden in den Räumlichkeiten von S erbracht, d. h. im gesamten Gebäudekomplex des Bereichs der Universitätsmedizin, zu dem neben Patientenzimmern, Fluren und Operationssälen auch Hörsäle und Labore gehören. Während die Räumlichkeiten des Krankenhauses der Patientenversorgung dienen und in den Bereich der wirtschaftlichen Tätigkeiten von S fallen, werden die Hörsäle, Labors usw. für die Ausbildung der Studierenden genutzt und fallen somit in den Tätigkeitsbereich der S als Trägerin öffentlicher Gewalt.

10. Der Anteil des Bereichs der zu reinigenden Fläche, der der öffentlichen Gewalt zugeordnet ist, betrug 7,6 % der Gesamtfläche. Für alle an S erbrachten Reinigungsleistungen erhielt die U-GmbH im Streitjahr (2005) eine Vergütung von insgesamt 76 085,48 Euro. In den Umsatzsteuererklärungen für die medizinischen Tätigkeiten der Universität betrachtete S alle von der U-GmbH an sie erbrachten Leistungen als nicht steuerpflichtige innerbetriebliche Leistungen, die im Rahmen des Organkreises (Mehrwertsteuergruppe) erbracht worden seien.

11. Das Finanzamt T vertrat in einem geänderten Steuerbescheid für 2005 (im Anschluss an eine Außenprüfung) die Auffassung, dass die Tätigkeiten von S ein einziges Unternehmen bildeten, für das eine gemeinsame Umsatzsteuererklärung abzugeben sei und folglich nur ein Steuerbescheid zu erlassen sei. Das Finanzamt T sah dabei die von der U-GmbH an S für ihre Tätigkeiten im Bereich ihrer öffentlichen Gewalt erbrachten Reinigungsleistungen als innerhalb eines Organkreises (Mehrwertsteuergruppe) erbracht an. Die Reinigungsleistungen dienten einer Tätigkeit für „Zwecke, die außerhalb ihres Unternehmens“ lägen, so dass bei S eine unentgeltliche Wertabgabe im Sinne von § 3 Abs. 9a Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes (im Folgenden: UStG) (mit dem Art. 6 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie umgesetzt wird) vorliege. Da die Gesamtvergütung für die von der U-GmbH an S erbrachten Reinigungsleistungen sich im Streitjahr auf 76 065,48 Euro belief, ging das Finanzamt T unter Berücksichtigung des Flächenanteils der von S im Rahmen ihrer öffentlichen Gewalt ausgeübten

Tätigkeiten in Höhe von 7,6 % der gesamten gereinigten Fläche davon aus, dass 5 782,50 Euro auf die Reinigung der im Rahmen der öffentlichen Gewalt genutzten Flächen entfielen. Abzüglich eines Gewinnzuschlags, den es mit 525,66 Euro bezifferte, errechnete das Finanzamt T eine Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe in Höhe von 5 257 Euro und damit eine um 841,12 Euro höhere Umsatzsteuer.

12. Der Einspruch von S gegen diesen Bescheid wurde vom Finanzamt T zurückgewiesen. Das Niedersächsische Finanzgericht (Deutschland) gab der Klage von S jedoch in erster Instanz statt. Nach seinem Urteil bildeten S als herrschende Gesellschaft und U-GmbH als beherrschte Gesellschaft einen Organkreis (Mehrwertsteuergruppe). Diese Mehrwertsteuergruppe erstreckte sich auch auf die von S im Rahmen ihrer öffentlichen Gewalt ausgeübten Tätigkeiten. Die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG lägen aber nicht vor.

13. Der Vorlagebeschluss erging im Ausgangsverfahren im Rahmen des vom Finanzamt T eingeleiteten Revisionsverfahrens vor dem Bundesfinanzhof.

14. Der für dieses Verfahren zuständige V. Senat des Bundesfinanzhofs hat beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist die in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie für die Mitgliedstaaten vorgesehene Ermächtigung, in ihrem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, in der Weise auszuüben,
 - a) dass die Behandlung als ein Steuerpflichtiger bei einer dieser Personen erfolgt, die Steuerpflichtige für alle Umsätze dieser Personen ist, oder in der Weise,
 - b) dass die Behandlung als ein Steuerpflichtiger zwingend – und damit auch unter Inkaufnahme erheblicher Steuerausfälle – zu einer von den eng miteinander verbundenen Personen getrennten Mehrwertsteuergruppe führen muss, bei der es sich um eine eigens für Mehrwertsteuerzwecke zu schaffende fiktive Einrichtung handelt?
2. Falls zur ersten Frage die Antwort a) zutreffend ist: Folgt aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den unternehmensfremden Zwecken im Sinne von Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie (Urteil vom 12. Februar 2009, VNLTO, C-515/07, EU:C:2009:88), dass bei einem Steuerpflichtigen,
 - a) der zum einen eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und dabei entgeltliche Leistungen im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie erbringt und
 - b) der zum anderen zugleich eine Tätigkeit ausübt, die ihm im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt (Hoheitstätigkeit), für die er nach Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie nicht als Steuerpflichtiger gilt,die Erbringung einer unentgeltlichen Dienstleistung aus dem Bereich seiner wirtschaftlichen Tätigkeit für den Bereich seiner Hoheitstätigkeit keine Besteuerung nach Art. 6 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie vorzunehmen ist?

III. Würdigung

A. Kurze Zusammenfassung des Vortrags der Parteien

1. Erste Frage

15. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass diese Vorschrift dem entgegensteht, dass ein Mitgliedstaat nicht die Mehrwertsteuergruppe als solche (den „Organkreis“), sondern ein bestimmtes Mitglied dieser Gruppe, nämlich die herrschende Gesellschaft (den „Organträger“), als Steuerpflichtigen für Mehrwertsteuerzwecke bestimmt.

16. Die deutsche Regierung trägt zur ersten Frage ähnliche Argumente vor wie im Parallelverfahren C-141/20⁴. Sie ist im Wesentlichen der Ansicht, dass die in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie für die Mitgliedstaaten vorgesehene Möglichkeit, in ihrem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, in der Weise ausgeübt werden könne, dass die Behandlung als Steuerpflichtiger (lediglich) bei einer dieser Personen erfolge (und das sei die herrschende Gesellschaft), die Steuerpflichtige für alle Umsätze dieser Personen sei.

17. In ihrer Stellungnahme zur ersten Vorlagefrage führt die Kommission dieselben Argumente an, die sie im Parallelverfahren C-141/20 vorgebracht hat. Sie macht im Wesentlichen geltend, dass Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie einer nationalen Regelung entgegenstehe, die vorsehe, dass nur das herrschende Unternehmen der Mehrwertsteuergruppe unter Ausschluss der anderen Mitglieder zum Steuerpflichtigen der Gruppe bestimmt werde.

2. Zweite Frage

18. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob im Fall einer Einrichtung, die zum einen wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt, für die sie Steuerpflichtiger ist, und zum anderen Tätigkeiten, die sie im Rahmen ihrer öffentlichen Gewalt ausübt und für die sie nach Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit ist, die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen aus dem Bereich ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit für den Bereich ihrer Hoheitstätigkeit nach Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie steuerpflichtig ist.

19. Die deutsche Regierung ist der Ansicht, dass diese Frage zu bejahen sei. Sie macht im Wesentlichen geltend, dass bei einem Steuerpflichtigen, der zum einen eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübe und dabei entgeltliche Leistungen im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie erbringe und der zum anderen zugleich eine Tätigkeit ausübe, die ihm im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliege, für die er nach Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie nicht als Steuerpflichtiger gelte, die Erbringung einer unentgeltlichen Dienstleistung aus dem Bereich seiner wirtschaftlichen Tätigkeit für den Bereich seiner Hoheitstätigkeit zu einer Besteuerung nach Art. 6 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie führe.

⁴ Für eine Zusammenfassung dieser Argumente siehe meine Schlussanträge in dieser Rechtssache, Nrn. 24 bis 28.

20. Die deutsche Regierung macht insbesondere geltend, dass im Gegensatz zu dem in Art. 6 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie verfolgten Ansatz der „nicht wirtschaftliche“ Bedarf als unter den Begriff „unternehmensfremde Zwecke“ im Sinne von Art. 6 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie fallend anzusehen sei und daher in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung falle.

21. Sie ist der Ansicht, dass ihr Ansatz durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs in Urteilen zu Art. 6 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a in Verbindung mit Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie zum Begriff der „unternehmensfremden Zwecke“ nicht widerlegt werde⁵.

22. Für den Fall, dass die Besteuerung von Sachleistungen nicht nach Art. 6 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie zulässig ist, macht die deutsche Regierung hilfsweise geltend, diese Besteuerung sei jedenfalls in Bezug auf Dienstleistungen, die im Rahmen von Tätigkeiten erbracht würden, die in den nicht wirtschaftlichen Bereich einer Einrichtung wie S fallen, nach Art. 6 Abs. 2 Satz 2 der Sechsten Richtlinie, wonach die Mitgliedstaaten die Möglichkeit hätten, von den Bestimmungen der Richtlinie abzuweichen, gerechtfertigt.

23. Die Kommission hält eine Beantwortung der zweiten Frage nicht für erforderlich, um dem vorliegenden Gericht eine Antwort zu geben, die ihm für seine Entscheidung des Ausgangsverfahrens von Nutzen wäre.

B. Würdigung

24. Dem Gerichtshof stellen sich in der vorliegenden Rechtssache im Wesentlichen zwei Fragen: i) die Frage, wer gemäß Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie als Steuerpflichtiger einer Mehrwertsteuergruppe zu bestimmen ist (erste Vorlagefrage) und ii) die Frage der mehrwertsteuerlichen Behandlung der Leistungen einer juristischen Person, die sowohl im öffentlichen als auch im privaten Bereich tätig ist, wenn diese Person mit einer anderen Person einen Organkreis (eine Mehrwertsteuergruppe) bildet. Insbesondere geht es um die Frage, ob Reinigungsleistungen, die ein Mitglied einer Mehrwertsteuergruppe an eine Einrichtung des öffentlichen Rechts erbringt, deren Tätigkeit nicht steuerpflichtig ist – eine Einrichtung, die ihrerseits Mitglied und herrschende Gesellschaft dieser Mehrwertsteuergruppe ist –, a) nicht steuerpflichtige interne Leistungen im Rahmen dieser Mehrwertsteuergruppe oder b) „unentgeltliche“ Leistungen (Sachleistungen) darstellen, für die Mehrwertsteuer geschuldet wird (zweite Vorlagefrage).

1. Zur ersten Frage (erste Vorlagefrage)

25. Die erste Vorlagefrage betrifft die Bestimmung des einen Steuerpflichtigen innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe im Sinne von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie. Diese Frage entspricht im Wesentlichen der ersten Vorlagefrage im Parallelverfahren C-141/20.

26. In meinen parallelen Schlussanträgen in dieser Rechtssache habe ich im Wesentlichen ausgeführt, i) dass die Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe ihre Eigenschaft als „Steuerpflichtige“ nicht verlieren, solange sie nicht aufhören, selbständige wirtschaftliche Tätigkeiten auszuüben; ii) dass die Mitgliedstaaten, wenn sie von der ihnen in Art. 4 Abs. 4 der

⁵ Sie bezieht sich auf die Urteile vom 12. Februar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), und vom 15. September 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687).

Sechsten Richtlinie eingeräumten Möglichkeit Gebrauch machen und bestimmte Voraussetzungen und Modalitäten für Mehrwertsteuergruppen festlegen, die Natur des Begriffs der Mehrwertsteuergruppe und das Ziel dieser Bestimmung nicht grundlegend verändern dürfen; außerdem dürfen die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten bei der Umsetzung dieser Richtlinie und der Festlegung der Modalitäten für die Ausübung der Rechte, die Mehrwertsteuergruppen und Personen aus deren Art. 4 Abs. 4 ableiten können, nicht dazu führen, dass bestimmten Mehrwertsteuergruppen und Personen, die im Übrigen die entsprechenden Voraussetzungen der Sechsten Richtlinie erfüllen, diese Rechte vorenthalten werden (was bei den in der vorliegenden Rechtssache und in der Rechtssache C-141/20 in Rede stehenden Personen tatsächlich der Fall ist); und iii) dass Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 die Verhinderung missbräuchlicher Praktiken und die Vermeidung von Steuerhinterziehung und -umgehung sowie die Verwaltungsvereinfachung durch die Befreiung gruppeninterner Umsätze von der Mehrwertsteuer bezweckt.

27. Infolgedessen kam ich in den genannten Schlussanträgen zu dem Ergebnis, dass diese Bestimmung der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, i) dass sie es *gestattet*, eng miteinander verbundene Personen, die einer Mehrwertsteuergruppe angehören, für die Zwecke der Erfüllung der Mehrwertsteuerpflichten als einen einzigen Steuerpflichtigen anzusehen, dass sie aber ii) der Regelung eines Mitgliedstaats (wie § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) *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 Gruppenmitglieder als Vertreter der Mehrwertsteuergruppe und als Steuerpflichtigen dieser Gruppe bestimmt.

28. Diese Schlussfolgerung gilt auch für die vorliegende Rechtssache, da es um dieselbe deutsche Rechtsvorschrift geht wie in der Rechtssache C-141/20 (d. h. um § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG).

29. Wie ich in den parallelen Schlussanträgen dargelegt habe, 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 (wie im Ausgangsverfahren die Stiftung S). Darüber hinaus schränkt die vorgenannte Bestimmung des UStG die Freiheit der steuerlichen Organschaft (Mehrwertsteuergruppe) ein, ihren Vertreter zu bestimmen.

30. Wie die Kommission hervorhebt, besteht das mit Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie verfolgte Ziel der Verwaltungsvereinfachung darin, für den Verkehr mit den Steuerbehörden den Steuerpflichtigen zu bestimmen, der die Steuererklärung abzugeben und die Mehrwertsteuer zu entrichten hat. Insoweit schafft die Mehrwertsteuergruppe im Sinne dieser Vorschrift einen einzigen Steuerpflichtigen, der für die Abgabe der Steuererklärung für die Gruppe verantwortlich ist, ohne jedoch die Steuerpflicht der Mitglieder der Gruppe zu beseitigen.

31. S, eine deutsche Stiftung des öffentlichen Rechts, und die U-GmbH bildeten einen steuerlichen Organkreis (Mehrwertsteuergruppe).

32. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG bestimmt, dass eine juristische Person (die beherrschte Gesellschaft), die aufgrund finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Verflechtungen zum Unternehmen einer anderen Person (der herrschenden Gesellschaft) gehört, *ihre wirtschaftliche*

Tätigkeit nicht selbständig ausübt. Dem deutschen Recht zufolge ist die beherrschte Gesellschaft, die für sich genommen ein Steuerpflichtiger ist, aufgrund dieser Verbindungen letztlich als Teil der herrschenden Gesellschaft (ähnlich wie eine Zweigniederlassung) anzusehen.

33. Dies hat Auswirkungen sowohl auf die Tätigkeiten, die zwischen der beherrschten Gesellschaft und der herrschenden Gesellschaft ausgeübt werden, als auch auf die Tätigkeiten, die diese Gesellschaften für Dritte ausüben; es ist nicht die beherrschte Gesellschaft, sondern die herrschende Gesellschaft, die nach deutschem Recht als Steuerpflichtiger für diese Umsätze gilt.

34. Ich verweise in diesem Zusammenhang auf meine Schlussanträge im Parallelverfahren C-141/20 (Nrn. 71 bis 80), in denen ich ein praktisches Beispiel angeführt habe, das zeigt, warum § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG eine nicht ordnungsgemäße Umsetzung der Sechsten Richtlinie darstellt.

35. Wie von der Kommission angemerkt, führt § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG im konkreten Sachverhalt des Ausgangsverfahrens zu zusätzlichen Problemen im Rahmen der Sechsten Richtlinie. Im vorliegenden Fall ist S, die herrschende Gesellschaft, eine Trägerin öffentlicher Gewalt, die Tätigkeiten ausübt, von denen einige steuerpflichtig und einige nicht steuerpflichtig sind. Die beherrschte Gesellschaft U-GmbH erbringt umsatzsteuerpflichtige Reinigungsleistungen sowohl für die steuerpflichtigen Tätigkeiten der S als Trägerin öffentlicher Gewalt als auch für deren eigene nicht steuerpflichtigen Tätigkeiten. Da das kontrollierte Unternehmen nach Art. 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG kein Steuerpflichtiger mehr ist, sondern eher eine Zweigniederlassung, kann es für seine sonst steuerpflichtigen Tätigkeiten keine Mehrwertsteuer mehr in Rechnung stellen.

36. Meines Erachtens wäre es richtig gewesen, wenn die Reinigungsgesellschaft U-GmbH als selbständige Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer in Bezug auf Dienstleistungen, die sowohl für die steuerpflichtigen als auch für die nicht steuerpflichtigen Tätigkeiten von S erbracht wurden, in ihrer Steuererklärung ausgewiesen hätte. Die Trägerin öffentlicher Gewalt kann nämlich keine Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen abziehen, die für die Zwecke ihrer nicht steuerpflichtigen Tätigkeiten erbracht werden⁶.

37. Die für die Mehrwertsteuergruppe einzureichende Mehrwertsteuererklärung sollte eine Zusammenstellung der individuellen Mehrwertsteuererklärungen der einzelnen Mitglieder der Gruppe sein. Dann ist es nicht mehr erforderlich, die Dienstleistungen gemäß Art. 6 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie gesondert zu verbuchen, da die entsprechenden Dienstleistungen als Sachleistung erbracht werden. Wenn das Reinigungsunternehmen für die Zwecke des deutschen Rechts als Zweigniederlassung der Trägerin der öffentlichen Gewalt angesehen wird, ist die Mehrwertsteuer auf die Gegenstände, die für die Erbringung der Reinigungsleistungen erworben werden, nach den nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten der Trägerin der öffentlichen Gewalt zu bemessen.

38. Daraus folgt, dass die deutschen Vorschriften nicht nur eine Vereinfachung darstellen, sondern dass sie eine zusätzliche steuerliche Belastung für Personen und Mehrwertsteuergruppen schaffen und mit Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie unvereinbar sind.

39. Ist die alleinige Steuerpflicht der herrschenden Gesellschaft für die beherrschten Gesellschaften nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG wegen Verstoßes gegen Unionsrecht ausgeschlossen, dann haben die beherrschten Gesellschaften ihre Umsätze zu versteuern.

⁶ Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie.

40. Wie das vorliegende Gericht feststellt⁷, müsste die U-GmbH, wenn man zu dem Schluss kommt, dass zwischen S (der herrschenden Gesellschaft) und der U-GmbH (der beherrschten Gesellschaft) keine Organschaft (Mehrwertsteuergruppe) besteht, Mehrwertsteuer auf die Tätigkeiten entrichten, die sie z. B. für eine Behörde oder für andere Unternehmen ausführt, die kein Abzugsrecht haben.

41. Schließlich möchte ich – worauf in der rechtswissenschaftlichen Literatur hingewiesen wurde – auf die doch verwunderliche⁸ Formulierung der ersten Vorlagefrage und des Vorlagebeschlusses insofern eingehen, als das vorliegende Gericht (der V. Senat des Bundesfinanzhofs) eine Warnung vor der Antwort der ersten Frage im Sinne der Alternative b) (d. h., vor der Antwort, die ich in den vorliegenden Schlussanträgen vorschlage) mit Formulierungen ausspricht wie: „unter Inkaufnahme erheblicher Steuerausfälle“, weil „[d]ie Antwort ... über den Streitfall hinaus von großer Bedeutung für das Steueraufkommen in ... Deutschland [ist]“ und dass „[d]ie Frage ... entsprechend der Alternative b) zu beantworten, ... dementsprechend erhebliche fiskalische Auswirkungen [hat]“.

42. Es genügt die Feststellung, dass schon seit einigen Jahren in der nationalen Rechtsprechung, in der Unionsrechtsprechung (z. B. im Urteil vom 16. Juli 2015, *Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt*, C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496), und in der rechtswissenschaftlichen Literatur erhebliche Zweifel an der Vereinbarkeit der deutschen Regelung für Mehrwertsteuergruppen mit der Sechsten Richtlinie geäußert worden sind⁹. Deutschland hatte also genügend Zeit, um Maßnahmen zu ergreifen, um die im Zusammenhang mit seiner Regelung für Mehrwertsteuergruppen festgestellten Probleme zu beheben. Jedenfalls kann ein Mitgliedstaat nicht untätig bleiben und eine solche Rechtsprechung und rechtswissenschaftliche Literatur ignorieren, nur um dann zu argumentieren, dass er erhebliche Steuereinnahmen verlöre, wenn der Gerichtshof seine Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht für unvereinbar erklärte¹⁰. Es sind allerdings schon einige konkrete Schritte zur Reform der deutschen Regelung für Mehrwertsteuergruppen in die Wege geleitet worden, die in die richtige Richtung gehen¹¹.

43. Daher bin ich der Auffassung, dass die erste Vorlagefrage im Wesentlichen entsprechend der Alternative b) zu beantworten ist, d. h. dass die in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie für die Mitgliedstaaten vorgesehene Ermächtigung in der Weise auszuüben ist, dass die Behandlung als ein Steuerpflichtiger zu einer von den eng miteinander verbundenen Personen getrennten Mehrwertsteuergruppe führen muss, bei der es sich um eine eigens für Mehrwertsteuerzwecke geschaffene fiktive Einrichtung handelt.

⁷ Siehe Rn. 28 des Vorlagebeschlusses.

⁸ Vgl. z. B. Grambeck, H.-M., „Umsatzsteuerliche Organschaft – jetzt im Doppelpack beim EuGH“, *USt direkt digital*, 18/2020, NWB KAAAH-56792, Abschnitt II.

⁹ Siehe Fn. 8 (nationale Rechtsprechung) und Fn. 9 (rechtswissenschaftliche Literatur) in meinen parallelen Schlussanträgen in der Rechtssache C-141/20.

¹⁰ Zudem kann eine Analogie zur Rechtsprechung des Gerichtshofs gezogen werden, dass „[n]ach ständiger Rechtsprechung ... die Verringerung von Steuereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses betrachtet werden [kann], der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme angeführt werden kann“. Vgl. Urteil vom 7. September 2004, *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, Rn. 49).

¹¹ Die dafür eingesetzte Bund-Länder-Arbeitsgruppe „Reform der umsatzsteuerlichen Organschaft“ hat ihre Arbeit bereits abgeschlossen. Vgl. <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/eugh-umsatzsteuerliche-organschaft-in-deutschland.html> (April 2021).

2. Zur zweiten Frage (zweite Vorlagefrage)

44. Das vorlegende Gericht hat die Beantwortung der zweiten Vorlagefrage von der Bejahung der ersten Frage abhängig gemacht¹² und gleichzeitig die Möglichkeit ausgeschlossen, dass die deutsche Organschaft im Fall der Verneinung der ersten Frage als mit der Sechsten Richtlinie vereinbar angesehen wird. Daraus folgt, dass angesichts der von mir vorgeschlagenen Antwort auf die erste Frage die Antwort auf die zweite Frage hypothetisch und für die Entscheidung des Ausgangsverfahrens nicht erforderlich ist.

45. Der Vollständigkeit halber möchte ich dennoch folgende Bemerkungen zur zweiten Vorlagefrage machen.

46. Mit dieser Frage möchte das vorlegende Gericht wissen¹³, ob S (als Trägerin öffentlicher Gewalt) im Fall des Ausgangsverfahrens nach Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie besteuert werden kann.

47. Erstens hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 12. Februar 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, Rn. 38, auch als VNLTO-Urteil bezeichnet), festgestellt: „... [M]it Art. 6 Abs. 2 [Satz 1] Buchst. a der [Sechsten] Richtlinie ..., [sollte] keine allgemeine Regel eingeführt werden ..., nach der Tätigkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen [wie etwa nicht wirtschaftliche Umsätze¹⁴], als Tätigkeiten betrachtet werden können, die für ‚unternehmensfremde‘ Zwecke im Sinne dieser Vorschrift ausgeführt werden. Eine solche Auslegung würde nämlich Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie jeden Sinn nehmen.“

48. Diese Erwägung ist meines Erachtens auf Art. 6 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie entsprechend anwendbar.

49. Zweitens ist darauf hinzuweisen, dass sich Art. 6 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie nur auf „unentgeltliche“ Umsätze bezieht, die für Mehrwertsteuerzwecke als entgeltliche Leistungen zu behandeln sind¹⁵.

50. Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich jedoch, dass die U-GmbH im Ausgangsverfahren von S für ihre Reinigungsleistungen im Streitjahr ein Entgelt erhalten hat, und zwar sowohl im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit als auch im Bereich ihrer Hoheitstätigkeit¹⁶.

51. Wie das Niedersächsische Finanzgericht im ersten Rechtszug des Ausgangsverfahrens festgestellt hat, handelt es sich nämlich bei den Tätigkeiten, die für „unternehmensfremde Zwecke“ im Sinne von Art. 6 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie ausgeübt werden, um Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige *für seinen privaten Bedarf* oder für den Bedarf seines Personals erbringt.

¹² Die zweite Frage beginnt mit „Falls zur ersten Frage die Antwort a) zutreffend ist“, siehe Nr. 14 der vorliegenden Schlussanträge.

¹³ Siehe eine Zusammenfassung der zweiten Frage in Nr. 18 der vorliegenden Schlussanträge.

¹⁴ Vgl. in diesem Sinne die Urteile vom 13. März 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, Rn. 30), und vom 15. September 2016, *Landkreis Potsdam-Mittelmark* (C-400/15, EU:C:2016:687, Rn. 30 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

¹⁵ Urteil vom 20. Januar 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck* (C-412/03, EU:C:2005:47, Rn. 24).

¹⁶ Vgl. die Nrn. 10 und 11 der vorliegenden Schlussanträge.

52. Dagegen fällt der Tätigkeitsbereich eines Unternehmens in den Bereich der nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten im engeren Sinne (und nicht in den Bereich der „unternehmensfremden Zwecke“), wenn – wie im vorliegenden Fall – eine juristische Person des öffentlichen Rechts eine Dienstleistung erbringt, die in den Bereich der öffentlichen Gewalt fällt.

53. Daraus folgt, dass Art. 6 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie jedenfalls nicht auf die Hoheitstätigkeiten von S, d. h. auf ihre nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten, anwendbar ist.

IV. Ergebnis

54. Ich schlage dem Gerichtshof vor, die vom Bundesfinanzhof (Deutschland) zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

Frage 1:

Nach 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 (Sechste Richtlinie) können Personen, die zwar rechtlich selbständig, aber durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, als eine Mehrwertsteuergruppe in Bezug auf die Verpflichtungen im Bereich der Mehrwertsteuer als ein Steuerpflichtiger behandelt werden.

Die oben genannte Bestimmung der Sechsten Richtlinie schließt jedoch nicht aus, dass jedes Mitglied dieser Mehrwertsteuergruppe weiterhin selbständiger Steuerpflichtiger ist.

Diese Bestimmung der Sechsten Richtlinie steht jedoch nationalen Vorschriften entgegen, die vorsehen, dass nur die herrschende Gesellschaft der Mehrwertsteuergruppe als der Steuerpflichtige der Mehrwertsteuergruppe bestimmt wird, während die anderen Mitglieder der Gruppe als nicht steuerpflichtig gelten.

Frage 2:

Aus der Antwort auf Frage 1 ergibt sich, dass eine Beantwortung der Frage 2 nicht erforderlich ist. Jedenfalls ist Art. 6 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie auf die Hoheitstätigkeiten von S, d. h. auf ihre nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten, nicht anwendbar.