



EuGH: Feste Niederlassung durch Zurechnung fremder Personal- und Sachmittel

16 | 2022

1 Hintergrund

Eine feste Niederlassung setzt eine beständige Struktur voraus, die von ihrer personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung von Leistungen oder den Empfang von Leistungen erlaubt (Art. 11 MwStVO). An den EuGH waren in der Vergangenheit bereits vielfach Fragen zum Vorliegen der Voraussetzungen einer festen Niederlassung gerichtet worden. So hatte der EuGH schon festgestellt, dass auch eine Tochtergesellschaft die feste Niederlassung ihrer Muttergesellschaft begründen kann (Rs. C-547/18 – *Dong Yang*). In der Rechtssache *Berlin Chemie A. Menarini SRL* (C-333/20) hatte der EuGH erneut Gelegenheit, sich mit der Frage zu befassen, ob ein Steuerpflichtiger, der die personellen und technischen Ressourcen eines verbundenen Unternehmens nutzt, eine feste Niederlassung begründen kann.

2 Sachverhalt

Die *Berlin Chemie AG* („AG“) mit Sitz in Deutschland vertreibt Arzneimittel in Rumänien. Die AG hält 100% der Anteile an der *Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH*, die ihrerseits wiederum 95% der Anteile an der *Berlin Chemie A. Menarini SRL* („SRL“) mit Sitz in Rumänien hält. Die SRL erbringt gegenüber der AG Marketing-, Werbe-, Regulierungs- und Vertretungsdienstleistungen. Zweck der Tätigkeiten der SRL ist in erster Linie, den Absatz von Arzneimitteln der AG in Rumänien zu fördern. Die SRL nimmt auch Bestellungen über Arzneimittel von Großhändlern in Rumänien entgegen und leitet diese an die AG weiter. Die AG ist der einzige Kunde der SRL.

Die SRL wies in ihren Rechnungen an die AG keine rumänische Mehrwertsteuer aus. Sie nahm an, dass die Leistungen am Sitz der AG in Deutschland steuerbar seien und die Steuerschuld auf die AG übergehe (vgl. Art. 196 MwStSystRL). Die rumänische Finanzverwaltung vertrat dagegen die Auffassung, die AG verfüge über ausreichende technische und



Ingeborg Sieber
Steuerberaterin
Master of Science (M.Sc.)

+49 (0) 89 217 50 1282
inge.sieber@kmlz.de

personelle Ausstattung in Rumänien, um dort eine feste Niederlassung zu begründen. Die rumänische Finanzverwaltung setzte daher rumänische Mehrwertsteuer fest. Die SRL klagte gegen die Steuerfestsetzung. Das Berufungsgericht in Bukarest legte dem EuGH unter anderem die Frage vor, ob es für die Begründung einer festen Niederlassung erforderlich ist, dass dem Steuerpflichtigen die personelle und technische Ausstattung selbst gehört.

3 Entscheidung des EuGH

In seinem Urteil vom 07.04.2022 (Rs. C-333/20 – *Berlin Chemie A. Menarini SRL*) stellt der EuGH (erneut) fest, dass der Besitz einer Tochtergesellschaft in einem anderen EU-Mitgliedstaat allein nicht zur Begründung einer festen Niederlassung ausreicht. Entscheidend für das Vorliegen einer festen Niederlassung ist die wirtschaftliche und geschäftliche Realität. In diesem Zusammenhang sei es für das Vorliegen einer festen Niederlassung nicht erforderlich, dass dem Steuerpflichtigen die personellen und technischen Ressourcen selbst gehören. Dies führe zu einer restriktiven Auslegung der Regelungen zur festen Niederlassung und zu Rechtsunsicherheit. In jedem Fall aber müsse der Steuerpflichtige über die personelle und technische Ausstattung in derselben Weise verfügen können wie über seine eigene (z.B. aufgrund von Verträgen, die nicht kurzfristig gekündigt werden können). Inwiefern diese Voraussetzungen im zugrunde liegenden Sachverhalt gegeben sind, wies der EuGH zur Prüfung an das Berufungsgericht in Bukarest zurück.

Der EuGH kam vorliegend zu dem Ergebnis, dass die der AG zur Verfügung gestellten personellen und technischen Mittel, die zur Begründung einer festen Niederlassung herangezogen würden, die gleichen seien, mit deren Hilfe die SRL die Leistungen an die AG ausführe. Dieselben Mittel können jedoch nicht gleichzeitig zur Erbringung und zum Empfang derselben Leistung verwendet werden.

4 Praxisfolgen

Fremdes Personal und fremde Sachmittel sind einem Unternehmer dann zuzurechnen, wenn er über diese wie über eigene verfügen kann (z.B. aufgrund von langfristigen Miet- oder Leasingverträgen, Weisungsrechten etc.). Diese Aussage des EuGH ist erfreulich klar. Andernfalls könnten Unternehmer die Besteuerung von Dienstleistungen dadurch verlagern, dass sie den Bedarf an Personal und Sachmitteln unter Rückgriff auf verschiedene Dienstleister decken.

Der EuGH folgt in seiner Rechtsprechung der Auffassung der Generalanwältin in der Rechtssache *Welmory* (C-605/12). Die Generalanwältin hatte bereits im Jahr 2014 argumentiert, dass dem Steuerpflichtigen auch fremdes Personal und Sachmittel zuzurechnen sind, die ihm aufgrund vergleichbarer Verfügungsgewalt wie eigene zur Verfügung stehen. Die aktuelle Entscheidung des EuGH erging ohne Schlussanträge eines Generalanwalts. Auch der BFH hat sich dieser Auffassung bereits angeschlossen und ging im entschiedenen Fall davon aus, dass auch fremdes Personal (eines beauftragten Dienstleisters) eigene personelle Mittel des Unternehmers ersetzen könne (wenn die Voraussetzungen im konkreten Sachverhalt damals auch nicht vorlagen, vgl. BFH, Urt. v. 15.02.2017 – XI R 21/15).

Die Frage, unter welchen konkreten Umständen ein verbundenes Unternehmen / eine Tochtergesellschaft eine feste Niederlassung seiner / ihrer Muttergesellschaft begründen kann, lässt auch die aktuelle Entscheidung offen. Es scheint klar, dass allein der Zugriff auf personelle und technische Mittel eines verbundenen Unternehmens noch nicht die Annahme einer festen Niederlassung rechtfertigt. Was aber muss für die Annahme einer festen Niederlassung noch hinzutreten? Und welche Rechtsfolgen ergeben sich daraus? Viele Fragen sind nach wie vor ungeklärt und Unternehmer einer erheblichen Rechtsunsicherheit ausgesetzt.