Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MELCHIOR WATHELET
vom 8. Mai 2014[1]

Rechtssache C-7/13

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige
gegen
Skatteverket

(Vorabentscheidungsersuchen des Förvaltningsrätt i Stockholm [Schweden])

„Gemeinsames Mehrwertsteuersystem — Mehrwertsteuergruppe — Interne Verrechnung von Dienstleistungen, die eine Muttergesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat ihrer Zweigniederlassung, die in einem Mitgliedstaat zu einer Mehrwertsteuergruppe gehört, erbringt — Frage der Steuerbarkeit der erbrachten Dienstleistungen“

I – **Einleitung**

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen ist im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der schwedischen Zweigniederlassung der Skandia America Corporation mit Sitz in den Vereinigten Staaten und dem Skatteverk (schwedische Steuerverwaltung) wegen dessen Entscheidung, die Dienstleistungen mit Mehrwertsteuer zu belasten, die die Skandia America Corporation gegenüber ihrer schwedischen Zweigniederlassung erbrachte, die in Schweden als Mitglied einer als ein einziger Mehrwertsteuerpflichtiger behandelten Gruppe mehrerer Gesellschaften (im Folgenden: Mehrwertsteuergruppe) eingetragen ist, ergangen.

2. In der Rechtssache FCE Bank urteilte der Gerichtshof, dass eine feste Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat, die kein von dem Unternehmen, zu dem sie gehört, verschiedenes Rechtssubjekt ist und der das Unternehmen Dienstleistungen erbringt, nicht aufgrund der Kosten, mit denen sie wegen der genannten Dienstleistungen belastet wird, als Mehrwertsteuerpflichtiger anzusehen ist[2].

3. Die vorliegende Rechtssache, die die Auslegung von Art. 9 Abs. 1, Art. 11 und Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem[3] (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) betrifft, wirft im Wesentlichen die Frage auf, ob der vom Gerichtshof in seinem Urteil FCE Bank (EU:C:2006:196) genannte Grundsatz anwendbar ist, wenn die Zweigniederlassung in dem Staat, in dem sie sich befindet, zu einer Mehrwertsteuergruppe gehört, und bejahendenfalls, ob Mehrwertsteuerpflichtiger die Erbringerin oder die Empfängerin der in Rede stehenden Dienstleistungen ist.

1 — Originalsprache: Französisch.
2 — C-210/04, EU:C:2006:196, Rn. 41.
3 — ABl. L 347, S. 1.

II – **Rechtlicher Rahmen**

A – *Unionsrecht*

4. Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

…

c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;

…“

5. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.“

6. Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer (nachstehend ‚Mehrwertsteuerausschuss‘ genannt) kann jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.

Ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen.“

7. Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort.“

8. In Art. 56 Abs. 1 Buchst. c und k der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„(1) Als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Dienstleistungsempfänger oder an Steuerpflichtige, die innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Staates des Dienstleistungserbringers ansässig sind, erbracht werden, gilt der Ort, an dem der Dienstleistungsempfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort:

…

c) Dienstleistungen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstige ähnliche Dienstleistungen sowie die Datenverarbeitung und die Überlassung von Informationen;

…

k) elektronisch erbrachte Dienstleistungen, unter anderem die in Anhang II genannten Dienstleistungen;

…“

9. Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Artikeln 194 bis 199 sowie 202 von einer anderen Person geschuldet wird.“

10. Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der steuerpflichtige Dienstleistungsempfänger im Sinne des Artikels 56 oder der in dem Mitgliedstaat, in dem die Steuer geschuldet wird, für Mehrwertsteuerzwecke erfasste Dienstleistungsempfänger im Sinne der Artikel 44, 47, 50, 53, 54 und 55, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird.“

11. Anhang II („Exemplarisches Verzeichnis elektronisch erbrachter Dienstleistungen im Sinne des Artikels 56 Absatz 1 Buchstabe k“) lautet:

„1. Bereitstellung von Websites, Webhosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen;

2. Bereitstellung von Software und deren Aktualisierung;

3. Bereitstellung von Bildern, Texten und Informationen sowie Bereitstellung von Datenbanken;

4. Bereitstellung von Musik, Filmen und Spielen, einschließlich Glücksspielen und Lotterien sowie von Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung;

5. Erbringung von Fernunterrichtsleistungen.“

B – *Schwedisches Recht*

12. Aus Kapitel 6a §§ 1 bis 4 des Mehrwertsteuergesetzes (Mervärdesskattelag [1994:200]) geht hervor, dass zwei oder mehr Unternehmer als ein einziger Unternehmer (Mehrwertsteuergruppe) und die von ihnen ausgeübten Tätigkeiten als eine einzige Tätigkeit angesehen werden können. Zu einer Mehrwertsteuergruppe können nur die Betriebsstätten eines Unternehmers in Schweden gehören. Eine Mehrwertsteuergruppe kann nur Unternehmer umfassen, die in finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht eng miteinander verbunden sind. Sie wird auf Antrag ihrer Mitglieder durch Entscheidung des Skatteverk über die Registrierung gebildet. Die Bestimmung wurde auf der Grundlage der Ermächtigung in Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlassen.

13. Nach Kapitel 5 § 7 Abs. 1 Mervärdesskattelag werden die in Abs. 2 genannten Dienstleistungen im Inland erbracht, wenn sie von einem nicht zur Europäischen Union gehörenden Land aus erbracht werden und der Empfänger ein Unternehmer ist, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in Schweden hat. Zu diesen Dienstleistungen zählen u. a. Dienstleistungen von Studienbüros und dergleichen sowie elektronisch erbrachte Dienstleistungen, die die Fernwartung von Programmen und die Bereitstellung von Software und deren Aktualisierung betreffen. Mit der Bestimmung soll Art. 56 der Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt werden.

14. Nach Kapitel 1 § 2 Abs. 1 Nr. 1 Mervärdesskattelag hat, wer eine Leistung im Sinne von Kapitel 1 § 1 dieses Gesetzes erbringt, Mehrwertsteuer auf diese Leistung zu entrichten. Aus Kapitel 1 § 2 Abs. 1 Nr. 2 Mervärdesskattelag ergibt sich, dass derjenige, der Dienstleistungen im Sinne von Kapitel 5 § 7 von einem ausländischen Unternehmer erwirbt, auf den Erwerb Mehrwertsteuer zu entrichten hat. Mit den Bestimmungen sollen die Art. 193 und 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt werden.

15. Nach Kapitel 1 § 15 Mervärdesskattelag gilt als ausländischer Unternehmer ein Wirtschaftsteilnehmer, der in Schweden weder den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung hat und dort auch nicht seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.

III – **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

16. Die Skandia America Corporation ist eine Gesellschaft nach dem Recht von Delaware (Vereinigte Staaten) und hat den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit in den Vereinigten Staaten. Sie gehört zum Versicherungskonzern Old Mutual, dessen Muttergesellschaft die Old Mutual plc mit Sitz im Vereinigten Königreich ist. In den Besteuerungsjahren 2007 und 2008 war die Skandia America Corporation die zentrale Einkaufsgesellschaft des Konzerns für IT-Dienstleistungen. Sie stellte diese extern erworbenen IT-Dienstleistungen verschiedenen Gesellschaften und Zweigniederlassungen innerhalb des Konzerns, darunter auch ihrer schwedischen Zweigniederlassung, zur Verfügung.

17. Die schwedische Zweigniederlassung ist seit dem 11. Juli 2007 als Mitglied der Mehrwertsteuergruppe der Versicherungsgesellschaft Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) eingetragen. Sie war damit beauftragt, die von der Skandia America Corporation erbrachten IT-Dienstleistungen zu dem Endprodukt IT-Produktion weiterzuverarbeiten. Die IT-Produktion wurde sodann Gesellschaften im Konzern zur Verfügung gestellt, und zwar sowohl innerhalb als auch außerhalb der Mehrwertsteuergruppe. Bei der Erbringung der Dienstleistungen – sowohl von der Skandia America Corporation an ihre schwedische Zweigniederlassung als auch von dieser Zweigniederlassung an die übrigen Gesellschaften des Konzerns – wurde ein „mark-up“ (Aufschlag) von 5 % in Rechnung gestellt. Zwischen der Skandia America Corporation und ihrer schwedischen Zweigniederlassung wurden die Kosten durch die Ausstellung von internen Rechnungen zugewiesen.

18. Das Skatteverk entschied, von der Skandia America Corporation auf deren Dienstleistungen an ihre schwedische Zweigniederlassung Mehrwertsteuer zu erheben, da es sich seiner Ansicht nach um steuerpflichtige Umsätze handelte. Es registrierte die schwedische Zweigniederlassung für diesen Zweck als Mehrwertsteuerschuldnerin und setzte die Steuer zu deren Lasten – als Niederlassung der Skandia America Corporation in Schweden – fest.

19. Die schwedische Zweigniederlassung hat beim vorlegenden Gericht Klage auf Aufhebung dieser Entscheidung erhoben, wobei sie die Auffassung vertritt, es gebe keine Rechtsgrundlage dafür, Umsätze, die zwischen einer Hauptniederlassung und ihrer Zweigniederlassung bewirkt würden, zu besteuern und die Zweigniederlassung parallel zu der bestehenden Registrierung in der Mehrwertsteuergruppe als Mehrwertsteuerpflichtiger zu registrieren.

20. Da das vorlegende Gericht der Ansicht ist, dass die im Ausgangsrechtsstreit aufgeworfenen Mehrwertsteuerfragen vom Gerichtshof noch nicht entschieden worden seien, hat es das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Stellen extern erworbene Dienstleistungen, die von der Hauptniederlassung eines Unternehmens in einem Drittland an seine Zweigniederlassung in einem Mitgliedstaat erbracht werden und bei denen die Kosten für den Erwerb der Zweigniederlassung zugewiesen werden, steuerpflichtige Umsätze dar, wenn die Zweigniederlassung zu einer Mehrwertsteuergruppe in diesem Mitgliedstaat gehört?

2. Wenn die erste Frage zu bejahen ist, ist dann die Hauptniederlassung in dem Drittland als nicht in dem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger gemäß Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem anzusehen – mit der Folge, dass der Empfänger für die Umsätze zu besteuern ist?

IV – **Verfahren vor dem Gerichtshof**

21. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 7. Januar 2013 beim Gerichtshof eingegangen. Die Skandia America Corporation, das Skatteverk, die deutsche Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

22. Am 21. Januar 2014 hat der Gerichtshof den Beteiligten folgende Frage zur Beantwortung in der mündlichen Verhandlung übermittelt:

„Die Beteiligten werden nach Art. 61 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs aufgefordert, zur Frage Stellung zu nehmen, ob angesichts des Urteils FCE Bank [EU:C:2006:196] die Zweigniederlassung einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft, die sich in einem Mitgliedstaat befindet, als ‚[im] Gebiet [dieses Mitgliedstaats] ansässige [Person]' im Sinne von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden kann".

23. Am 12. März 2014 fand eine mündliche Verhandlung statt, in der die Skandia America Corporation, die schwedische Regierung, die deutsche Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission mündlich Stellung genommen haben.

V – **Prüfung**

A – *Zur ersten Vorlagefrage*

24. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob außerhalb des Konzerns erworbene Dienstleistungen, die von der Hauptniederlassung eines Unternehmens in einem Drittland an seine Zweigniederlassung in einem Mitgliedstaat erbracht werden und bei denen die Kosten für den Erwerb der Zweigniederlassung zugewiesen werden, mehrwertsteuerpflichtige Umsätze darstellen, wenn die Zweigniederlassung zu einer Mehrwertsteuergruppe in diesem Mitgliedstaat gehört.

25. Mit anderen Worten betrifft diese Frage die Anwendbarkeit des im Urteil FCE Bank (EU:C:2006:196) genannten Grundsatzes, wenn die Zweigniederlassung einer Gesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat in dem Mitgliedstaat, in dem sie sich befindet zu einer Mehrwertsteuergruppe gehört. In der genannten Rechtssache hat der Gerichtshof geurteilt, „dass eine feste Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat, die kein von dem Unternehmen, zu dem sie gehört, verschiedenes Rechtssubjekt ist und der das Unternehmen Dienstleistungen erbringt, nicht aufgrund der Kosten, mit denen sie wegen der genannten Dienstleistungen belastet wird, als Steuerpflichtiger anzusehen ist"[4].

4 — Urteil FCE Bank (EU:C:2006:196, Rn. 41).

1. Vorbringen der Beteiligten

26. Die Skandia America Corporation und die deutsche Regierung gehen davon aus, dass eine Zweigniederlassung unabhängig von der Hauptniederlassung zu einer Mehrwertsteuergruppe gehören kann. Die deutsche Regierung trägt im Wesentlichen vor, Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie sei durch die Bezugnahme auf „[im] Gebiet [des Mitgliedstaats der Gruppe] ansässige Personen" auf feste Niederlassungen ausländischer Steuerpflichtiger, die sich im Gebiet dieses Mitgliedstaats befänden, anwendbar.

27. Die Skandia America Corporation und die deutsche Regierung vertreten des Weiteren die Auffassung, der Grundsatz der Unternehmenseinheit zwischen einer Hauptniederlassung und einer Zweigniederlassung, der im Urteil FCE Bank (EU:C:2006:196) genannt worden sei, sei auch anwendbar, wenn die Zweigniederlassung zu einer Mehrwertsteuergruppe gehöre. Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie ermächtige einen Mitgliedstaat nicht, eine Hauptniederlassung und ihre Zweigniederlassung künstlich in zwei Steuerpflichtige aufzuteilen.

28. Hierzu vertritt die Skandia America Corporation die Ansicht, ihre schwedische Zweigniederlassung verfüge über keine ausreichende Autonomie, um derart auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung zu handeln und allein die wirtschaftlichen Risiken ihrer Tätigkeit zu tragen, so dass hinsichtlich der Mehrwertsteuer ein Umsatz zwischen ihr und der Hauptniederlassung bestünde. Aus den in den Rn. 36 bis 40 des Urteils FCE Bank (EU:C:2006:196) angeführten Gründen und insbesondere wegen der Tatsache, dass die Zweigniederlassung nicht die mit der Ausübung der Tätigkeiten des Unternehmens verbundenen wirtschaftlichen Risiken trage und über kein Dotationskapital verfüge, vertritt die Skandia America Corporation die Auffassung, ihre Zweigniederlassung könne hinsichtlich der Kosten, die dieser für die Weiterverarbeitung der außerhalb des Konzerns erworbenen IT-Dienstleistungen auferlegt würden, nicht als Mehrwertsteuerpflichtiger betrachtet werden.

29. Die deutsche Regierung vertritt ihrerseits die Ansicht, die Wirkungen des Grundsatzes der Unternehmenseinheit gälten nur für die Niederlassungen desselben Rechtsträgers sowie im Rahmen der Mehrwertsteuergruppenbesteuerung nur für die im Mitgliedstaat der Gruppe ansässigen Gruppenmitglieder. Demnach seien die Innenleistungen zwischen den verschiedenen zu einer Mehrwertsteuergruppe gehörenden Rechtsträgern nicht mehrwertsteuerpflichtig, soweit sie sich auf Vorgänge beschränkten, an denen ausschließlich im Mitgliedstaat der Mehrwertsteuergruppe belegene Niederlassungen (einschließlich Hauptniederlassungen) beteiligt seien. Daher seien diese Leistungen mehrwertsteuerpflichtig, wenn eine der Parteien der Dienstleistung eine Niederlassung (einschließlich einer Hauptniederlassung) sei, die nicht im Mitgliedstaat der Mehrwertsteuergruppe belegen sei.

30. Die Regierung des Vereinigten Königreichs vertritt ihrerseits ebenfalls die Ansicht, dass der vom Gerichtshof in seinem Urteil FCE Bank (EU:C:2006:196) genannte Grundsatz im vorliegenden Fall anwendbar sei und dass die Erbringung von Dienstleistungen zwischen der Hauptniederlassung und der Zweigniederlassung nicht steuerpflichtig sei.

31. Demgegenüber ist sie im Gegensatz zur Skandia America Corporation und zur deutschen Regierung der Auffassung, dass eine Zweigniederlassung nicht selbständig zu einer Mehrwertsteuergruppe gehören könne. Sie stützt sich auf den Wortlaut von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der auf „[in dem] Gebiet [des Mitgliedstaats, in dem die Mehrwertsteuergruppe gebildet wird,] *ansässige Personen, die … rechtlich unabhängig … sind*" [5], Bezug nehme.

5 — Hervorhebung nur hier.

32. Nach Ansicht der Regierung des Vereinigten Königreichs erstreckt sich der Begriff „ansässige Personen“ auf eine juristische Person als Ganze, wozu die fragliche Zweigniederlassung gehöre. Daher müsse im vorliegenden Fall diese „Person“ die Skandia America Corporation, die in Schweden über ihre Zweigniederlassung niedergelassen sei, und nicht die Zweigniederlassung als solche sein.

33. Das Skatteverk, die schwedische Regierung und die Kommission treten diesen Auslegungen der Art. 9 und 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie entgegen. Sie wenden sich zwar nicht gegen den im Urteil FCE Bank (EU:C:2006:196) genannten Grundsatz, sind jedoch der Ansicht, dass er nicht anwendbar sei, wenn allein die Zweigniederlassung in eine Mehrwertsteuergruppe aufgenommen worden sei. Vielmehr habe die Aufnahme der Zweigniederlassung in eine Mehrwertsteuergruppe zur Folge, dass nach dem in Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie angeführten Grundsatz des einzigen Steuerpflichtigen die Zweigniederlassung nicht mehr zum selben Steuerpflichtigen wie die Hauptniederlassung gehöre.

34. Zur Untermauerung ihres Standpunkts führen das Skatteverk, die schwedische Regierung und die Kommission u. a. das Urteil Ampliscientifica und Amplifin an, in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass „die Umsetzung der in Art. [11 der Mehrwertsteuerrichtlinie] vorgesehenen Regelung [verlangt], dass die aufgrund dieser Bestimmung erlassene nationale Regelung es Personen, insbesondere Gesellschaften, zwischen denen finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Verbindungen bestehen, gestattet, nicht mehr als getrennte Mehrwertsteuerpflichtige, sondern zusammen als *ein Steuerpflichtiger* behandelt zu werden“ [6].

35. Gestützt auf diesen Grundsatz des einzigen Steuerpflichtigen machen das Skatteverk, die schwedische Regierung und die Kommission geltend, die Aufnahme der Zweigniederlassung in die Mehrwertsteuergruppe führe dazu, dass es mehrwertsteuerrechtlich eine Erbringung von Dienstleistungen zwischen zwei Steuerpflichtigen, nämlich der Hauptniederlassung der Skandia America Corporation und der Mehrwertsteuergruppe, einschließlich ihrer Zweigniederlassung, gebe.

36. Zu der Möglichkeit, die Zweigniederlassung einer Gesellschaft ohne die Hauptniederlassung in eine Mehrwertsteuergruppe aufzunehmen, führt die Kommission aus, der in Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltene Ausdruck „in seinem Gebiet ansässige Personen“ sei in dem Sinn auszulegen, den sie in ihrer Mitteilung an das Europäische Parlament und den Rat über die Option der MwSt-Gruppe gemäß Artikel 11 der Richtlinie 2006/112 des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mitteilung) [7] geäußert habe.

37. Nach dieser Mitteilung bedeutet dieser Ausdruck, dass im Ausland belegene Zweigniederlassungen, die zu Rechtsträgern mit Sitz im Gebiet des Mitgliedstaats der Mehrwertsteuergruppe gehören, nicht in die Mehrwertsteuergruppe aufgenommen werden können. Im Umkehrschluss können die im Gebiet des Mitgliedstaats der Mehrwertsteuergruppe belegenen Zweigniederlassungen, die zu Rechtsträgern mit Sitz im Ausland gehören, in die Mehrwertsteuergruppe aufgenommen werden.

38. Das Skatteverk, die schwedische Regierung und die Kommission sind somit der Ansicht, die Aufnahme der in Rede stehenden schwedischen Zweigniederlassung in die Mehrwertsteuergruppe stelle den im Urteil FCE Bank (EU:C:2006:196) genannten Grundsatz nicht infrage.

2. Würdigung

39. Ausgangspunkt meiner Prüfung ist der Wortlaut von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie, nach dem „jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln [kann]“.

6 — Urteil Ampliscientifica und Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, Rn. 19). Hervorhebung nur hier.

7 — KOM(2009) 325 endg., Nr. 3.3.2.

40. Wie die vom Gerichtshof den Beteiligten zur Beantwortung in der mündlichen Verhandlung gestellte Frage nahelegt, ist zunächst zu klären, ob eine Zweigniederlassung als solche in dem Mitgliedstaat, in dem sie belegen ist, zu einer Mehrwertsteuergruppe gehören kann, d. h., ohne dass in diese Mehrwertsteuergruppe auch die Gesellschaft, zu der sie gehört und die ihren Sitz nicht in diesem Mitgliedstaat hat, aufgenommen wird. Mit anderen Worten ist zu klären, ob die schwedische Zweigniederlassung der Skandia America Corporation als in dem schwedischen Gebiet ansässige „Person" im Sinne von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie qualifiziert werden kann.

41. Dieser Begriff ist vom Gerichtshof bereits in der Rechtssache Kommission/Irland [8] analysiert worden, obgleich sich diese Analyse auf die spezifische Frage beschränkte, ob der in Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie verwendete Begriff „Person" einen „Steuerpflichtigen" im Sinne von Art. 9 dieser Richtlinie erfasst.

42. Entgegen den Ausführungen der schwedischen und der deutschen Regierung in der mündlichen Verhandlung gestattete der Gerichtshof mit seiner Feststellung, dass nichtsteuerpflichtige Personen in eine Mehrwertsteuergruppe einbezogen werden können [9], nicht, dass Zweigniederlassungen getrennt von ihrer Hauptniederlassung in eine Mehrwertsteuergruppe aufgenommen werden.

43. Der Umstand, dass der Gerichtshof im Urteil Kommission/Irland entschieden hat, dass „Person" nicht „Steuerpflichtiger" bedeutet, impliziert nämlich bloß, dass mehrere Personen die nicht selbst Steuerpflichtige sind, durch Gründung einer Mehrwertsteuergruppe zusammen einen Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie bilden können, d. h. jemanden, der „eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig" ausübt. Im genannten Urteil hat der Gerichtshof somit nicht den in Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie verwendeten Begriff „Person" definiert.

44. Ich möchte auf den terminologischen Unterschied zwischen Art. 9 und Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie hinweisen. Art. 9 unterliegt, „*wer* eine wirtschaftliche Tätigkeit … ausübt" [10], während Art. 11 für „[in dem] Gebiet [des Mitgliedstaats, in dem die Mehrwertsteuergruppe gebildet wird,] ansässige *Personen*, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind" [11], gilt.

45. Meines Erachtens belegt dieser Unterschied, dass der persönliche Anwendungsbereich von Art. 11 enger ist als jener von Art. 9. Der Begriff „Person" kann demnach nur im gewöhnlichen Sinne verstanden werden, nämlich als „jeder, der Rechtspersönlichkeit besitzt" [12], d. h. natürliche und juristische Personen, was bereits enger ist als das bloße „wer". Dieser Unterschied wird im Urteil Heerma erläutert, in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass der Begriff des Steuerpflichtigen nicht nur natürliche und juristische Personen umfasst, sondern auch Einheiten ohne Rechtspersönlichkeit wie etwa eine niederländische Gesellschaft bürgerlichen Rechts [13]. Ich denke nicht, dass diese Auslegung möglich gewesen wäre, wenn sich Art. 9 ebenfalls auf eine „Person" bezogen hätte.

46. Folglich kann – wie die Regierung des Vereinigten Königreichs vorträgt – eine Einheit nur dann einer Mehrwertsteuergruppe beitreten, wenn sie eine eigene „Person" ist, was bei einer Zweigniederlassung nicht der Fall ist.

8 — Urteil Kommission/Irland (C-85/11, EU:C:2013:217). Vgl. auch Urteile Kommission/Schweden (C-480/10, EU:C:2013:263), Kommission/Niederlande (C-65/11, EU:C:2013:265), Kommission/Finnland (C-74/11, EU:C:2013:266), Kommission/Vereinigtes Königreich (C-86/11, EU:C:2013:267) sowie Kommission/Tschechische Republik (C-109/11, EU:C:2013:269).

9 — Urteil Kommission/Irland (EU:C:2013:217, Rn. 50).

10 — Hervorhebung nur hier.

11 — Hervorhebung nur hier.

12 — Cornu, G., *Vocabulaire juridique*, 9. Auflage, PUF, Paris, 2011, S. 752.

13 — C-23/98, EU:C:2000:46.

47. Im Übrigen können die Hauptniederlassung und ihre Zweigniederlassung, die derselben juristischen Person angehören, nicht beide mehrwertsteuerpflichtig sein.

48. Denn wie Generalanwalt Léger in Nr. 56 seiner Schlussanträge in der Rechtssache FCE Bank (C-210/04, EU:C:2005:582) erläutert hat, „[steht] es vorbehaltlich der Konsultation des in [Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie] vorgesehenen Ausschusses für Mehrwertsteuer 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. Wie die Regierung des Vereinigten Königreichs bemerkt, kann diese Bestimmung im Umkehrschluss dahin verstanden werden, dass ein und dieselbe Rechtsperson nur ein einziger Steuerpflichtiger sein kann“.

49. Die Schlussfolgerung, wonach eine Zweigniederlassung als solche nicht ohne die Gesellschaft, zu der sie gehört, einer Mehrwertsteuergruppe beitreten kann, entspricht voll und ganz dem Urteil FCE Bank (EU:C:2006:196), was keiner der Beteiligten bestreitet. In diesem Urteil hat der Gerichtshof entschieden, dass „eine Leistung nur dann steuerbar ist, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden“ [14]. Er hat geurteilt, dass die Zweigniederlassung keiner selbständigen Wirtschaftstätigkeit nachging, da sie nicht selbst die wirtschaftlichen Risiken trug, die mit der Tätigkeit des Unternehmens, zu dem sie gehörte, verbunden sind [15]. Somit ist er zu dem Schluss gekommen, dass eine Zweigniederlassung, die kein von dem Unternehmen, zu dem sie gehört, verschiedenes Rechtssubjekt ist, nicht als gegenüber diesem Unternehmen selbständig Steuerpflichtiger anzusehen ist [16].

50. Zudem vertreten das Skatteverk, die schwedische Regierung und die Kommission die Auffassung, dass das Urteil FCE Bank (EU:C:2006:196) nicht auf eine Situation angewandt werden könne, in der die Zweigniederlassung zu einer Mehrwertsteuergruppe gehöre, denn durch die Zugehörigkeit zu dieser Gruppe gehöre sie nicht mehr zu dem steuerpflichtigen Unternehmen und werde Teil eines anderen Steuerpflichtigen, nämlich der Mehrwertsteuergruppe.

51. Die Kommission stützt sich eingehend auf ihre Mitteilung, in der sie ausgeführt hatte, dass Art. 11 gemäß den Grundsätzen der Territorialität und der Steuerhoheit ausgelegt werden müsse [17], nach denen die Steuerbefugnis jedes Mitgliedstaats nicht die Grenzen seines Territoriums überschreiten dürfe. Folglich könnten nur Unternehmen, bei denen sich der Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit im Gebiet des Mitgliedstaats befinde, der die Regelung für die Mehrwertsteuergruppe eingeführt habe, oder aber feste Niederlassungen solcher Unternehmen oder von ausländischen Unternehmen, die im Gebiet dieses Mitgliedstaats belegen seien, einer Mehrwertsteuergruppe beitreten.

52. Meines Erachtens erlauben der Wortlaut der Mehrwertsteuerrichtlinie und die Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht diesen Ansatz. Übrigens räumt die Kommission selbst ein, dass ihr Standpunkt „auf den ersten Blick nicht als mit dem Urteil in der Rechtssache FCE Bank [EU:C:2006:196] vereinbar angesehen werden [mag]“ [18]. Entgegen der Analyse der Kommission rechtfertigt die Tatsache, dass dieses Urteil in keiner Weise auf die Situation der Mehrwertsteuergruppen Bezug nimmt, nicht, dass eine Zweigniederlassung als solche in eine Mehrwertsteuergruppe aufgenommen werden kann.

14 — FCE Bank (EU:C:2006:196, Rn. 34).

15 — Ebd. (Rn. 35 bis 41).

16 — Ebd. (Rn. 41).

17 — KOM(2009) 325 endg., Nr. 3.3.2.1.

18 — Ebd., Nr. 3.3.2.2.

53. Außerdem beantwortet das Vorbringen der Kommission, wonach die Zweigniederlassung durch ihre Zugehörigkeit zur Mehrwertsteuergruppe Teil eines anderen Steuerpflichtigen werde, nicht die Vorfrage, ob eine Zweigniederlassung als solche in eine Mehrwertsteuergruppe aufgenommen werden kann.

54. Die Tatsache, dass die Erbringung von Dienstleistungen zwischen der Hauptniederlassung und der Zweigniederlassung gegen Entgelt erfolgt, ist nicht relevant. Wie der Gerichtshof in seinem Urteil FCE Bank entschieden hat, ist das „Vorliegen einer Vereinbarung über die Aufteilung der Kosten … für die vorliegende Rechtssache [ebenfalls] nicht [relevant] …, da eine solche Vereinbarung nicht zwischen unabhängigen Parteien ausgehandelt wurde“ [19]. Zudem handelt es sich – wie die Skandia America Corporation einräumt – um eine Preisfestsetzung und eine Aufteilung der Kosten nach internen Beschlüssen des Unternehmens, die insbesondere dazu dienen, die Gewinne der festen Niederlassung zu ermitteln [20].

55. Im Übrigen haben die schwedische und die deutsche Regierung in der mündlichen Verhandlung auf Rn. 33 des Urteils Crédit Lyonnais Bezug genommen, wo der Gerichtshof entschieden hat, dass „eine Gesellschaft, die ihre Hauptniederlassung in einem Mitgliedstaat und eine feste Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat hat, aufgrund dieser Tatsache im Hinblick auf die im letztgenannten Staat durchgeführten Tätigkeiten als dort niedergelassen anzusehen [ist]“ [21].

56. Auch wenn diese Passage die Erstattung der Mehrwertsteuer – sei es durch Abzug oder durch Rückzahlung – und nicht die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe betrifft, so erlaubt sie keinesfalls, dass eine Zweigniederlassung unabhängig von der Hauptniederlassung einer Mehrwertsteuergruppe beitritt. Meines Erachtens ist vielmehr das Gegenteil des Standpunkts der schwedischen und der deutschen Regierung zu vertreten, nämlich die Einbeziehung des gesamten Unternehmens in die Mehrwertsteuergruppe, da das fragliche Unternehmen wegen seiner festen Niederlassung im Mitgliedstaat der Mehrwertsteuergruppe eine „in seinem Gebiet ansässige [Person]“ im Sinne von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist.

57. Nicht zuletzt hätte die These der Skandia America Corporation, wonach die schwedische Zweigniederlassung als solche zu einer Mehrwertsteuergruppe gehören kann, in Verbindung mit der Anwendung des im Urteil FCE Bank (EU:C:2006:196) enthaltenen Grundsatzes schließlich zur Folge, dass weder die Leistungen zwischen der amerikanischen Hauptniederlassung und ihrer schwedischen Zweigniederlassung noch die Leistungen zwischen dieser Zweigniederlassung und den anderen Mitgliedern der Mehrwertsteuergruppe steuerpflichtig wären.

58. Zu diesem Ergebnis – das insbesondere im Versicherungsbereich von Interesse ist, wo die Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie anwendbar und somit kein Vorsteuerabzug möglich ist – kann man nur gelangen, wenn man zwei miteinander nicht vereinbare Regeln anwendet. Die Zweigniederlassung kann nicht mit der Gesellschaft, zu der sie gehört, gemäß dem Urteil FCE Bank (EU:C:2006:196) mehrwertsteuerrechtlich einen einzigen Wirtschaftsteilnehmer bilden und zugleich von dieser Gesellschaft mehrwertsteuerrechtlich getrennt sein, indem sie allein zu einer Mehrwertsteuergruppe gehört.

19 — EU:C:2006:196, Rn. 40. In Rn. 41 hat der Gerichtshof ausgeführt, dass die Zweigniederlassung „nicht *aufgrund der Kosten, mit denen sie wegen der genannten Dienstleistungen belastet wird*, als Steuerpflichtiger“ angesehen werden konnte. Hervorhebung nur hier.

20 — Vgl. auch in diesem Sinne Nrn. 65 und 66 der Schlussanträge von Generalanwalt Léger in der Rechtssache FCE Bank (EU:C:2005:582).

21 — C-388/11, EU:C:2013:541.

59. Zudem ermöglicht der zweite Absatz von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie es den Mitgliedstaaten, „die erforderlichen Maßnahmen [zu] treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen“. Auch der Gerichtshof hat ganz allgemein erkannt, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und möglichem Missbrauch ein Ziel ist, das von der Mehrwertsteuerrichtlinie anerkannt und gefördert wird [22].

3. Ergebnis

60. Im Licht dieser Erwägungen bin ich der Auffassung, dass die Entscheidung des Skatteverk, mit der die schwedische Zweigniederlassung der Skandia America Corporation als solche in die Mehrwertsteuergruppe der Versicherungsgesellschaft Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ) aufgenommen wurde, gegen Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie verstößt.

61. Was die Folgen, die das vorlegende Gericht aus dieser Rechtswidrigkeit ziehen muss, angeht, so sind vier Möglichkeiten zu nennen, und zwar in folgender Reihenfolge.

4. Folgen der Rechtswidrigkeit

a) Die Entscheidung, die Zweigniederlassung in die Mehrwertsteuergruppe aufzunehmen, wird aufgehoben

62. In diesem Fall gehört die Zweigniederlassung nicht zur Mehrwertsteuergruppe. Daher sind die Leistungen zwischen der Hauptniederlassung der Skandia America Corporation und ihrer schwedischen Zweigniederlassung gemäß dem im Urteil FCE Bank (EU:C:2006:196) genannten Grundsatz nicht mehrwertsteuerpflichtig.

63. Hingegen sind die zwischen der schwedischen Zweigniederlassung der Skandia America Corporation und der fraglichen Mehrwertsteuergruppe erbrachten Dienstleistungen mehrwertsteuerpflichtig, wobei die Mehrwertsteuer von der Skandia America Corporation gemäß Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie geschuldet wird, nach dem „[d]ie Mehrwertsteuer der Steuerpflichtige [schuldet], der … eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt“ [23].

b) Die Entscheidung, die Zweigniederlassung in die Mehrwertsteuergruppe aufzunehmen, wird rechtskonform ausgelegt

64. In diesem Fall könnte das vorlegende Gericht die Entscheidung, durch die die Zweigniederlassung in die Mehrwertsteuergruppe aufgenommen wird, unionsrechtskonform auslegen, indem es davon ausginge, dass der Antrag auf Aufnahme in die Mehrwertsteuergruppe nur von der Skandia America Corporation als solcher gestellt werden konnte, so dass diese folglich als Ganzes der Mehrwertsteuergruppe angehören würde.

22 — Vgl. u. a. Urteile Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 71), Kittel und Recolta Recycling (C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 54), R. (C-285/09, EU:C:2010:742, Rn. 36), Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, Rn. 50), Mahagében (C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 41), Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 35) sowie Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, Rn. 46).

23 — Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der in Verbindung mit ihrem Art. 56 dem Dienstleistungsempfänger die Pflicht zur Zahlung der Mehrwertsteuer auferlegt, ist im vorliegenden Fall nicht anwendbar, da die fraglichen Dienstleistungen nicht „an Steuerpflichtige, die innerhalb der [Union], jedoch außerhalb des Staates des Dienstleistungserbringers ansässig sind“, erbracht werden. Die Mehrwertsteuergruppe als Dienstleistungsempfänger hat ihren Sitz in Schweden, wo auch mittels seiner schwedischen Zweigniederlassung der Erbringer der fraglichen Dienstleistungen ansässig ist, nämlich die Skandia America Corporation. Daher ist Art. 43 dieser Richtlinie anwendbar, nach dem „[a]ls Ort einer Dienstleistung der Ort [gilt], an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit *oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird*“. Hervorhebung nur hier.

65. Es wäre zu klären, ob eine nach dem Recht eines Drittstaats – im vorliegenden Fall der Vereinigten Staaten – gegründete Gesellschaft, die eine feste Niederlassung in einem Mitgliedstaat hat, – im vorliegenden Fall dem Königreich Schweden –, in eine in diesem Mitgliedstaat gebildete Mehrwertsteuergruppe aufgenommen werden kann.

66. In Übereinstimmung mit der Regierung des Vereinigten Königreichs bin ich der Auffassung, dass der Wortlaut von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der sich auf „[in dem] Gebiet [des Mitgliedstaats, in dem die Steuergruppe gebildet wird,] ansässige Personen" bezieht, es einer solchen Gesellschaft, die eine feste Niederlassung im Gebiet eines Mitgliedstaats hat, ermöglicht, als Ganzes einer in diesem Mitgliedstaat gebildeten Mehrwertsteuergruppe beizutreten.

67. Diese Auslegung des Begriffs „ansässige Personen" entspricht nicht nur dem Begriff der Niederlassung im Sinne des Unionsrechts, sondern auch Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach „[d]er Mehrwertsteuer … Dienstleistungen [unterliegen], die ein Steuerpflichtiger als solcher *im Gebiet eines Mitgliedstaats* gegen Entgelt *erbringt*" [24]. Als „Ort einer Dienstleistung" gilt nach der allgemeinen Vorschrift von Art. 43 „der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit *oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird*, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort" [25].

68. Im vorliegenden Fall verfügt die Skandia America Corporation über eine feste Niederlassung in Schweden, von wo aus die fraglichen Dienstleistungen erbracht werden. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die Skandia America Corporation trotz ihrer Gründung in den Vereinigten Staaten eine in Schweden im Sinne von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie ansässige Person ist.

69. In diesem Fall wären die Leistungen, die zwischen der Hauptniederlassung der Skandia America Corporation und ihrer schwedischen Zweigniederlassung erbracht wurden, gemäß dem im Urteil FCE Bank (EU:C:2006:196) genannten Grundsatz nicht mehrwertsteuerpflichtig gewesen.

70. Dagegen wären die Dienstleistungen zwischen der Mehrwertsteuergruppe (einschließlich der Skandia America Corporation) als Empfängerin und ihrem Lieferer (der in einem anderen Mitgliedstaat als dem Königreich Schweden oder in einem Drittland ansässig sein könnte) als Dienstleister, der nicht zum Konzern der Skandia America Corporation gehört, mehrwertsteuerpflichtig, da es sich um „Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt" im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie handeln würde.

71. Genauer gesagt würde es sich um „im Gebiet eines Mitgliedstaats [erbrachte]" Dienstleistungen handeln, denn in diesem Fall wäre Art. 56 anwendbar, da es sich vorliegend um elektronisch erbrachte Dienstleistungen (Abs. 1 Buchst. k dieses Artikels) handeln würde. In Abweichung von der allgemeinen Vorschrift des Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt Art. 56 Abs. 1: „Als Ort der [fraglichen] Dienstleistungen, die … an Steuerpflichtige, die innerhalb der [Union], jedoch außerhalb des Staates des Dienstleistungserbringers ansässig sind, erbracht werden, gilt der Ort, an dem der Dienstleistungsempfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit … hat". Im vorliegenden Fall würden die fraglichen Dienstleistungen der Mehrwertsteuergruppe erbracht, die in Schweden und außerhalb des Staates des Dienstleisters ansässig ist, der in einem Drittstaat oder in einem anderen Mitgliedstaat als dem Königreich Schweden ansässig sein könnte.

24 — Hervorhebung nur hier.

25 — Hervorhebung nur hier.

72. Bleibt noch zu bestimmen, wer Schuldner der Mehrwertsteuer wäre. Nach Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie „[schuldet] [d]ie Mehrwertsteuer der steuerpflichtige Dienstleistungsempfänger im Sinne des Artikels 56“. Aus dieser Bestimmung geht hervor, dass die Mehrwertsteuer von der Mehrwertsteuergruppe als Dienstleistungsempfängerin geschuldet würde.

c) Weder die Skandia America Corporation noch die Zweigniederlassung gehören zur Mehrwertsteuergruppe

73. Wie die schwedische Regierung in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, gründet sich die Aufnahme einer Person in eine Mehrwertsteuergruppe auf ihren freien Willen zum Beitritt und der Genehmigung durch das Skatteverk. Wenn die Skandia America Corporation gewusst hätte, dass das Skatteverk die Aufnahme allein ihrer Zweigniederlassung nicht erlaubt, hätte sie vielleicht für sie keinen Antrag auf Aufnahme in die Mehrwertsteuergruppe gestellt. Daher wäre es meines Erachtens richtig, die Entscheidung zur Aufnahme der schwedischen Zweigniederlassung der Skandia America Corporation in die fragliche Mehrwertsteuergruppe nur dann dahin auszulegen, dass die Skandia America Corporation als Ganzes Mitglied dieser Mehrwertsteuergruppe wird, wenn dies der Wille der Gesellschaft ist.

74. Wenn dem nicht so wäre, fänden auch auf diesen Fall die mehrwertsteuerrechtlichen Folgen des erstgenannten Falles Anwendung [26].

d) Die Entscheidung des Skatteverk, die Dienstleistungen, die die Skandia America Corporation ihrer schwedischen Zweigniederlassung erbringt, mit Mehrwertsteuer zu belasten, ist durch die Bekämpfung der Steuerumgehung gerechtfertigt (Art. 11 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie)

75. Auf diesen Fall ist zurückzugreifen, wenn, wie die Skandia America Corporation in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht hat, aus Gründen des nationalen Rechts die Entscheidung, die schwedische Zweigniederlassung der Skandia America Corporation in die Mehrwertsteuergruppe aufzunehmen, nicht mehr aufgehoben werden konnte und auch nicht auf die im zweit- und im drittgenannten Fall beschriebene Art ausgelegt werden konnte. In diesem Fall könnte sich die angefochtene Entscheidung des Skatteverk auf Art. 11 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie stützen, der einen Mitgliedstaat, der von der Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, die Bildung von Mehrwertsteuergruppen zuzulassen, ermächtigt, „die erforderlichen Maßnahmen [zu] treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen“.

76. Wie ich in den Nrn. 57 und 58 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt habe, hätte die Aufnahme allein der schwedischen Zweigniederlassung der Skandia America Corporation in die Mehrwertsteuergruppe in Verbindung mit der Anwendung des im Urteil FCE Bank (EU:C:2006:196) enthaltenen Grundsatzes zur Folge, dass die Leistungen zwischen der amerikanischen Hauptniederlassung und ihrer schwedischen Zweigniederlassung nicht mehrwertsteuerpflichtig wären, obwohl die Leistungen zwischen der Zweigniederlassung und den anderen Mitgliedern der Mehrwertsteuergruppe aufgrund von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie ebenfalls nicht steuerpflichtig wären. Dieser Vorgang würde zu einem Ergebnis führen, das vom Unionsgesetzgeber nicht gewollt war, nämlich der Nichtbesteuerung der in Rede stehenden Erbringung von Dienstleistungen.

26 — Vgl. Nrn. 62 und 63 der vorliegenden Schlussanträge.

77. In einem solchen Fall müssten daher die Transaktionen zwischen der Hauptniederlassung der Skandia America Corporation und ihrer schwedischen Zweigniederlassung mit Mehrwertsteuer belastet werden, wobei die Steuer entsprechend der Ansicht der Kommission gemäß den Art. 56 und 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Mehrwertsteuergruppe als Empfängerin der Dienstleistungen geschuldet würde [27].

78. Ich halte fest, dass in den vier Fällen die fraglichen Dienstleistungen mehrwertsteuerpflichtig sind.

79. Somit ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Zweigniederlassung einer nach dem Recht eines Drittstaats gegründeten Gesellschaft nicht unabhängig von dieser in eine Mehrwertsteuergruppe, die in dem Mitgliedstaat gebildet wurde, in dem die Zweigniederlassung ansässig ist, aufgenommen werden kann. Die Dienstleistungen, die zwischen der Hauptniederlassung und der Zweigniederlassung erbracht wurden, sind im Gegensatz zu den Dienstleistungen, die zwischen der Zweigniederlassung und ihren Kunden – unabhängig davon, ob diese der Mehrwertsteuergruppe angehören oder nicht – erbracht wurden, keine mehrwertsteuerpflichtigen Vorgänge.

B – *Zur zweiten Vorlagefrage*

80. Hilfsweise ist, falls der Gerichtshof entscheiden sollte, dass außerhalb des Konzerns erworbene Dienstleistungen, die von der Hauptniederlassung eines Unternehmens in einem Drittland an seine Zweigniederlassung in einem Mitgliedstaat erbracht werden, die zu einer in diesem Mitgliedstaat gebildeten Mehrwertsteuergruppe gehört, und bei denen die Kosten für den Erwerb der Zweigniederlassung zugewiesen werden, mehrwertsteuerpflichtige Umsätze darstellen, die zweite vom vorlegenden Gericht gestellte Frage zu beantworten.

81. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Hauptniederlassung dieses Unternehmens „als nicht in dem Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger gemäß Art. 196 der [Mehrwertsteuerrichtlinie] anzusehen [ist] – mit der Folge, dass der Empfänger für die Umsätze zu besteuern ist“.

82. Nach Ansicht der Skandia America Corporation und der Kommission wird, falls die Leistungen zwischen der Hauptniederlassung und der Zweigniederlassung steuerpflichtig sind, die Mehrwertsteuer gemäß Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie – nach dem die Mehrwertsteuer vom steuerpflichtigen Dienstleistungsempfänger im Sinne von Art. 56 dieser Richtlinie geschuldet wird – von der Mehrwertsteuergruppe geschuldet.

83. Der Skandia America Corporation und der Kommission zufolge ist in einer Situation, in der eine feste Niederlassung, die zu einem Steuerpflichtigen gehört, der im Ausland ansässig ist, einer Mehrwertsteuergruppe in dem Mitgliedstaat, in dem diese gegründet wurde, beitritt, davon auszugehen, dass diese Niederlassung mehrwertsteuerrechtlich nicht ohne ihre Zugehörigkeit zu dieser Mehrwertsteuergruppe existiert. Die Kommission schlägt daher eine teleologische Auslegung von Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor, die zu dem Ergebnis führe, dass die Skandia America Corporation als eine nicht im fraglichen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige anzusehen sei und die Mehrwertsteuer von der Mehrwertsteuergruppe als Empfängerin der Leistungen im Sinne von Art. 56 der Mehrwertsteuerrichtlinie geschuldet werde.

84. Das Skatteverk seinerseits vertritt die Auffassung, dass die Voraussetzungen von Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie im vorliegenden Fall nicht erfüllt seien, da der Erbringer der fraglichen Dienstleistungen, nämlich die Skandia America Corporation, mittels ihrer schwedischen Zweigniederlassung im selben Mitgliedstaat wie die Empfängerin der Dienstleistungen ansässig sei,

27 — Für eine ausführlichere Prüfung vgl. Nrn. 81 bis 87 der vorliegenden Schlussanträge.

d. h. in Schweden. Daher hindere die Tatsache, dass die schwedische Zweigniederlassung der Skandia America Corporation zu der schwedischen Mehrwertsteuergruppe gehöre, dieses Unternehmen nicht, als ein in Schweden ansässiger Steuerpflichtiger angesehen zu werden. Daraus folge, dass die Mehrwertsteuer aufgrund von Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Skandia America Corporation geschuldet werde.

85. Ich bin vom Standpunkt des Skatteverk nicht überzeugt. Ich weise darauf hin, dass die zweite Frage sich nur dann stellt, wenn infolge der Antwort auf die erste Frage die Vorgänge zwischen der Hauptniederlassung der Skandia America Corporation und ihrer schwedischen Zweigniederlassung steuerpflichtig wären. Dies impliziert, dass die schwedische Zweigniederlassung nicht mehr als eine Niederlassung des Dienstleisters angesehen werden kann, sondern als Teil des Empfängers der Dienstleistungen, nämlich der Mehrwertsteuergruppe, anzusehen ist. Ich teile daher den Standpunkt der Skandia America Corporation und der Kommission, dass in einem solchen Fall die Mehrwertsteuer gemäß Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Mehrwertsteuergruppe geschuldet würde.

86. Dieses Ergebnis könnte aus Sicht des Skatteverk absurd erscheinen, da die Skandia America Corporation offensichtlich in Schweden mittels ihrer schwedischen Zweigniederlassung ansässig ist, man aber nur dann zu diesem Ergebnis gelangt, wenn man dem Standpunkt des Skatteverk folgt, wonach die Rechtsprechung FCE Bank (EU:C:2006:196) nicht anwendbar ist, wenn die Zweigniederlassung zu einer Mehrwertsteuergruppe gehört. Meines Erachtens bilden diese Widersprüche ein weiteres Argument dafür, dem Standpunkt des Skatteverk und der Kommission zur ersten Frage nicht zu folgen.

87. Somit ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass, wenn die in einem Drittstaat belegene Hauptniederlassung eines Unternehmens ein steuerpflichtiger Dienstleister ist, der in dem Mitgliedstaat, in dem das Unternehmen eine Zweigniederlassung hat, nicht ansässig ist, es die Empfängerin der Dienstleistungen ist, nämlich die Mehrwertsteuergruppe, zu der diese Zweigniederlassung gehört, die für die in Rede stehenden Leistungen gemäß Art. 56 dieser Verordnung zu besteuern ist.

VI – **Ergebnis**

88. Daher schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorabentscheidungsfragen des Förvaltningsrätt i Stockholm wie folgt zu beantworten:

In erster Linie:

1. Art. 11 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass die Zweigniederlassung einer nach dem Recht eines Drittstaats gegründeten Gesellschaft nicht unabhängig von dieser in eine als ein einziger Mehrwertsteuerpflichtiger behandelte Gruppe mehrerer Gesellschaften, die in dem Mitgliedstaat gebildet wurde, in dem die Zweigniederlassung ansässig ist, aufgenommen werden kann. Die Dienstleistungen, die zwischen der Hauptniederlassung und der Zweigniederlassung erbracht wurden, sind im Gegensatz zu den Dienstleistungen, die zwischen der Zweigniederlassung und ihren Kunden – unabhängig davon, ob diese der Gruppe angehören oder nicht – erbracht wurden, keine mehrwertsteuerpflichtigen Vorgänge.

Hilfsweise:

2. Art. 196 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass, wenn die in einem Drittstaat belegene Hauptniederlassung eines Unternehmens ein steuerpflichtiger Dienstleister ist, der in dem Mitgliedstaat, in dem das Unternehmen eine Zweigniederlassung hat, nicht ansässig ist, es die Empfängerin der Dienstleistungen ist, nämlich die als ein einziger Mehrwertsteuerpflichtiger behandelte Gruppe mehrerer Gesellschaften, zu der diese Zweigniederlassung gehört, die für die in Rede stehenden Leistungen gemäß Art. 56 dieser Verordnung zu besteuern ist.