

# Zur Begründung einer festen Niederlassung im Umsatzsteuerrecht

## Entscheidungshilfen zum Vorliegen einer aktiven oder passiven festen Niederlassung

**BEITRAG.** Art 11 DVO (EU) 282/2011<sup>1)</sup> bestimmt die Tatbestandsmerkmale einer festen Niederlassung. Ob eine solche vorliegt oder nicht, ist trotz umfangreicher Rsp des EuGH<sup>2)</sup> nicht immer einfach zu beantworten, insbesondere auch aufgrund unterschiedlicher Handhabung durch die Behörden der einzelnen Mitgliedsstaaten.<sup>3)</sup> Der folgende Beitrag versucht anhand von Entscheidungsbäumen praktische Entscheidungshilfen für die Beurteilung des Vorliegens einer festen Niederlassung zu geben. **taxlex 2023/3**



**Leila-Marie Petzi**, LL.M., ist Berufsanwältin der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH. Sie arbeitet in den Abteilungen Indirect Tax & Customs und International Tax und beschäftigt sich dort überwiegend mit Fragen des grenzüberschreitenden Steuerrechts. Univ.-Prof. Dr. **Thomas Bieber** lehrt und forscht am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der JKU Linz.

### A. Vorbemerkungen

Nach Art 11 Abs 1 DVO (EU) 282/2011 erfordert die Begründung einer festen Niederlassung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden. Art 11 Abs 2 DVO (EU) 282/2011 bestimmt, dass als feste Niederlassung jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nach Art 10 DVO (EU) 282/2011 gilt, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen zu erbringen. Art 11 Abs 1

DVO (EU) 282/2011 gilt für die Anwendung des Art 44 MwStSystRL – die feste Niederlassung als Empfänger von Dienstleistungen (passive feste Niederlassung). Art 11 Abs 2 DVO (EU) 282/2011 gilt für die Anwendung der Art 45, 56 Abs 2 UAbs 2 sowie Art 192a MwStSystRL – die feste Niederlassung als Leistungserbringer (aktive feste Niederlassung).

Die in Kapitel B) und C) dargestellten Entscheidungsbäume sollen als Entscheidungshilfe dienen, ob nach der bisherigen Rsp des EuGH sowie dem dazu vorliegenden Schrifttum<sup>4)</sup> eine feste Niederlassung vorliegt:

Für das Vorliegen einer aktiven festen Niederlassung ist erstens die wirtschaftliche Abhängigkeit zu beurteilen.<sup>5)</sup> Liegt ein wirtschaftlich selbständiges Gebilde und damit ein selbständiger Steuerpflichtiger vor, besteht keine feste Niederlassung und kann die Prüfung der weiteren Kriterien unterblei-

<sup>1)</sup> DurchführungsVO (EU) 282/2011 des Rates vom 15. 3. 2011 zur Festlegung von Durchführungsmaßnahmen zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2011/77, 1.

<sup>2)</sup> Vgl stellvertretend EuGH 4. 7. 1985, C-168/84, *Berkholz*, ECLI:EU:C:1985:299; EuGH 2. 5. 1996, C-231/94, *Faaborg-Gelting-Linien*; EuGH 20. 2. 1997, C-260/95, *DFDS*, EU:C:1997:77; EuGH 17. 7. 1997, C-190/95, *ARO Lease*, ECLI:EU:C:1997:374; EuGH 7. 5. 1998, C-390/96, *Lease Plan*, ECLI:EU:C:1998:206; EuGH 23. 3. 2006, C-210/04, *FCE Bank*, ECLI:EU:C:2006:196; EuGH 28. 6. 2007, C-73/06, *Planzer Luxembourg*, ECLI:EU:C:2007:397; EuGH 4. 2. 2014, C-323/12, *E.ON Global*, ECLI:EU:C:2014:53; EuGH 16. 10. 2014, C-605/12, *Welmory*, ECLI:EU:C:2014:2298; EuGH 7. 5. 2020, C-547/18, *Dong Yang*, ECLI:EU:C:2020:350; EuGH 11. 3. 2021, C-812/19, *Danske Bank*, ECLI:EU:C:2021:196; EuGH 3. 6. 2021, C-931/19, *Titanium*, ECLI:EU:C:2021:446; EuGH 7. 4. 2022, C-333/20, *Berlin Chemie*, ECLI:EU:C:2022:291.

<sup>3)</sup> Die VAT Expert Group unterstreicht dies in ihrem Opinion Statement v 30. 6. 2022 (VEG Opinion on fixed establishments, abrufbar unter [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-07/veg\\_opinion\\_on\\_fixed\\_establishments.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-07/veg_opinion_on_fixed_establishments.pdf); Stand: 5. 12. 2022) wie folgt: „More and more tax authorities (in some MS), by ignoring the contractual and commercial reality, apply the FE criteria in a way that undermines the destination principle [...] They try to qualify FEs in their MS with the intention of extending their own revenue base, and are, therefore, affecting the place of taxation, despite the fact that in a fully vatable B2B context, this VAT is refundable, so there is no gain for the budget (other than penalties and interest) but only bureaucracy created both for business and the tax authorities“.

<sup>4)</sup> Vgl aus dem umfangreichen Schrifttum auszugsweise *Monfort*, Neue Definition der festen Niederlassung, UR 2012, 341 (341ff); *Merkx*, Establishments in European VAT (2013) 93; *Van Kesteren/Merkx*, The concept of Taxable Persons (and fixed Establishments) in EU VAT, in *Ecker/Lang/Lejeune* (Hrsg), The future of indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems around the World (2011) 621 (621ff); *Schippers/Boender*, VAT and Fixed Establishments: Mysteries Solved? Intertax 2015, 709 (709ff); *Spies*, Permanent Establishments in Value Added Tax: The Role of Establishments in International B2B Trade in Services Under VAT/GST Law (2019); *Haller*, Passive feste Niederlassung – Zweite Seite der (aktiven) Medaille? MwStR 2015, 7 (7ff); *Merkx*, Establishments in European VAT (2013) 93ff; *Mlcoch*, Betriebsstätten – feste Niederlassung. Eine systematische Untersuchung des Betriebsstättenbegriffs des Art 5 OECD-MA im Vergleich zur festen Niederlassung im Umsatzsteuerrecht, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Umsatzsteuer und internationales Steuerrecht (2012) 77 (77ff).

<sup>5)</sup> EuGH 23. 3. 2006, C-210/04, *FCE Bank*, ECLI:EU:C:2006:196, Rn 36f; *Merkx*, Establishments in European VAT (2013) 126; Schlussanträge v GA *Legier* v 29. 9. 2005, C-210/04, *FCE Bank*, ECLI:EU:C:2005:582, Rn 43ff; EuGH 24. 1. 2019, C-165/17, *Morgan Stanley & Co International*, ECLI:EU:C:2019:58, Rn 35; EuGH 11. 3. 2021, C-812/19, *Danske Bank*, ECLI:EU:C:2021:196, Rn 21 und die dort angeführte Rsp.

ben.<sup>6)</sup> Bei wirtschaftlicher Abhängigkeit von der Hauptniederlassung ist zu prüfen, ob der gemeinsame Einsatz von Personal- und Sachmitteln<sup>7)</sup> erforderlich ist und – bejahendenfalls – welche Personal- und Sachmittel konkret erforderlich sind, um eine Leistung erbringen bzw eine Dienstleistung empfangen zu können.<sup>8)</sup> Wurde dies festgestellt, ist zu prüfen, ob die Sachmittel beständig und dauerhaft verfügbar sind.<sup>9)</sup> Liegen die Sachmittel nicht oder nicht beständig bzw nur „punktuell“ vor, besteht keine feste Niederlassung.<sup>10)</sup> Liegen die Sachmittel beständig vor, ist zu prüfen,<sup>11)</sup> ob die Personalmittel für die Leistungserbringung/für den Empfang der Dienstleistungen

beständig vorhanden sind, der dauernde Zugriff auf das Personal gesichert ist und das Personal mit ausreichenden Berechtigungen ausgestattet ist, um die Leistungen autonom erbringen/empfangen zu können.<sup>12)</sup> Ist diese Frage ebenfalls zu bejahen, ist von einer festen Niederlassung iS der Rsp des EuGH auszugehen. Andernfalls liegt keine feste Niederlassung vor.

Der unter Punkt C) dargestellte Entscheidungsbaum zur passiven festen Niederlassung geht von einer Anerkennung der rein passiv tätigen festen Niederlassung aus.<sup>13)</sup> Die dargestellten Prüfschritte folgen analog dem Entscheidungsbaum B).

<sup>6)</sup> In diesem Zusammenhang sei auch auf folgende Aussage aus den Schlussanträgen v GA Kokott v 14. 11. 2019, C-547/18, *Dong Yang*, Rn 65 hingewiesen: „Im Übrigen dient es [...] auch der Rechtssicherheit im Hinblick auf die Person des Steuerschuldners, wenn eine rechtlich eigenständige Person nicht zugleich die feste Niederlassung einer anderen eigenständigen Person sein kann“.

<sup>7)</sup> EuGH 4. 7. 1985, C-168/84, *Berkholz*, ECLI:EU:C:1985:299, Rn 18; EuGH 3. 6. 2021, C-931/19, *Titanium*, ECLI:EU:C:2021:446, Rn 42; EuGH 7. 4. 2022, C-333/20, *Berlin Chemie*, ECLI:EU:C:2022:291, Rn 37.

<sup>8)</sup> *Spies*, Permanent Establishments in Value Added Tax: The Role of Establishments in International B2B Trade in Services Under VAT/GST Law (2019) 205.

<sup>9)</sup> EuGH 7. 4. 2022, C-333/20, *Berlin Chemie*, ECLI:EU:C:2022:291, Rn 41; *Spies*, Permanent Establishments in Value Added Tax: The Role of Establishments in International B2B Trade in Services Under VAT/GST Law (2019) 218.

<sup>10)</sup> So zB EuGH 3. 6. 2021, C-931/19, *Titanium*, ECLI:EU:C:2021:446, Rn 42; EuGH 7. 4. 2022, C-333/20, *Berlin Chemie*, ECLI:EU:C:2022:291, Rn 37.

<sup>11)</sup> Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass die beschriebene sowie in den Entscheidungsbäumen dargestellte Prüfungsreihenfolge der Tatbestandsmerkmale „Sachmittel“ und „Personalmittel“ keine Aussage über die Wertigkeit dieser Tatbestandsmerkmale treffen soll und umgekehrt auch zunächst das Vorliegen der „Personalmittel“ und daran anschließend das Vorliegen der „Sachmittel“ geprüft werden könnte.

<sup>12)</sup> EuGH 17. 7. 1997, C-190/95, *ARO Lease*, ECLI:EU:C:1997:374, Rn 19; EuGH 28. 6. 2007, C-73/06, *Planzer Luxembourg*, ECLI:EU:C:2007:397, Rn 54; EuGH 16. 10. 2014, C-605/12, *Welmory*, ECLI:EU:C:2014:2298, Rn 58; EuGH 7. 4. 2022, C-333/20, *Berlin Chemie*, ECLI:EU:C:2022:291, Rn 41; *Tsielepis*, European Union – The Devil Is in the Detail: An Analysis of the ECJ’s Attributes to the Fixed Establishment Concept, *International VAT Monitor* 2017, 214.

<sup>13)</sup> Unter einer passiven festen Niederlassung könnten beispielsweise reine Einkaufsniederlassungen oder ausgegliederte Forschungs- und Entwicklungsabteilungen verstanden werden. Eine eindeutige Entscheidung des EuGH zur Anerkennung rein passiv tätiger fester Niederlassungen liegt derzeit, soweit ersichtlich, noch nicht vor.



## Die Insolvenz steht bevor?

- Welche Pflichten hat die Geschäftsleitung?
- Wie sehen das die österreichischen Insolvenzverwalter:innen?
- Wie sind die Regelungen in Deutschland und England?

Wabl  
Geschäftsleiterpflichten  
bei wahrscheinlicher Insolvenz

2023. LIV, 488 Seiten. Br.  
ISBN 978-3-214-04216-5

**118,00 EUR**

inkl. MwSt.

shop.manz.at

**MANZ** 

## B. Entscheidungsbaum aktive feste Niederlassung

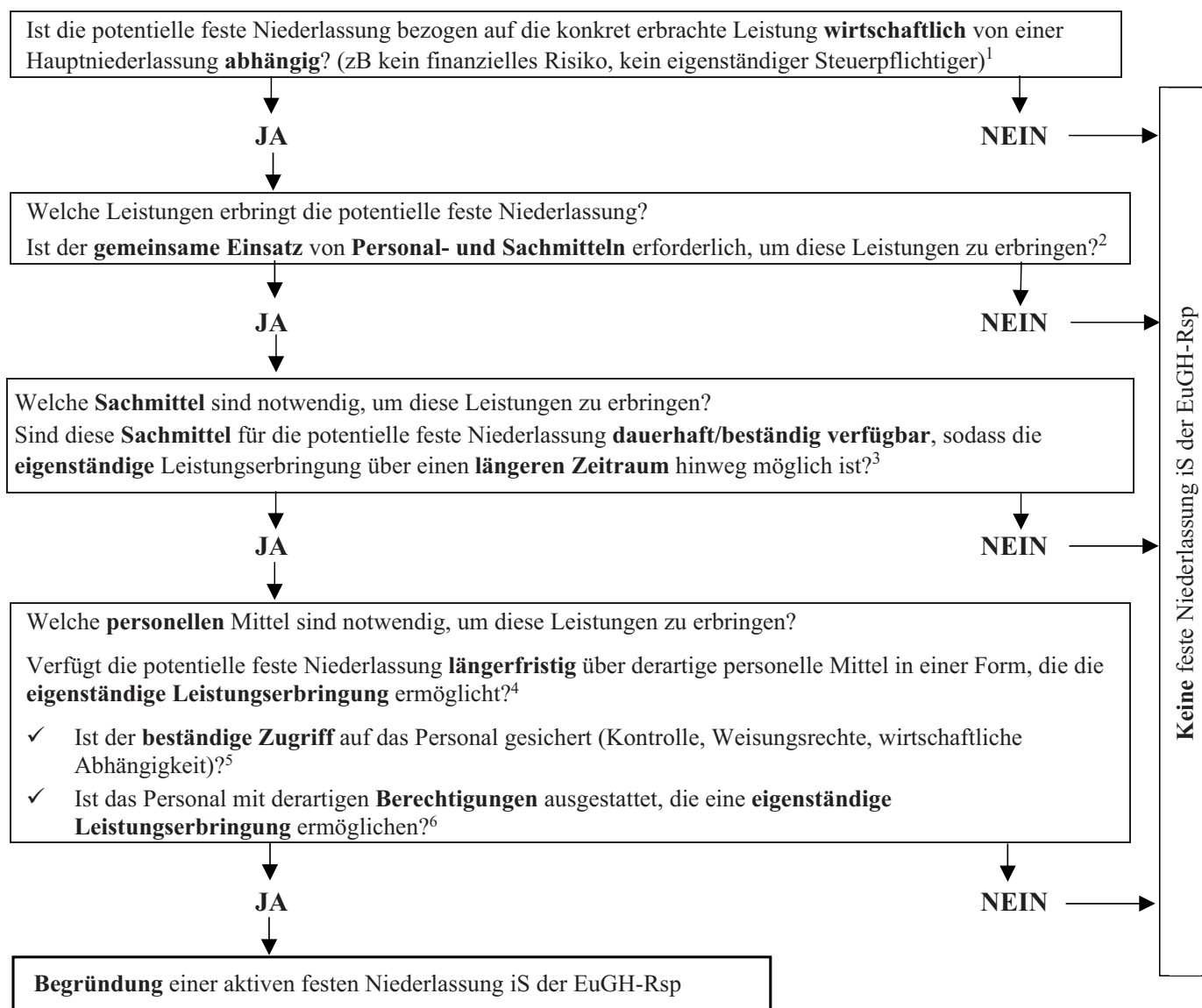


Abbildung 1

<sup>1</sup> EuGH 23. 3. 2006, C-210/04, *FCE Bank*, ECLI:EU:C:2006:196, Rn 36f; *Merkx*, Establishments in European VAT (2013) 126; Schlussanträge GA Leger 29. 9. 2005, C-210/04, *FCE Bank*, ECLI:EU:C:2005:582, Rn 43ff; EuGH 24. 1. 2019, C-165/17, *Morgan Stanley & Co International*, ECLI:EU:C:2019:58, Rn 35; EuGH 11. 3. 2021, C-812/19, *Danske Bank*, ECLI:EU:C:2021:196, Rn 21 und die dort angeführte Rsp.

<sup>2</sup> EuGH 4. 7. 1985, C-168/84, *Berkholz*, ECLI:EU:C:1985:299, Rn 18; EuGH 3. 6. 2021, C-931/19, *Titanium*, ECLI:EU:C:2021:446, Rn 42; EuGH 7. 4. 2022, C-333/20, *Berlin Chemie*, ECLI:EU:C:2022:291, Rn 37.

<sup>3</sup> *Spies*, Permanent Establishments in Value Added Tax: The Role of Establishments in International B2B Trade in Services Under VAT/GST Law (2019) 218; EuGH 7. 4. 2022, C-333/20, *Berlin Chemie*, ECLI:EU:C:2022:291, Rn 48.

<sup>4</sup> EuGH 7. 4. 2022, C-333/20, *Berlin Chemie*, ECLI:EU:C:2022:291, Rn 41.

<sup>5</sup> EuGH 7. 4. 2022, C-333/20, *Berlin Chemie*, ECLI:EU:C:2022:291, Rn 41; *Tsielepis*, European Union - The Devil Is in the Detail: An Analysis of the ECJ's Attributes to the Fixed Establishment Concept, *International VAT Monitor* 2017, 214.

<sup>6</sup> EuGH 17. 7. 1997, C-190/95, *ARO Lease*, ECLI:EU:C:1997:374, Rn 19; EuGH 28. 6. 2007, C-73/06, *Planzer Luxembourg*, ECLI:EU:C:2007:397, Rn 54; EuGH 16. 10. 2014, C-605/12, *Welmory*, ECLI:EU:C:2014:2298, Rn 33.

### C. Entscheidungsbaum passive feste Niederlassung

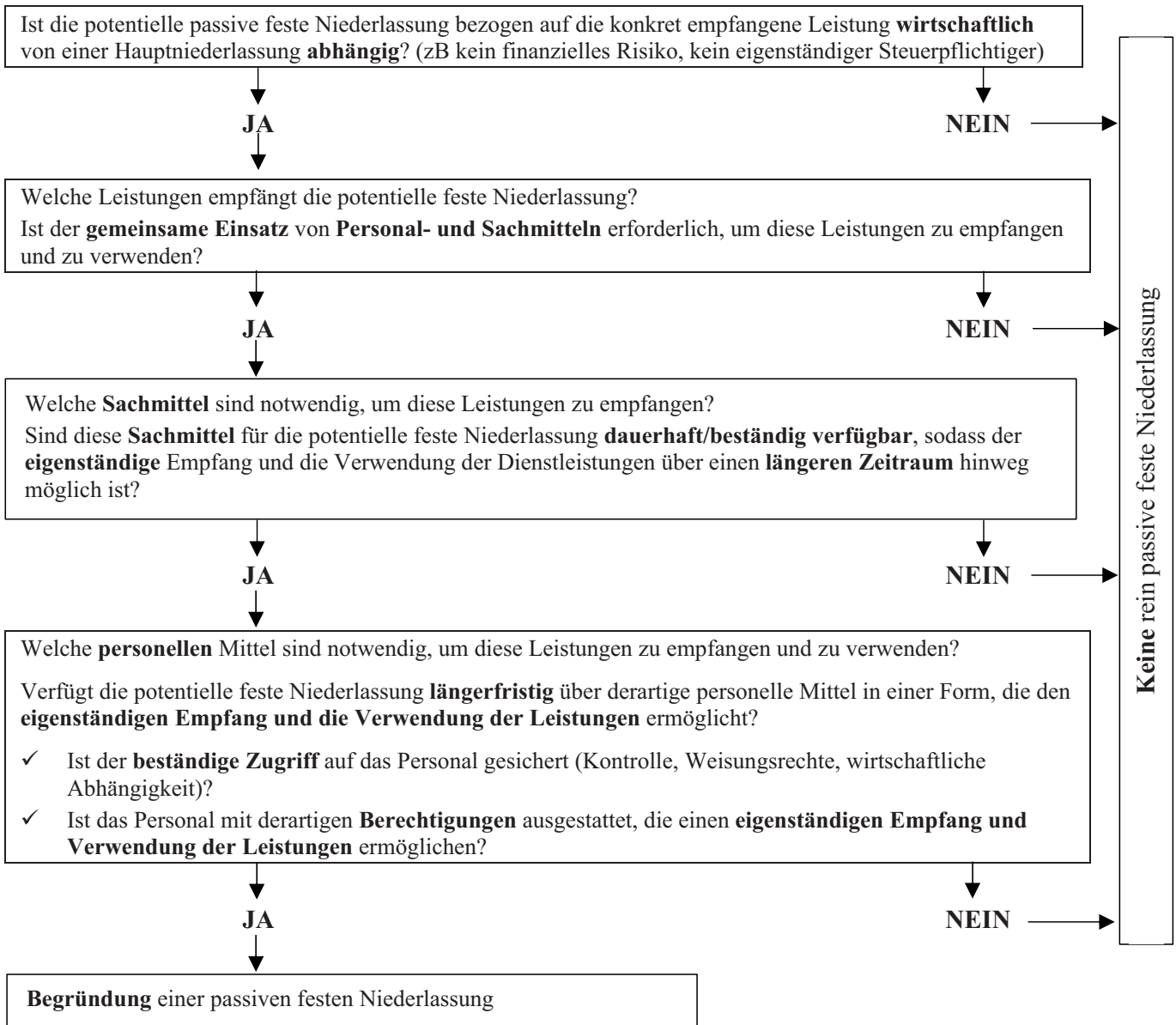


Abbildung 2

#### Schlussstrich

Dieser Artikel versucht die bisherige Rsp des EuGH zur festen Niederlassung im Umsatzsteuerrecht anhand von Entscheidungsbäumen abzubilden. Die praktische Handhabung hat allerdings mit Blick auf die Stellungnahme - ja Warnung - der VAT Expert Group vom 30. 6. 2022<sup>14)</sup> zu erfolgen, wonach die Steuerbehörden einiger

Mitgliedstaaten die Kriterien für das Vorliegen einer festen Niederlassung in einer Weise anwenden, die das Bestimmungslandprinzip untergräbt, indem sie die vertragliche und wirtschaftliche Realität ignorieren. Insofern bleibt eine Auseinandersetzung mit der länderspezifischen Verwaltungspraxis nicht erspart.

<sup>14)</sup> VEG Opinion on fixed establishments, abrufbar unter [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-07/veg\\_opinion\\_on\\_fixed\\_establishments.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-07/veg_opinion_on_fixed_establishments.pdf), 2f [Stand: 5. 12. 2022].