

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

Juliane Kokott

vom 15. Mai 2014(1)

Rechtssache C-605/12

Welmory sp z.o.o.

gegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku

(Vorabentscheidungsersuchen des Naczelný Sąd Administracyjny [Polen])

„Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Art. 44 der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG – Begriff der ‚festen Niederlassung‘ des Empfängers einer Dienstleistung“

1. Wieder einmal geht es in einem Vorabentscheidungsersuchen zum Mehrwertsteuerrecht darum, an welchem Ort eine Dienstleistung als erbracht gilt. Dies ist nicht verwunderlich, weil der Streit um den Ort einer Dienstleistung stets auch ein Streit darüber ist, welchem Mitgliedstaat die Besteuerungsbefugnis zusteht.
2. Im vorliegenden Fall ist die Besteuerungsbefugnis bei einem recht komplizierten Geschäftsmodell im Bereich des Internethandels umstritten. Dieses Geschäftsmodell wird in Polen gemeinsam von einer polnischen und einer zypriotischen Gesellschaft betrieben. Dabei ist im Ausgangsverfahren fraglich, ob die *zypriotische* Gesellschaft in Polen eine feste Niederlassung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts unterhält. Hiervon ist nämlich abhängig, ob bestimmte Dienstleistungen der *polnischen* Gesellschaft in Polen oder in Zypern der Mehrwertsteuer unterliegen.
3. Zwar hat sich der Gerichtshof schon in einigen Fällen dazu geäußert, wann ein Steuerpflichtiger eine feste Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat als dem seines Sitzes unterhält(2). Allerdings war der Internethandel bislang noch kein Gegenstand der Rechtsprechung. Außerdem ist in der vorliegenden Rechtssache zum ersten Mal nach der Reform der Ortsbestimmungen durch die Richtlinie 2008/8/EG(3) die Frage zu klären, unter welchen Umständen eine Dienstleistung *an* und nicht *von* einer festen Niederlassung eines Steuerpflichtigen erbracht wird.

I – Rechtlicher Rahmen

4. Die Erhebung der Mehrwertsteuer in der Union wird durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem(4) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) geregelt. Die Art. 43 ff. enthalten Bestimmungen zum Ort einer Dienstleistung. Danach richtet sich, in welchem Mitgliedstaat eine Dienstleistung der

Mehrwertsteuer unterliegt.

5. Diese Bestimmungen wurden mit Wirkung ab 2009 umfassend reformiert durch die Richtlinie 2008/8. Diese enthält in Satz 1 des dritten Erwägungsgrundes die folgende Aussage:

„Alle Dienstleistungen sollten grundsätzlich an dem Ort besteuert werden, an dem der tatsächliche Verbrauch erfolgt.“

6. Deshalb enthält Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie nunmehr die folgende Grundregel für die Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung im Fall von Dienstleistungen, deren *Empfänger* ein Steuerpflichtiger ist:

„Als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, gilt der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. ...“

7. Schuldner der Mehrwertsteuer ist gemäß Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie grundsätzlich „der Steuerpflichtige, der ... eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt“. Von dieser Grundregel weicht Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie in der Fassung der Richtlinie 2008/8 jedoch ab, sofern sich der Ort der Dienstleistung nach dem zuvor zitierten Art. 44 richtet:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige ..., für den ... eine Dienstleistung nach Artikel 44 erbracht wird, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird.“

8. Die polnische Rechtsordnung hat Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie durch Art. 28b der Ustawa o podatku od towarów i usług vom 11. März 2004 umgesetzt.

II – Ausgangsverfahren

9. Das Ausgangsverfahren betrifft die Mehrwertsteuerschuld der polnischen Gesellschaft Welmory sp z.o.o. (im Folgenden: Welmory) für die Monate Januar bis April 2010.

10. Welmory hatte mit einer zyprischen Gesellschaft, der Welmory Limited, einen Kooperationsvertrag geschlossen. Danach sollte die zyprische Gesellschaft eine Internetseite in polnischer Sprache betreiben, auf der Auktionen veranstaltet werden. Welmory sollte auf dieser Internetseite Produkte auf eigene Rechnung zur Versteigerung anbieten und verkaufen.

11. Eine Ersteigerung dieser Produkte war jedoch nur möglich, wenn die Kunden zuvor Rechte zur Abgabe eines Gebots von der zyprischen Gesellschaft erworben hatten. Dieses Geschäftsmodell führte im Ergebnis dazu, dass der Verkauf eines Produkts in zweierlei Hinsicht zu Umsatz führte: Zum einen nahm Welmory den Kaufpreis ein, der allerdings regelmäßig unter dem Marktwert des Produkts lag, zum anderen hatte die zyprische Gesellschaft Einnahmen durch den Verkauf der Gebots-Rechte.

12. Für den Betrieb der Internetseite setzte die zyprische Gesellschaft Arbeitnehmer ein, die nicht bei ihr angestellt waren, und sie nutzte hierfür die technische Ausstattung von Welmory. Im April 2010 erwarb die zyprische Gesellschaft zudem sämtliche Gesellschaftsanteile an Welmory.

13. Aufgrund des Kooperationsvertrags erhielt Welmory von der zyprischen Gesellschaft eine Vergütung für die Dienstleistung des Verkaufs der Produkte und damit zusammenhängende

Dienstleistungen wie etwa Werbung. Welmory führte hierfür keine Mehrwertsteuer ab, da sie der Ansicht ist, dass die Empfängerin der Dienstleistungen, nämlich die zypriotische Gesellschaft, die Steuer an ihrem Sitz in Zypern zu entrichten hat.

14. Die polnische Steuerverwaltung vertritt allerdings die Auffassung, dass die Dienstleistungen von Welmory in Polen zu versteuern sind. Denn die zypriotische Gesellschaft habe in Polen eine feste Niederlassung unterhalten, an welche die Dienstleistungen erbracht worden seien.

III – Verfahren vor dem Gerichtshof

15. Der nunmehr mit dem Rechtsstreit befasste Naczelny Sąd Administracyjny hat dem Gerichtshof gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist für die Besteuerung von Dienstleistungen, die durch eine Gesellschaft A mit Sitz in Polen an die Gesellschaft B mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union erbracht werden, wenn die Gesellschaft B bei ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit die Infrastruktur der Gesellschaft A nutzt, Sitz der festen Niederlassung im Sinne des Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Ort, an dem die Gesellschaft A ihren Sitz hat?

16. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben Welmory, die Republik Zypern, die Republik Polen, das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland sowie die Kommission schriftlich Stellung genommen. An der mündlichen Verhandlung hat über die Genannten hinaus der Beklagte des Ausgangsverfahrens, der Direktor der Finanzkammer Danzig, teilgenommen.

IV – Rechtliche Würdigung

17. Mit seiner Vorlagefrage will das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob in einer Konstellation wie der des Ausgangsverfahrens anzunehmen ist, dass Dienstleistungen im Sinne des Art. 44 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen erbracht werden.

18. Die Konstellation des Ausgangsverfahrens ist insbesondere dadurch gekennzeichnet, dass die zypriotische Gesellschaft für den Betrieb der Internetseite aufgrund des Kooperationsvertrags, den sie mit Welmory geschlossen hat, Personal- und Sachmittel einsetzt, die nicht ihr gehören, sondern – zumindest teilweise – Welmory. Stellen diese Personal- und Sachmittel nun eine feste Niederlassung der zypriotischen Gesellschaft in Polen dar, an die Welmory ihrerseits ihre Dienstleistungen aufgrund des Kooperationsvertrags erbringt?

19. Im Folgenden werde ich mich der Antwort auf diese Frage schrittweise nähern. Zunächst werde ich die Grundlagen für eine Auslegung des Begriffs der festen Niederlassung mit einer Analyse des Regelungssystems legen (unter A). Sodann wird die bisherige Rechtsprechung zu diesem Begriff in den Vorgängerbestimmungen (unter B) sowie ihre Übertragbarkeit auf die reformierten Ortsregelungen (unter C) untersucht. Nachdem die so gewonnenen Maßstäbe auf die Konstellation des Ausgangsverfahrens angewendet wurden (unter D), ist zum Schluss noch ein Hinweis auf einen anderen, möglicherweise entscheidenden Aspekt der mehrwertsteuerlichen Behandlung des vorliegenden Falls erforderlich (unter E).

A – Zum Regelungssystem der Festlegung des Ortes einer Dienstleistung

20. Die Antwort auf die Frage, ob der steuerpflichtige Empfänger von Dienstleistungen – im vorliegenden Fall die zypriotische Gesellschaft – im Inland eine feste Niederlassung unterhält, entscheidet zunächst darüber, welchem Mitgliedstaat die Mehrwertsteuer für diese Dienstleistungen zusteht. Denn der Ort, an dem die Dienstleistungen zu besteuern sind, richtet

sich gemäß Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie nach dem Ort, an dem der steuerpflichtige *Empfänger* der Dienstleistungen seinen Sitz oder eine feste Niederlassung hat. Sofern im Ausgangsverfahren also die zypriotische Gesellschaft eine feste Niederlassung in Polen besitzt, steht der Republik Polen die Mehrwertsteuer zu, andernfalls der Republik Zypern, wo die zypriotische Gesellschaft ihren Sitz hat.

21. Darüber hinaus ist diese Frage auch für die Pflichten eines Dienstleistungserbringers wie Welmory von entscheidender Bedeutung. Denn je nachdem, ob sein steuerpflichtiger Vertragspartner im Inland aufgrund einer festen Niederlassung ansässig ist oder nicht, hat der Dienstleistungserbringer Mehrwertsteuer abzuführen oder nicht. Hat im vorliegenden Fall also die zypriotische Gesellschaft keine feste Niederlassung in Polen, so sind die Dienstleistungen gemäß Art. 196 und Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie von der zypriotischen Gesellschaft selbst in Zypern zu versteuern. Hat die zypriotische Gesellschaft jedoch eine feste Niederlassung in Polen, so hat gemäß Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie hingegen Welmory die Mehrwertsteuer abzuführen, und zwar in Polen.

22. Hinter diesem Regelungssystem stehen zwei Gedanken: die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und die Vermeidung unangemessener Verwaltungslasten für die Steuerpflichtigen. Beide Aspekte erfordern in besonderem Maß Rechtssicherheit durch vorhersehbare objektive Kriterien für die Bestimmung einer festen Niederlassung im Sinne des Art. 44 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

1. Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten

23. Über die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung wird die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten geregelt. Nach dem dritten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/8 soll die Mehrwertsteuer grundsätzlich dem Mitgliedstaat zustehen, in dem die Dienstleistung verbraucht wird. Dies dürfte regelmäßig am Ort ihres Empfängers geschehen. Folglich ordnet Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Besteuerungsbefugnis dem Mitgliedstaat des Empfängers der Dienstleistung zu.

24. Zwar betrifft die hier zu untersuchende Regelung des Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie nur *steuerpflichtige* Empfänger einer Dienstleistung, die ja grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Daher ist die Besteuerung einer solchen Dienstleistung in einem Mitgliedstaat regelmäßig nur vorläufig, weil der steuerpflichtige Empfänger der Dienstleistung gegenüber diesem Mitgliedstaat die anfallende Mehrwertsteuer über sein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß den Art. 167 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie regelmäßig zurückverlangen können. Selbst wenn also im vorliegenden Fall die Dienstleistungen von Welmory in Polen zu besteuern sein sollten, könnte die zypriotische Gesellschaft als Empfänger dieser Dienstleistungen die entsprechende Mehrwertsteuer möglicherweise von der Republik Polen zurückerstattet bekommen.

25. Dies gilt aber nicht in allen Fällen. Übt nämlich der Empfänger der Dienstleistung eine Tätigkeit aus, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, oder unterliegt die konkrete Dienstleistung einem Abzugsverbot, so verbleibt die aufgrund der Dienstleistung anfallende Mehrwertsteuer dauerhaft bei dem Mitgliedstaat, in dem sich der Ort der Dienstleistung gemäß Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie befindet.

26. Wie insbesondere Welmory und die Republik Zypern während der mündlichen Verhandlung zu Recht betont haben, müssen im Hinblick auf diese Zuordnung der Besteuerungsbefugnis aber auch Doppelbesteuerungen verhindert werden. Diese Gefahr besteht, wenn zwei Mitgliedstaaten der Auffassung sind, der Verbrauch einer Dienstleistung finde jeweils bei ihnen statt. Die unionsweit einheitliche Festlegung des Ortes einer Dienstleistung hat jedoch gerade den Sinn, die

Besteuerungsbefugnis eindeutig festzulegen und damit sowohl Doppel- als auch Nichtbesteuerungen zu vermeiden(5). Bereits Generalanwalt Jacobs hat vor diesem Hintergrund hervorgehoben, dass die Auslegung der Bestimmungen zum Ort einer Dienstleistung in jedem Fall die Rechtssicherheit gewährleisten muss, um Zuständigkeitskonflikte zwischen den Mitgliedstaaten zu vermeiden(6). Auch für die Bestimmung einer festen Niederlassung im Sinne des Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie sind damit in erster Linie praktikable Kriterien erforderlich(7).

2. Vermeidung unangemessener Verwaltungslasten für die Steuerpflichtigen

27. Im Regelungssystem der Festlegung des Ortes einer Dienstleistung sollen außerdem über die flexible Bestimmung der Person des Steuerschuldners unangemessene Verwaltungslasten für die Steuerpflichtigen vermieden werden. So kann gemäß den Art. 193 und 196 in den Fällen des Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowohl der Dienstleistungserbringer als auch der steuerpflichtige Empfänger einer Dienstleistung Schuldner der Mehrwertsteuer sein.

28. Grund hierfür ist, dass der Dienstleistungserbringer nur dort steuerliche Pflichten erfüllen soll, wo er auch ansässig ist. Deshalb wird in Fällen, in denen der Empfänger der Dienstleistung nur in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und folglich dort die Mehrwertsteuer geschuldet wird, die Steuerschuld umgekehrt und somit der Empfänger der Dienstleistung zum Steuerschuldner. Dadurch wird verhindert, dass sich ein Dienstleistungserbringer in vielen anderen Mitgliedstaaten mehrwertsteuerlich registrieren und dort Steuererklärungen abgeben muss(8).

29. Vor diesem Hintergrund ist dem Vorbringen von Welmory uneingeschränkt zuzustimmen, dass für den Dienstleistungserbringer Rechtssicherheit herrschen muss im Hinblick auf das Bestehen einer festen Niederlassung des Empfängers seiner Dienstleistung. Denn je nach Bestehen einer solchen festen Niederlassung im Inland ist der Dienstleistungserbringer das eine Mal Steuerschuldner, das andere Mal nicht.

30. Um den Anforderungen eines funktionierenden Binnenmarkts gerecht zu werden, können hier dem Dienstleistungserbringer weder weitreichende Ermittlungen beim Empfänger seiner Dienstleistung noch Unsicherheit über die Frage seiner Steuerschuldnerschaft zugemutet werden. Soll die flexible Bestimmung der Person des Steuerschuldners somit entgegen ihrem Ziel nicht selbst zu einer Verwaltungslast für den Dienstleistungserbringer werden, sind auch aus diesem Grund objektive und eindeutige Kriterien zu verlangen, anhand derer ein Dienstleistungserbringer feststellen kann, ob der Empfänger seiner Dienstleistung im Inland aufgrund einer festen Niederlassung ansässig ist.

B – *Bisherige Rechtsprechung zum Begriff der festen Niederlassung*

31. In der Rechtsprechung des Gerichtshofs wurde der Begriff der „festen Niederlassung“ bislang vor allem ausgelegt im Hinblick auf Art. 9 Abs. 1 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(9) (im Folgenden: Sechste Richtlinie). Nach dieser Vorschrift galt früher als Ort einer Dienstleistung grundsätzlich der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer „den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird“.

32. Nach ständiger Rechtsprechung ist der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit hier der vorrangige Anknüpfungspunkt. Eine weitere Niederlassung ist nur dann zu berücksichtigen, „wenn die Anknüpfung an den Sitz nicht zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führt oder wenn sie einen

Konflikt mit einem anderen Mitgliedstaat zur Folge hat“(10).

33. Eine „feste Niederlassung“ im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie liegt deshalb nur dann vor, wenn die Niederlassung eines Steuerpflichtigen einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur hat, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht(11).

34. In dieser Hinsicht hielt es der Gerichtshof im Fahrzeugleasing-Geschäft für erheblich, ob ein Steuerpflichtiger an einem bestimmten Ort über eigenes Personal verfügt und ob dort Verträge abgefasst oder Entscheidungen über die Geschäftsführung getroffen werden können(12).

35. Darüber hinaus haben sich verschiedene Verfahrensbeteiligte auch auf das Urteil DFDS bezogen. Der Gerichtshof kann in diesem Urteil so verstanden werden, dass eine Gesellschaft, die zwar rechtlich selbständig ist, aber von ihrer Muttergesellschaft vollständig beherrscht wird, als feste Niederlassung der Muttergesellschaft angesehen werden kann(13). Für den vorliegenden Fall wäre dies insofern von Bedeutung als die zypriotische Gesellschaft für einen Teil des im Ausgangsverfahren streitigen Zeitraums die einzige Gesellschafterin von Welmory war.

36. Im Urteil DFDS hat der Gerichtshof jedoch nur die Sonderregelung des jetzigen Art. 307 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausgelegt, die den Mitgliedstaat bestimmt, in dem die einheitliche Dienstleistung nach der Sonderregelung für Reisebüros zu besteuern ist(14). Obwohl er sich in der Begründung auch auf die allgemeine Regelung zur Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung bezog(15), ist das Urteil DFDS jedoch nicht verallgemeinerungsfähig, wie der Gerichtshof kürzlich im Urteil Daimler festgestellt hat(16). Es dient im Übrigen der Rechtssicherheit im Hinblick auf die Person des Steuerschuldners, wenn eine rechtlich eigenständige juristische Person nicht zugleich die feste Niederlassung einer anderen juristischen Person sein kann.

C – Übertragung der bisherigen Rechtsprechung auf die reformierten Ortsregelungen

37. Das vorlegende Gericht hat nun zu Recht darauf hingewiesen, dass sich die dargelegten Rechtsprechungsgrundsätze zu Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie nur auf die Frage beziehen, wann der *Erbringer* einer Dienstleistung eine feste Niederlassung unterhält. Im vorliegenden Fall geht es jedoch gemäß Art. 44 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie um die Bestimmung einer festen Niederlassung des *Empfängers* einer Dienstleistung. Deshalb stellt sich die Frage, ob auch im Rahmen der Auslegung dieser Vorschrift auf die Rechtsprechung zu Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie zurückgegriffen werden kann.

38. Der Unionsgesetzgeber hat hierauf eine klare Antwort gegeben. Die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem(17) (im Folgenden: Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung) definiert den Begriff einer festen Niederlassung im Sinne des Art. 44 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie unter Rückgriff auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie. Gemäß Art. 11 Abs. 1 der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung ist dies jede Niederlassung, „die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, 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“.

39. Obwohl diese Bestimmung gemäß Art. 65 Abs. 2 der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung für den Zeitraum des Ausgangsverfahrens noch nicht anzuwenden ist, halte ich diese Definition auch für den vorliegenden Fall für maßgeblich.

40. In dieser Hinsicht ist es zwar kaum von Bedeutung, dass Art. 11 Abs. 1 der Mehrwertsteuer-

Durchführungsverordnung auf eine entsprechende Leitlinie des Mehrwertsteuerausschusses gemäß Art. 398 der Mehrwertsteuerrichtlinie zurückzuführen ist, die bereits vor dem im Ausgangsverfahren relevanten Zeitraum beschlossen wurde⁽¹⁸⁾. Denn ob diese Leitlinie auch bereits vor diesem Zeitraum veröffentlicht wurde, ist unklar⁽¹⁹⁾.

41. Die Definition des Art. 11 Abs. 1 der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung entspricht aber den Prinzipien, die für die Auslegung des Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu berücksichtigen sind⁽²⁰⁾. Denn zum einen stellt sie auf den Verbrauch der Dienstleistung ab, indem die Niederlassung danach in der Lage sein muss, die Dienstleistung für den eigenen Bedarf zu empfangen und zu verwenden. Zum anderen gewährleisten sowohl der Umstand, dass die Definition des Art. 11 Abs. 1 der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung eine erkennbare Struktur personeller und technischer Art erfordert, als auch der Rückgriff dieser Definition auf die bekannte Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Begriff der festen Niederlassung das besondere Maß an Rechtssicherheit, das zum Schutz der Steuerpflichtigen sowie der Verhinderung von Doppel- und Nichtbesteuerungen erforderlich ist.

42. Zudem passt sich die Definition des Art. 11 Abs. 1 der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung auch dem nunmehr geänderten Ort der Besteuerung einer Dienstleistung insofern an, als es nicht mehr darauf ankommt, dass die fragliche Niederlassung in der Lage ist, eigene Dienstleistungen zu *erbringen*, sondern darauf, dass sie Dienstleistungen für ihren eigenen Bedarf *verwendet*.

43. Ob darüber hinaus für eine feste Niederlassung im Sinne des Art. 44 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu verlangen ist, dass sie nicht nur Dienstleistungen verwenden, sondern auch ihrerseits steuerpflichtige Leistungen erbringen können muss, wie es im Rahmen der mündlichen Verhandlung sowohl der Direktor der Finanzkammer Danzig als auch die Kommission nahegelegt haben, muss im vorliegenden Fall letztlich nicht entschieden werden. Denn sofern die zypriotische Gesellschaft in Polen eine feste Niederlassung unterhalte, würde diese auch Dienstleistungen in der Form des Betriebs der Auktions-Internetseite erbringen, zu dem sie nach dem Kooperationsvertrag gegenüber Welmory verpflichtet ist. Im Übrigen ist in tatsächlicher Hinsicht zweifelhaft, ob nicht regelmäßig jede Struktur, die es von ihrer personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen für ihren eigenen Bedarf zu verwenden, nicht zumindest auch die *Möglichkeit* hätte, selbst Leistungen zu erbringen. In rechtlicher Hinsicht stellte sich darüber hinaus die Frage, ob die von den beiden Verfahrensbeteiligten vertretene Auffassung mit Art. 43 Nr. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu vereinbaren ist, nach der Art. 44 Satz 2 in bestimmten Fällen auch dann Anwendung findet, wenn der Empfänger einer Dienstleistung nicht steuerpflichtig ist.

44. Schließlich ist aus Gründen der Rechtssicherheit auch der vom Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertretene Vorrang des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit⁽²¹⁾ auf die Anwendung des Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu übertragen. Denn es dient dem Bedürfnis nach Rechtssicherheit, wenn der Ort der Dienstleistung im Zweifel an den Sitz des Empfängers der Dienstleistung anknüpft, der regelmäßig ein leichter festzustellendes objektives Kriterium ist als die Unterhaltung einer festen Niederlassung. Dieser Vorrang entspricht auch dem im Wortlaut des Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie zum Ausdruck gekommenen Verhältnis zwischen der Grundregel des Satzes 1, die auf den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit abstellt, und der Ausnahme des Satzes 2, welche die feste Niederlassung betrifft.

D – Anwendung auf die Konstellation des Ausgangsverfahrens

45. In einer Konstellation wie der des Ausgangsverfahrens ist somit nur dann von einer festen Niederlassung der zypriotischen Gesellschaft in Polen auszugehen, wenn diese dort eine Niederlassung unterhält, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur

aufweist, 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. Im Zweifel ist nicht vom Bestehen einer festen Niederlassung auszugehen, so dass gemäß Art. 44 Satz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie als Ort der Dienstleistung der Sitz der zypriotischen Gesellschaft anzusehen ist.

46. Es steht zunächst außer Frage, dass diese Feststellung letztlich das vorlegende Gericht auf der Grundlage der Tatsachen zu treffen hat, die nur ihm vollständig zugänglich sind. Dies gilt insbesondere angesichts des Umstands, dass sich die Beteiligten des Verfahrens vor dem Gerichtshof nicht über alle tatsächlichen Umstände des Ausgangsverfahrens einigen konnten.

47. Für diese Feststellung muss das vorlegende Gericht jedoch im Hinblick auf die besonderen Umstände des Ausgangsverfahrens die folgenden Maßgaben beachten.

48. Erstens ist es für die Annahme einer festen Niederlassung in einem Staat nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige dort über Personal verfügt, das bei ihm selbst angestellt ist, und über Sachmittel, die sich in seinem Eigentum befinden.

49. Generalanwalt Poiares Maduro hat bereits dargelegt, dass es zu nicht akzeptablen Ergebnissen führen würde, eine feste Niederlassung nur dann anzunehmen, wenn das eingesetzte Personal bei dem Steuerpflichtigen selbst angestellt ist⁽²²⁾. Es würde auch zu Missbrauch einladen, wenn ein Steuerpflichtiger allein dadurch die Besteuerung von Dienstleistungen von einem Mitgliedstaat in den anderen verlagern könnte, indem er seinen Personalbedarf über verschiedene Dienstleister deckte. Insofern darf der Hinweis des Gerichtshofs auf das Fehlen eigenen Personals bei der Feststellung einer festen Niederlassung im Fahrzeugleasing-Geschäft⁽²³⁾ nicht verallgemeinert werden.

50. Da Vergleichbares für die Sachmittel gilt, ist somit im vorliegenden Fall eine feste Niederlassung der zypriotischen Gesellschaft in Polen nicht allein dadurch ausgeschlossen, dass sie technische Ausrüstung von Welmory und nicht bei ihr selbst angestelltes Personal nutzt.

51. Das bedeutet jedoch nicht, dass Welmory gleichzeitig als Dienstleistungserbringer und – in Form einer festen Niederlassung der zypriotischen Gesellschaft – auch als Empfänger der Dienstleistung fungieren würde, wie insbesondere Welmory selbst befürchtet. Denn auch wenn eine feste Niederlassung nicht zwingend eigenes Personal und eine eigene technische Ausstattung erfordert, muss dem Steuerpflichtigen jedoch – aufgrund des Erfordernisses eines hinreichenden Grads an Beständigkeit der Niederlassung – eine vergleichbare Verfügungsgewalt über das Personal und die Sachmittel zustehen. Deshalb sind insbesondere Dienst- oder Mietverträge im Hinblick auf das Personal und die Sachmittel erforderlich, die dem Steuerpflichtigen diese wie eigene zur Verfügung stellen und die daher auch nicht binnen kurzer Zeit wieder auflösbar sind.

52. Mit anderen Worten ist zu betonen, dass ein Steuerpflichtiger zwar nicht *als solcher* eine feste Niederlassung eines anderen Steuerpflichtigen darstellen kann. Dies schließt aber nicht aus, dass ein Steuerpflichtiger engen und beständigen Zugriff auf die personelle und technische Ausstattung eines anderen Steuerpflichtigen hat, der auch gleichzeitig für die dadurch begründete feste Niederlassung in anderer Hinsicht ein Dienstleistungserbringer sein kann.

53. Besteht jedoch nahezu eine Identität zwischen der personellen und technischen Ausstattung des Dienstleistungserbringers und der Niederlassung des Empfängers einer Dienstleistung, so kann sich die Frage stellen, ob es sich hierbei überhaupt um eine Dienstleistung an einen *anderen* Steuerpflichtigen handelt.

54. Zweitens hat das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland zu Recht darauf hingewiesen, dass auch entscheidend ist, wo die zypriotische Gesellschaft eine Tätigkeit entwickelt und die Dienstleistungen der Welmory verwertet. Denn die Niederlassung muss, um eine „feste“ im Sinne des Art. 44 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu sein, Dienstleistungen für ihren eigenen Bedarf verwenden können.

55. Hierfür wird das vorlegende Gericht zu prüfen haben, welche eigenständige Tätigkeit die zypriotische Gesellschaft gegebenenfalls mit der ihr in Polen zur Verfügung stehenden personellen und technischen Ausstattung ausübt und ob die Dienstleistungen von Welmory aufgrund des Kooperationsvertrags für eben diese Tätigkeit verwendet werden.

56. Auf die Vorlagefrage ist damit zu antworten, dass eine feste Niederlassung im Sinne des Art. 44 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Niederlassung voraussetzt, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, 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. Eine eigene personelle und technische Ausstattung ist hierfür nicht erforderlich, sofern die fremde Ausstattung der Niederlassung in vergleichbarer Weise wie eine eigene Ausstattung zur Verfügung steht.

E – Zum Verkauf der Gebots-Rechte und zur Bemessungsgrundlage des Verkaufs der Produkte

57. Verschiedene Verfahrensbeteiligte haben vorgetragen, das eigentliche Problem des Ausgangsverfahrens bestehe nicht in der Frage, ob die Dienstleistungen von Welmory an eine feste Niederlassung der zypriotischen Gesellschaft im Inland erbracht worden seien, sondern ob der Verkauf der Gebots-Rechte durch die zypriotische Gesellschaft an die Personen, die auf die von Welmory angebotenen Waren Gebote abgeben, in Zypern oder in Polen zu besteuern sei. Denn wirtschaftlich betrachtet verdienten an dem Verkauf der Waren in Polen sowohl Welmory als auch die zypriotische Gesellschaft.

58. Zunächst will ich dahingestellt sein lassen, ob sich der Ort des Verkaufs der Gebots-Rechte durch die zypriotische Gesellschaft nach Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt oder ob nicht insoweit vielmehr die Ortsbestimmungen für die Lieferung von Gegenständen nach den Art. 31 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie Anwendung finden. Denn es erscheint nicht ausgeschlossen, dass der Erwerb des Rechts, ein Angebot für den Kauf eines Gegenstands abzugeben, gemäß der Definition der Lieferung von Gegenständen nach Art. 14 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie als Teil der „Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“, zu sehen ist. Dies könnte jedenfalls für diejenigen Gebots-Rechte angenommen werden, welche die Person erworben hat, der letztlich in der Versteigerung der Zuschlag erteilt wurde. Diese Frage betrifft aber die Besteuerung der zypriotischen Gesellschaft, die nicht Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist.

59. Im Zusammenhang mit der im Ausgangsverfahren umstrittenen Besteuerung von Welmory stellt sich jedoch noch eine weitere Frage.

60. Die Republik Polen hat zu Recht darauf hingewiesen, dass die Bemessungsgrundlage der Produkte, die Welmory im Rahmen der Versteigerungen verkauft hat, möglicherweise im Ausgangsverfahren nicht zutreffend bestimmt wurde. Diese Bemessungsgrundlage könnte sich nämlich gemäß Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie aus zwei Teilen zusammensetzen: den Zahlungen der Käufer sowie den Vergütungen, welche die zypriotische Gesellschaft an Welmory dafür zahlt, dass diese auf der Internetseite Produkte verkauft.

61. Die Folge wäre, dass im vorliegenden Fall – zumindest teilweise – gar keine

Dienstleistungen von Welmory an die zypriotische Gesellschaft, sondern nur Lieferungen von Gegenständen an die Kunden von Welmory zu versteuern wären, allerdings mit einer erhöhten Bemessungsgrundlage. Für diese Lieferungen richtete sich der Ort nicht nach Art. 44, sondern nach den Art. 31 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie.

62. Nach Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie gehört zur Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer nämlich „alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer ... für diese Umsätze vom Erwerber ... oder einem Dritten erhält“. Da zur Bemessungsgrundlage danach auch die Zahlung einer Person gehören kann, die nicht Empfänger der Leistung ist⁽²⁴⁾, könnten die Vergütungen, die Welmory im Rahmen des Kooperationsvertrags von der zypriotischen Gesellschaft für die Dienstleistungen des Verkaufs der Produkte erhalten hat, die Gegenleistung eines Dritten für den Verkauf selbst darstellen.

63. Dies wäre nach ständiger Rechtsprechung der Fall, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung der Waren durch Welmory an ihre Kunden und den von der zypriotischen Gesellschaft erhaltenen Zahlungen besteht⁽²⁵⁾. Ein solcher wäre wohl in jedem Fall dann anzunehmen, wenn die Vergütung ihrer Höhe nach von der Anzahl der Produktverkäufe oder von der Höhe des Umsatzes mit diesen Produkten abhängig wäre.

64. Wäre ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Verkauf der Produkte und den von der zypriotischen Gesellschaft an Welmory aufgrund des Kooperationsvertrags gezahlten Vergütungen festzustellen, so wären diese Vergütungen somit nicht als Gegenleistung für Dienstleistungen von Welmory an die zypriotische Gesellschaft zu betrachten, sondern als Gegenleistung für die Lieferung von Gegenständen an die Käufer der im Rahmen der Versteigerungen angebotenen Produkte. Ob dies der Fall ist, muss gegebenenfalls das vorliegende Gericht im Rahmen des Ausgangsverfahrens klären.

V – Ergebnis

65. Auf die Vorlagefrage des Naczelny Sąd Administracyjny schlage ich jedoch vor, wie folgt zu antworten:

Eine feste Niederlassung im Sinne des Art. 44 Satz 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG setzt eine Niederlassung voraus, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, 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. Eine eigene personelle und technische Ausstattung ist hierfür nicht erforderlich, sofern die fremde Ausstattung der Niederlassung in vergleichbarer Weise wie eine eigene Ausstattung zur Verfügung steht.

1 – Originalsprache: Deutsch.

2 – Siehe zum Ort einer Dienstleistung die Urteile Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206) und Cookies World (C-155/01, EU:C:2003:449).

3 – Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABl. L 44, S. 11).

4 – ABl. L 347, S. 1.

5 – Siehe hierzu meine Schlussanträge RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland

(C?155/12, EU:C:2013:57, Nr. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung zu Art. 9 der Sechsten Richtlinie); vgl. speziell zur Entstehungsgeschichte des Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie den geänderten Vorschlag der Kommission vom 20. Juli 2005 für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (KOM[2005] 334 endgültig, S. 5 und 6).

6 – Vgl. Schlussanträge Design Concept (C?438/01, EU:C:2002:767, Nrn. 29 und 30) zu Art. 9 der Sechsten Richtlinie.

7 – Vgl. in diesem Sinne Urteile Hamann (51/88, EU:C:1989:132, Rn. 18) und Kommission/Frankreich (C?429/97, EU:C:2001:54, Rn. 49).

8 – Vgl. in diesem Sinne den Vorschlag der Kommission vom 23. Dezember 2003 für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (KOM[2003] 822 endgültig, unter 4.3).

9 – ABl. L 145, S. 1.

10 – Urteile Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, Rn. 17), Faaborg-Gelting Linien (C?231/94, EU:C:1996:184, Rn. 16), ARO Lease (C?190/95, EU:C:1997:374, Rn. 15) und Lease Plan (C?390/96, EU:C:1998:206, Rn. 24).

11 – Urteile ARO Lease (C?190/95, EU:C:1997:374, Rn. 16) und Lease Plan (C?390/96, EU:C:1998:206, Rn. 24); vgl. ebenso Urteil E.ON Global Commodities (vormals E.On Energy Trading) (C?323/12, EU:C:2014:53, Rn. 46) zu Art. 1 der Achten Richtlinie 79/1072/EWG des Rates vom 6. Dezember 1979 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Inland ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 331, S. 11) sowie Urteil Planzer Luxembourg (C?73/06, EU:C:2007:397, Rn. 54) zu Art. 1 Nr. 1 der Dreizehnten Richtlinie 86/560/EWG des Rates vom 17. November 1986 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige (ABl. L 326, S. 40).

12 – Vgl. Urteile ARO Lease (C?190/95, EU:C:1997:374, Rn. 15) und Lease Plan (C?390/96, EU:C:1998:206, Rn. 26).

13 – Urteil DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77, Rn. 26).

14 – Urteil DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77, Tenor).

15 – Urteil DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77, Rn. 17).

16 – Vgl. Urteil Daimler (C?318/11 und C?319/11, EU:C:2012:666, Rn. 47 bis 49).

17 – ABl. L 77, S. 1.

18 – Leitlinien aus der 88. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses vom 13.-14. Juli 2009, taxud.d.1(2009)358416 – 634, S. 2, abrufbar auf der Internetseite der Kommission (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/vat_committee).

19 – Vgl. zur Bedeutung veröffentlichter Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses für die Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie meine Schlussanträge RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C?155/12, EU:C:2013:57, Nrn. 47 bis 50).

20 – Siehe oben, Nrn. 20 ff.

21 – Siehe oben, Nr. 32.

22 – Schlussanträge RAL (Channel Islands) u.a. (C-452/03, EU:C:2005:65, Nr. 52).

23 – Siehe oben, Nr. 34.

24 – Vgl. Urteil Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, Rn. 34).

25 – Vgl. nur Urteile Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, Rn. 11 und 12), First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, Rn. 30) und Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, Rn. 33).