

Vorläufige Fassung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

ELEANOR SHARPSTON

vom 6. Februar 2020(1)

Rechtssache C-276/18

KrakVet Marek Batko sp. K.

gegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Vorabentscheidungsersuchen des Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
[Hauptstädtisches Verwaltungs- und Arbeitsgericht, Ungarn])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 33 – Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes – Gegenstände, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert werden – Missbräuchliche Praxis – Verordnung (EU) Nr. 904/2010 – Art. 7, 13 und 28 bis 30 – Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden – Doppelbesteuerung“

1. Dieses Vorabentscheidungsersuchen des Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hauptstädtisches Verwaltungs- und Arbeitsgericht, Ungarn) betrifft die Auslegung verschiedener Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie)(2) und der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 (im Folgenden: Mehrwertsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung)(3). Wann sind Gegenstände als „durch den Lieferer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert“ im Sinne von Art. 33 der Mehrwertsteuerrichtlinie einzuordnen? Wann ist eine ständige Praxis des Wirtschaftsteilnehmers nach dieser Vorschrift als missbräuchlich anzusehen? Und worin besteht in diesem Zusammenhang die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden bei der Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes, zu der die Steuerbehörden der verschiedenen Mitgliedstaaten gemäß den Art. 7, 13 und 28 bis 30 der Mehrwertsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung verpflichtet sind, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden?
2. Zu diesen Punkten hat das vorlegende Gericht fünf Fragen vorgelegt. Der Gerichtshof hat mich gebeten, in den vorliegenden Schlussanträgen nur die vierte und die fünfte Vorlagefrage zu prüfen. Diese Fragen betreffen einerseits die Bedeutung des Ausdrucks „Gegenstände[...], die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert werden“ in Art. 33 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie und andererseits den Begriff der missbräuchlichen Praxis.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Mehrwertsteuerrichtlinie

3. Die Mehrwertsteuerrichtlinie schafft einen allgemeinen Rahmen für die einheitliche Anwendung der Mehrwertsteuer in der gesamten Europäischen Union.
4. Der neunte Erwägungsgrund sieht vor, dass „[es] unerlässlich [ist], einen Übergangszeitraum vorzusehen, der eine schrittweise Anpassung der nationalen Rechtsvorschriften in den betreffenden Bereichen ermöglicht“.
5. Im zehnten Erwägungsgrund wird erläutert, dass „[w]ährend dieser Übergangszeit ... in den Bestimmungsmitgliedstaaten die innergemeinschaftlichen(4) Umsätze anderer Steuerpflichtiger als derjenigen, die steuerbefreit sind, zu den Sätzen und Bedingungen dieser Mitgliedstaaten besteuert werden [sollten]“.
6. Im elften Erwägungsgrund wird ergänzt, dass „[f]erner ... in dieser Übergangszeit in den Bestimmungsmitgliedstaaten ... bestimmte innergemeinschaftliche Versandgeschäfte(5) ... zu den Sätzen und Bedingungen dieser Mitgliedstaaten insofern besteuert werden [sollten], als die Behandlung dieser Umsätze ohne besondere Bestimmungen zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Mitgliedstaaten führen könnten“.
7. Im 17. Erwägungsgrund heißt es: „Die Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes kann ... zu Kompetenzkonflikten zwischen den Mitgliedstaaten führen. Wenn auch als Ort der Dienstleistung grundsätzlich der Ort gelten sollte, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, ist es doch angebracht, dass insbesondere für bestimmte zwischen Steuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen, deren Kosten in den Preis der Gegenstände eingehen, als Ort der Dienstleistung der Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers gilt“.
8. Die Erwägungsgründe 61 und 62 sehen zusammengefasst vor, dass „eine einheitliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems ... von grundlegender Bedeutung [ist]“, dass „[z]ur Erreichung dieses Ziels ... Durchführungsmaßnahmen erlassen werden [sollten]“, und dass „diese Maßnahmen [insbesondere] das Problem der Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Umsätze behandeln [sollten], das durch eine unterschiedliche Anwendung der Regeln für den Ort der steuerbaren Umsätze durch die Mitgliedstaaten auftreten kann“.
9. In Titel I („Zielsetzung und Anwendungsbereich“) bestimmt Art. 2:
„(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:
 - a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;
 - b) der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt
- i) durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, oder durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, wenn der Verkäufer ein Steuerpflichtiger ist, der als solcher handelt, für den die Mehrwertsteuerbefreiung für Kleinunternehmen gemäß den Artikeln 282 bis 292 nicht gilt und der nicht unter Artikel 33 oder 36 fällt“.

10. In Art. 9, der Titel III („Steuerpflichtiger“) einleitet, heißt es: „(1) Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. ...“

11. Titel IV behandelt den „steuerbaren Umsatz“ und gliedert sich in vier Kapitel: „Lieferung von Gegenständen“ (Art. 14 bis 19), „Innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen“ (Art. 20 bis 23), „Dienstleistungen“ (Art. 24 bis 29) und „Einfuhr von Gegenständen“ (Art. 30). Art. 14 Abs. 1 legt fest, was in den einfachsten Fällen als Lieferung von Gegenständen anzusehen ist: „Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.“ Art. 20 enthält die grundlegende Definition des „innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen“, nämlich die „Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, der durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befand, an den Erwerber versandt oder befördert wird“.

12. Titel V („Ort des steuerbaren Umsatzes“) behandelt in Kapitel 1 Abschnitt 2 die Lieferung von Gegenständen mit Beförderung. Art. 32 enthält die allgemeine Regel: „Wird der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet. ...“

13. Art. 33 bestimmt:

„(1) Abweichend von Artikel 32 gilt als Ort einer Lieferung von Gegenständen, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung der Versendung oder Beförderung aus versandt oder befördert werden, der Ort, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind:

- a) die Lieferung der Gegenstände erfolgt an einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, deren innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen gemäß Artikel 3 Absatz 1 nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, oder an eine andere nichtsteuerpflichtige Person;
- b) die gelieferten Gegenstände sind weder neue Fahrzeuge noch Gegenstände, die mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung montiert oder installiert geliefert werden.

...“

14. Art. 34 legt eine Untergrenze für die Anwendung von Art. 33 fest. So bestimmt Art. 34 Abs. 1, dass Art. 33 nicht gilt, wenn „der Gesamtbetrag – ohne Mehrwertsteuer – der Lieferungen in den Mitgliedstaat unter den Bedingungen des Artikels 33 ... im laufenden Kalenderjahr nicht 100 000 EUR oder den Gegenwert in Landeswährung [überschreitet]“. In Art. 34 Abs. 2 heißt es: „Der Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sich die Gegenstände bei Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden, kann den in Absatz 1 genannten Schwellenwert auf 35 000 EUR oder den Gegenwert in Landeswährung begrenzen...“.

15. Art. 138 gehört zu Titel IX („Steuerbefreiungen“) Kapitel 4 („Steuerbefreiungen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen“) Abschnitt 1 („Steuerbefreiungen bei der Lieferung von Gegenständen“). Er sieht vor: „(1) Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferungen von

Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.“

16. Titel XIV („Verschiedenes“) enthält in Kapitel 2 einen einzigen Artikel, der den Beratenden Ausschuss für die Mehrwertsteuer (im Folgenden: Mehrwertsteuerausschuss) betrifft. Art. 398 Abs. 1 sieht die Einsetzung des Mehrwertsteuerausschusses vor, während Art. 398 Abs. 4 diesem Ausschuss die Zuständigkeit überträgt, „[n]eben den Punkten, für die nach dieser Richtlinie eine Konsultation erforderlich ist, ... die Fragen im Zusammenhang mit der Anwendung der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer [zu prüfen], die ihm der Vorsitzende von sich aus oder auf Antrag des Vertreters eines Mitgliedstaats vorlegt“.

Mehrwertsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung

17. Die Mehrwertsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung betrifft die Zusammenarbeit der zuständigen Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten bei der Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug.

18. Im fünften Erwägungsgrund wird erläutert, dass „[z]u den Steuerharmonisierungsmaßnahmen, die im Hinblick auf die Vollendung des Binnenmarktes ergriffen werden, ... die Einrichtung eines gemeinsamen Systems für die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten – vor allem hinsichtlich des Informationsaustausches – gehören [sollte], bei der die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten einander Amtshilfe gewähren und mit der Kommission zusammenarbeiten, um eine ordnungsgemäße Anwendung der Mehrwertsteuer (MwSt.) auf Warenlieferungen und Dienstleistungen, den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen und auf die Einfuhr von Waren zu gewährleisten“.

19. Der sechste Erwägungsgrund sieht allerdings vor, dass „[d]ie Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden ... nicht zu einer ungebührlichen Verlagerung des Verwaltungsaufwands zwischen den Mitgliedstaaten führen [sollte]“.

20. Im siebten Erwägungsgrund heißt es: „Für die Erhebung der geschuldeten Steuer sollten die Mitgliedstaaten kooperieren, um die richtige Festsetzung der Mehrwertsteuer sicherzustellen. Daher müssen sie nicht nur die richtige Erhebung der geschuldeten Steuer in ihrem eigenen Hoheitsgebiet kontrollieren, sondern sollten auch anderen Mitgliedstaaten Amtshilfe gewähren, um die richtige Erhebung der Steuer sicherzustellen, die im Zusammenhang mit einer in ihrem Hoheitsgebiet erfolgten Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat geschuldet wird.“

21. Im achten Erwägungsgrund ist vorgesehen: „Die Kontrolle der richtigen Anwendung der Mehrwertsteuer auf grenzüberschreitende Umsätze, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem der Lieferer oder Dienstleistungserbringer ansässig ist, steuerbar sind, hängt in vielen Fällen von Informationen ab, die dem Mitgliedstaat der Ansässigkeit vorliegen oder die von diesem Mitgliedstaat viel einfacher beschafft werden können. Für eine effektive Kontrolle dieser Umsätze ist es daher erforderlich, dass der Mitgliedstaat der Ansässigkeit diese Informationen erhebt oder erheben kann.“

22. Der 13. Erwägungsgrund bestimmt: „Für eine wirksame Betrugsbekämpfung ist es notwendig, einen Informationsaustausch ohne vorheriges Ersuchen vorzusehen. Zur Erleichterung des Informationsaustauschs sollte festgelegt werden, für welche Kategorien ein automatischer Austausch notwendig ist.“

23. Art. 1 Abs. 1 Unterabs. 2 sieht vor, dass in der Verordnung „Regeln und Verfahren festgelegt [werden], nach denen die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten untereinander zusammenarbeiten und Informationen austauschen, die für die korrekte Festsetzung der Mehrwertsteuer, die Kontrolle der richtigen Anwendung der Mehrwertsteuer insbesondere auf grenzüberschreitende Umsätze sowie die Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs geeignet sind“.

24. Art. 7 leitet Kapitel II („Informationsaustausch auf Ersuchen“) ein. Er bestimmt:

„(1) Auf Antrag der ersuchenden Behörde erteilt die ersuchte Behörde die in Artikel 1 genannten Informationen, einschließlich solcher, die konkrete Einzelfälle betreffen.

(2) Für die Zwecke der Erteilung von Informationen gemäß Absatz 1 führt die ersuchte Behörde die zur Beschaffung dieser Informationen notwendigen behördlichen Ermittlungen durch.

(3) Bis 31. Dezember 2014 kann das Ersuchen nach Absatz 1 einen begründeten Antrag auf eine behördliche Ermittlung enthalten. Ist die ersuchte Behörde der Auffassung, dass die behördliche Ermittlung nicht erforderlich ist, so teilt [sie] der ersuchenden Behörde unverzüglich die Gründe hierfür mit.

(4) Ab 1. Januar 2015 kann das Ersuchen nach Absatz 1 einen begründeten Antrag auf eine bestimmte behördliche Ermittlung enthalten. Ist die ersuchte Behörde der Auffassung, dass keine behördliche Ermittlung erforderlich ist, so teilt [sie] der ersuchenden Behörde unverzüglich die Gründe hierfür mit.

Ungeachtet des Unterabsatzes 1 kann eine Ermittlung, die Beträge zum Gegenstand hat, die von einem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit der Lieferung oder Erbringung von in Anhang I genannten Gegenständen bzw. Dienstleistungen, die von einem im Mitgliedstaat der ersuchten Behörde ansässigen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden und im Mitgliedstaat der ersuchenden Behörde steuerpflichtig sind, erklärt wurden, nur abgelehnt werden

a) aufgrund von Artikel 54 Absatz 1, wenn die Wechselwirkung dieses Absatzes mit Artikel 54 Absatz 1 von der ersuchten Behörde in Übereinstimmung mit einer nach dem in Artikel 58 Absatz 2 genannten Verfahren anzunehmenden Erklärung zu bewährten Verfahren geprüft wurde;

b) aufgrund von Artikel 54 Absätze 2, 3 und 4 oder

c) wenn die ersuchte Behörde der ersuchenden Behörde zum selben Steuerpflichtigen bereits Informationen erteilt hat, die im Rahmen einer weniger als zwei Jahre zurückliegenden behördlichen Ermittlung erlangt wurden.

Lehnt die ersuchte Behörde eine behördliche Ermittlung gemäß Unterabsatz 2 aufgrund von Buchstabe a oder b ab, muss sie dennoch der ersuchenden Behörde die Daten und Beträge der relevanten, in den letzten zwei Jahren vom Steuerpflichtigen im Mitgliedstaat der ersuchenden Behörde getätigten Lieferungen bzw. Dienstleistungen mitteilen.“

25. Art. 13 leitet Kapitel III („Informationsaustausch ohne vorheriges Ersuchen“) ein. Art. 13 Abs. 1 sieht vor: „Die zuständige Behörde jedes Mitgliedstaats übermittelt der zuständigen Behörde jedes anderen betroffenen Mitgliedstaats die in Artikel 1 genannten Informationen ohne vorheriges Ersuchen, wenn a) die Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat erfolgen soll und die vom Herkunftsmitgliedstaat übermittelten Informationen für die Wirksamkeit der Kontrollen des Bestimmungsmitgliedstaats notwendig sind; ...“

26. Art. 14 enthält die Einzelheiten zum automatischen Informationsaustausch. Art. 15 regelt

sodann den spontanen Informationsaustausch wie folgt: „Die zuständigen Behörden ... übersenden ... spontan Informationen nach Artikel 13 Absatz 1, die nicht im Rahmen des automatischen Austausches nach Artikel 14 übermittelt wurden, von denen sie Kenntnis haben und die ihrer Ansicht nach für die anderen zuständigen Behörden von Nutzen sein können“.

27. Art. 28 (als einzige Bestimmung in Kapitel VII, „Anwesenheit in den Amtsräumen der Behörden und Teilnahme an behördlichen Ermittlungen“) enthält sorgfältig ausgestaltete Regelungen, die es den Beamten einer zuständigen Behörde eines Mitgliedstaats, die um Informationen ersucht, ermöglichen, als Beobachter zugegen zu sein, wenn die Beamten in einem anderen Mitgliedstaat Ermittlungen durchführen, und ihnen Zugang zu den so erhaltenen Informationen gewähren.

28. Art. 29 sieht (als einleitende Bestimmung von Kapitel VIII, „Gleichzeitige Prüfungen“) vor, dass „[d]ie Mitgliedstaaten ... vereinbaren [können], gleichzeitige Prüfungen durchzuführen, wenn sie solche Prüfungen für wirksamer erachten als die Durchführung einer Prüfung durch einen einzigen Mitgliedstaat“.

29. Art. 30 enthält dann die notwendigen Regelungen zur Durchführung solcher Prüfungen.

Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011

30. Im 17. Erwägungsgrund der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates(6) heißt es: „Das Recht des Erwerbsmitgliedstaats zur Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs sollte nicht durch die mehrwertsteuerliche Behandlung der Umsätze im Abgangsmitgliedstaat beeinträchtigt werden.“

31. Art. 16 Abs. 1 bestimmt: „Der Mitgliedstaat der Beendigung des Versands oder der Beförderung der Gegenstände, in dem ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen im Sinne von Artikel 20 der [Mehrwertsteuerrichtlinie] erfolgt, nimmt seine Besteuerungskompetenz unabhängig von der mehrwertsteuerlichen Behandlung des Umsatzes im Mitgliedstaat des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände wahr.“

32. Nach Art. 16 Abs. 2 wird „[e]in etwaiger vom Lieferer der Gegenstände gestellter Antrag auf Berichtigung der in Rechnung gestellten und gegenüber dem Mitgliedstaat des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände erklärten Mehrwertsteuer ... von diesem Mitgliedstaat nach seinen nationalen Vorschriften bearbeitet“.

Arbeitsunterlage des Mehrwertsteuerausschusses

33. Am 5. Mai 2015 erließ der Mehrwertsteuerausschuss die Arbeitsunterlage Nr. 855 zur Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften betreffend den Fernabsatz (im Folgenden: Arbeitsunterlage)(7).

34. In Abschnitt 2 der Arbeitsunterlage wird erläutert, dass die Steuerverwaltungen in Belgien und dem Vereinigten Königreich „bemerkt hatten, dass geschäftliche Absprachen im Hinblick auf eine Trennung der Lieferung der Waren von ihrer Beförderung bzw. ihrem Versand getroffen worden waren, und zwar um die Berechnung und Zahlung der Mehrwertsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat zu vermeiden“.

35. In Abschnitt 3 der Arbeitsunterlage führt die Kommission aus, dass Art. 33 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie entweder wörtlich oder weit ausgelegt werden könne, da er so verstanden werden könne, dass er nur Fälle erfasse, in denen der Lieferer direkt an der Organisation der Beförderung beteiligt sei, oder so, dass er auch Fälle erfasse, in denen der Lieferer nur indirekt

daran beteiligt sei.

36. Die Kommission legt dar, dass die wörtliche Auslegung „den Vorteil [hat], sehr klar zu sein, wenn man ausschließlich die Rechtslage und die Vertragsbeziehungen betrachtet, aber auch bedeutet, dass eine Umgehung sehr leicht möglich ist“. Sie hat vorgeschlagen, dass eine solche Umgehung „unter Berücksichtigung der vom Gerichtshof im Urteil Halifax(8) entwickelten Kriterien eines ‚Rechtsmissbrauchs‘“ beurteilt werden solle, was bedeute, dass zu untersuchen sei, „ob die Absprachen zu einem Ergebnis führen, das zu den Zwecken der Mehrwertsteuerrichtlinie in Widerspruch steht; und ob es der Hauptzweck der Absprachen ist, dieses Ergebnis herbeizuführen, und andere ‚wirtschaftliche‘ Gründe nicht bestehen oder nicht ins Gewicht fallen“. Die Kommission hat in diesem Zusammenhang ferner auf das Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Part Service(9) verwiesen.

37. Zur weiten Auslegung führt die Kommission aus, dass „bei der Anwendung der Regeln über den Fernabsatz nicht nur vertragliche Vereinbarungen zwischen dem Lieferer, dem Beförderer und dem Kunden zu berücksichtigen sind, sondern auch und vor allem die wirtschaftliche Realität“. Ferner argumentiert die Kommission, dass der Rat und die Kommission in einer Erklärung in der Niederschrift zum Erlass der Richtlinie 91/680/EWG(10) (mit der Regelungen zum Fernabsatz eingeführt wurden)(11) deutlich gemacht hätten, dass „die besonderen Regelungen zum Fernabsatz in allen Fällen anzuwenden sind, in denen die Waren entweder mittelbar oder unmittelbar vom Lieferer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert werden“.

38. Vor diesem Hintergrund wurden die Delegationen in der Arbeitsunterlage dazu aufgefordert, „zu den Fragen des Vereinigten Königreichs und Belgiens sowie zu den Stellungnahmen der Dienststellen der Kommission Stellung zu nehmen. Sie werden insbesondere aufgefordert, zu den beiden geprüften Ansätzen Stellung zu nehmen.“

Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses

39. In seiner 104. Sitzung vom 4. bis 5. Juni 2015(12) erließ der Mehrwertsteuerausschuss Leitlinien zum Fernabsatz(13), in denen es heißt: „Der [Mehrwertsteuerausschuss] ist fast einstimmig(14) der Auffassung, dass Gegenstände nach Artikel 33 der [Mehrwertsteuerrichtlinie] in allen Fällen, in denen der Lieferer direkt oder indirekt am Versand oder der Beförderung beteiligt ist, als ‚durch den Lieferer oder für dessen Rechnung [...] versandt oder befördert‘ gelten“.

40. Des Weiteren wird in den Leitlinien festgestellt: „Der [Mehrwertsteuerausschuss] ist einstimmig der Auffassung, dass folgende Fälle als indirekte Beteiligung des Lieferers am Versand oder der Beförderung der Gegenstände anzusehen sind: ... iii) Der Lieferer stellt dem Kunden die Transportkosten in Rechnung, erhält diese und überweist sie an einen Dritten, der den Versand oder die Beförderung der Gegenstände übernimmt.“

41. Schließlich heißt es in den Leitlinien, dass „[d]er [Mehrwertsteuerausschuss] ... weiterhin fast einstimmig der Auffassung [ist], dass in anderen Fällen von Beteiligung, insbesondere wenn der Lieferer aktiv beim Kunden für den Zustelldienst eines Dritten wirbt, den Kontakt zwischen dem Kunden und dem Dritten herstellt und dem Dritten die für die Lieferung der Gegenstände notwendigen Informationen zur Verfügung stellt, der Lieferer ebenfalls als indirekt am Versand oder der Beförderung der Gegenstände beteiligt anzusehen ist“.

Richtlinie 2017/2455

42. Am 1. Dezember 2016 legte die Kommission einen Vorschlag zur Änderung der Mehrwertsteuerrichtlinie vor(15). In der Begründung dieses Vorschlags wird in Abschnitt 5 Art. 2 Abs. 2 darauf hingewiesen, dass „[d]er Vorschlag ... ferner eine Klarstellung von Artikel 33 Absatz

1 im Einklang mit den Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses enthält“.

43. Dieser Vorschlag führte zur Annahme der Richtlinie 2017/2455. Im neunten Erwägungsgrund dieser Richtlinie wird in Bezug auf innergemeinschaftliche Fernverkäufe erläutert: „Um für solche Unternehmen Rechtssicherheit zu gewährleisten, sollte aus der Begriffsbestimmung dieser Lieferungen von Gegenständen deutlich hervorgehen, dass sie auch dann gilt, wenn die Gegenstände im Namen des Lieferers befördert oder versendet werden, einschließlich dann, wenn der Lieferer indirekt an der Beförderung oder der Versendung der Gegenstände beteiligt ist.“

44. Art. 2 bestimmt: „Mit Wirkung vom 1. Januar 2021 wird die [Mehrwertsteuerrichtlinie] wie folgt geändert: 1. In Artikel 14 wird folgender Absatz angefügt: ‚4. Für die Zwecke dieser Richtlinie gelten folgende Begriffsbestimmungen: 1. ‚innergemeinschaftliche Fernverkäufe von Gegenständen‘: Lieferungen von Gegenständen, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber aus versandt oder befördert werden, einschließlich jene, an deren Beförderung oder Versendung der Lieferer indirekt beteiligt ist, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind: a) die Lieferung der Gegenstände erfolgt an ... eine andere nichtsteuerpflichtige Person‘. ...“

45. Gemäß Art. 2 Abs. 3 erhält Art. 33 der Mehrwertsteuerrichtlinie die folgende Fassung: „Abweichend von Artikel 32 gilt Folgendes: a) Als Ort der Lieferung eines innergemeinschaftlichen Fernverkaufs von Gegenständen gilt der Ort, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden. ...“

Nationales Recht

Umsatzsteuergesetz

46. Nach § 2 Buchst. a des Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Gesetz Nr. CXXVII von 2007 über die allgemeine Umsatzsteuer, im Folgenden: Umsatzsteuergesetz)(16) erfasst dieses Gesetz „die durch den Steuerpflichtigen – in dieser Eigenschaft – im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen“.

47. § 25 bestimmt: „Werden Gegenstände nicht versandt oder befördert, ist der Erfüllungsort der Ort, an dem sich die Gegenstände zu dem Zeitpunkt, zu dem die Lieferung erfolgt, tatsächlich befinden.“

48. § 29 Abs. 1 sieht vor: „Werden Gegenstände vom Lieferer selbst oder für ihn von einem Dritten versandt oder befördert und befinden sich die Gegenstände infolge der Lieferung in einem anderen Mitgliedstaat der Gemeinschaft als dem, in dem sie sich bei der Versendung oder zu Beginn der Beförderung befanden, ist der Erfüllungsort der Lieferung der Gegenstände abweichend von den §§ 26 und 28 der Ort, an dem sich die Gegenstände an den Erwerber beim Eintreffen der Sendung oder bei Beendigung der Beförderung befinden, vorausgesetzt, dass a) die Lieferung von Gegenständen aa) an einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person erfolgt, die/der für diesen Erwerb als innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen im Sinne von § 20 Abs. 1 Buchstaben a und d keine Steuern zahlen muss; oder ab) an eine nichtsteuerpflichtige Person oder Körperschaft erfolgt ...“.

49. Nach § 82 Abs. 1 „[beträgt] [d]ie Höhe der Steuer ... 27 % der Steuerbemessungsgrundlage“.

Steuergesetz

50. § 2 Abs. 1 des Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Gesetz Nr. XCII von 2003 über die Ordnung der Steuerzahlung, im Folgenden: Steuergesetz)(17) sieht vor, dass „[i]n den Steuerrechtsverhältnissen ... die Rechte bestimmungsgemäß ausgeübt werden [müssen]. Bei der Anwendung der Steuergesetze wird ein Vertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft nicht als bestimmungsgemäße Rechtsausübung angesehen, dessen Ziel die Umgehung der Bestimmungen des Steuergesetzes ist.“
51. § 86 Abs. 1 lautet: „Die Steuerbehörde kontrolliert zur Verhinderung einer Steuerverkürzung bzw. unberechtigten Inanspruchnahme von Haushaltszuwendungen und Steuerrückforderungen regelmäßig die Steuerzahler und andere an der Steuerzahlung beteiligte Personen. Zweck der Prüfung ist die Feststellung der Erfüllung oder Verletzung der in den Steuergesetzen und anderen Rechtsnormen vorgeschriebenen Pflichten. Bei der Prüfung ermittelt und belegt die Steuerbehörde die Fakten, Umstände und Daten, die als Grundlage für die Feststellung einer Rechtsverletzung oder eines Rechtsmissbrauchs sowie des deswegen eingeleiteten behördlichen Verfahrens dienen.“
52. § 95 Abs. 1 bestimmt: „Die Prüfung wird von der Steuerbehörde durchgeführt, indem sie die zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Steuer bzw. Haushaltszuwendung notwendigen Dokumente, Belege, Bücher und Register einschließlich der elektronisch gespeicherten Daten, die vom Steuerzahler zur Führung seiner Bücher und Register sowie zur Aufarbeitung der Belege verwendeten Softwareprogramme, EDV-Systeme, Berechnungen und sonstigen Fakten, Daten und Umstände überprüft.“
53. Nach § 108 Abs. 1 „[ist] [d]ie Schätzung eine Beweismethode, die eine den Gesetzen entsprechende, reale Bemessungsgrundlage der Steuer bzw. Haushaltszuwendung plausibel festlegt“.
54. In § 170 Abs. 1 heißt es: „Bei einem Steuerrückstand ist eine Steuerstrafe zu zahlen. Die Höhe der Steuerstrafe beträgt – sofern in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist – fünfzig Prozent des Steuerrückstandes. Die Höhe der Steuerstrafe beträgt zweihundert Prozent des Steuerrückstandes, wenn der Steuerrückstand mit einer Verheimlichung der Einkünfte sowie mit einer Fälschung bzw. Vernichtung der Belege, Bücher und Register im Zusammenhang steht.“
55. § 172 Abs. 1 sieht vor: „Vorbehaltlich der Regelung in Absatz 2 können Steuerpflichtige, die natürliche Personen sind, mit einem Versäumnisbußgeld bis [200 000 ungarische Forint (im Folgenden: HUF)] und andere Steuerpflichtige mit einem Versäumnisbußgeld bis 500 000 HUF(18) belegt werden, wenn sie ihre Meldepflicht (Pflicht zur Anmeldung bzw. zur Anmeldung einer Änderung) bzw. zur Vorlage von Daten, zur Eröffnung eines Girokontos oder zu Abgabe einer Steuererklärung nicht erfüllen“.

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

56. In der folgenden Darstellung habe ich die Angaben aus der Vorlageentscheidung, den schriftlichen Erklärungen und den ausführlichen Antworten auf die Fragen des Gerichtshofs in der mündlichen Verhandlung zusammengefasst. Ich weise jedoch darauf hin, dass es sich nur bei ersteren um unstreitige Tatsachen handelt.
57. Die KrakVet Marek Batko sp. K. (im Folgenden: KrakVet) ist eine in Polen niedergelassene und eingetragene Gesellschaft. Sie besitzt in Ungarn weder eine Niederlassung noch ein Büro oder ein Warenlager. KrakVet verkauft in den Nachbarmitgliedstaaten Waren für Tiere,

hauptsächlich Hunde- und Katzenfutter, u. a. über ihre verschiedenen „zoofast“-Internetseiten. Sie hat in Ungarn zahlreiche Kunden, die ihre Einkäufe über www.zoofast.hu tätigen.

58. Das Ausgangsverfahren betrifft Ereignisse im Steuerjahr 2012. Zur damaligen Zeit bot KrakVet auf ihrer Internetseite den Kunden die Möglichkeit, sich die gekauften Waren vom Betriebsgelände von KrakVet in Polen an eine von ihnen angegebene Anschrift liefern zu lassen, wozu sie einen Vertrag mit der Krzysztof Batko Global Trade (im Folgenden: KBGT) abschließen konnten. Der Kunde konnte stattdessen auch ein anderes Transportunternehmen beauftragen. KrakVet selbst bot keine Beförderung an.

59. Für Käufe unter 8 990 HUF (ca. 30,79 Euro)(19) kostete die Beförderung durch KBGT 1 600 HUF (ca. 5,54 Euro). Für Käufe über diesem Betrag kostete die Beförderung durch KBGT nur 70 HUF (ca. 0,24 Euro), was dadurch ermöglicht wurde, dass KrakVet einen Rabatt in Höhe von 1 530 HUF auf den Preis der gekauften Waren einräumte.

60. Wie KrakVet ist auch KBGT eine in Polen eingetragene und niedergelassene Gesellschaft. Der Eigentümer von KBGT, Krzysztof Batko, ist der Bruder des Eigentümers von KrakVet, Marek Batko. KBGT führte die Beförderung von Polen nach Ungarn selbst durch. Für die Weiterbeförderung der Waren innerhalb Ungarns bis an die Lieferanschrift des Erwerbers vergab KBGT Unteraufträge an zwei Paketdienste (im Folgenden: ungarische Paketdienste): Sprinter Futárszolgálat Kft. (im Folgenden: Sprinter) und GLS General Logistics Systems Hungary Kft. (im Folgenden: GLS Hungary).

61. Die Kunden leisteten eine einmalige Zahlung, die sowohl die Waren als auch die Transportkosten umfasste. Die Zahlung erfolgte – etwa gleich häufig – entweder bei Lieferung der Waren an Sprinter bzw. GLS Hungary oder durch Banküberweisung auf ein auf den Namen des Eigentümers von KBGT lautendes Konto bei der CIB Bank Zrt. in Ungarn (im Folgenden: CIB-Bankkonto).

62. Die ungarischen Paketdienste überwiesen die bei Lieferung erhaltenen Zahlungen auf das CIB-Bankkonto. Die KBGT veranlasste dann Überweisungen von dem CIB-Bankkonto an KrakVet. In der mündlichen Verhandlung ist dem Gerichtshof vorgetragen worden, dass KBGT bei den Überweisungen an KrakVet ihren eigenen „Anteil“ zurückbehalten habe. Ob es sich bei diesem „Anteil“ um die vertraglich vereinbarten Transportkosten oder um einen anderen Betrag handelte, ist nicht erläutert worden.

63. KrakVet beantragte bei den polnischen Steuerbehörden einen „Steuervorbescheid“, in dem bestätigt wurde, dass die Mehrwertsteuer in Polen geschuldet werde. Nach dem Vorbringen von KrakVet ist ein solcher „Steuervorbescheid“ für die Gesellschaft, die ihn beantragt hat, die polnischen Steuerbehörden und die polnischen Gerichte verbindlich. Auf der Grundlage dieses Vorbescheids zahlte KrakVet in Polen Mehrwertsteuer zu einem Satz von 8 % statt in Ungarn zu einem Satz von 27 %.

64. Im Jahr 2013 führte die Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Különös Hatásköri Ellenőrzési Főosztálya (ungarische Steuerbehörde) bei KrakVet eine Prüfung für das Steuerjahr 2012 durch und erteilte KrakVet in diesem Zusammenhang am 14. August 2013 eine ungarische Steuernummer. Die ungarische Steuerbehörde führte in diesem Zusammenhang auch Prüfungen in Bezug auf die Geschäftstätigkeit der ungarischen Paketdienste durch.

65. Im Jahr 2014 führte auch die polnische Steuerbehörde eine Prüfung bei KrakVet für das Steuerjahr 2012 durch. Daraufhin bestätigte sie die von ihr im Rahmen des „Steuervorbescheids“ getroffene Feststellung. Am 23. November 2015 legte KrakVet der ungarischen Steuerbehörde eine informelle Übersetzung von Unterlagen vor, die sie von der polnischen Steuerbehörde

erhalten hatte.

66. Am 28. Januar 2016 reichte KrakVet außerdem eine Kopie ihrer allgemeinen Geschäftsbedingungen bei der ungarischen Steuerbehörde ein und schlug vor, der Geschäftsführer solle die Echtheit dieser Fassung bestätigen, weil die 2012 auf der Internetseite veröffentlichte Fassung nicht mehr abrufbar sei(20).

67. Die ungarische Steuerbehörde ersuchte die polnische Steuerbehörde um ergänzende Auskünfte über KrakVet. Sie erhielt die Auskunft, dass KBGT zwar die Waren im Warenlager von KrakVet für die Beförderung verpackt und etikettiert habe, die Waren aber zu diesem Zeitpunkt im Eigentum von KrakVet gestanden hätten.

68. Auf der Grundlage dieser Unterlagen stellte die ungarische Steuerbehörde fest, dass Sprinter im Steuerjahr 2012 für KrakVet und für Rechnung von KBGT Lieferungen im Gesamtwert von 217 087 988 HUF (ca. 751 039,57 Euro) durchgeführt habe, wobei der Ort der Warenannahme das Budapester Zentrallager von Sprinter gewesen sei. Weiterhin stellte die ungarische Steuerbehörde fest, dass im selben Zeitraum GLS Hungary im Auftrag der GLS General Logistics Systems Slovakia s.r.o. Paketlieferungen im Gesamtwert von 64 011 046 HUF (211 453,19 Euro) durchgeführt habe, für die sie für Rechnung von KrakVet und KBGT bezahlt worden sei.

69. Die ungarische Steuerbehörde teilte KrakVet ihre Schlussfolgerungen am 25. Mai 2016 mit. KrakVet übermittelte ihre Stellungnahme zu diesen Schlussfolgerungen am 8. Juni 2016.

70. Am 16. August 2016 stellte die ungarische Steuerbehörde fest, dass KrakVet die in Art. 34 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Untergrenze von 35 000 Euro(21) überschritten habe und deshalb in Ungarn Mehrwertsteuer in Höhe von 58 910 000 HUF (ca. 190 087 Euro) hätte zahlen müssen(22). Die ungarische Steuerbehörde verhängte deswegen eine Geldbuße in Höhe von 117 820 000 HUF (ca. 380 175 Euro) und einen Säumniszuschlag in Höhe von 10 535 000 HUF (ca. 36 446 Euro) sowie ein Bußgeld in Höhe von 500 000 HUF (ca. 1 730 Euro) wegen Nichtabgabe der Mehrwertsteuererklärung.

71. KrakVet legte gegen diesen Bescheid der ungarischen Steuerbehörde einen Rechtsbehelf bei der Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Rechtsbehelfsdirektion der nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn, im Folgenden: Rechtsbehelfsdirektion) ein. Mit Bescheid vom 23. Januar 2017 bestätigte die Rechtsbehelfsdirektion den Bescheid der ungarischen Steuerbehörde. Daraufhin forcht KrakVet diesen Bescheid vor dem Fővárosi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság (Hauptstädtisches Verwaltungs- und Arbeitsgericht) an, das dem Gerichtshof die fünf folgenden Fragen vorgelegt hat.

1. Sind die Zielsetzungen der Mehrwertsteuerrichtlinie, insbesondere die in ihren Erwägungsgründen 17 und 62 genannten Anforderungen zur Vermeidung von Kompetenzkonflikten zwischen den Mitgliedstaaten und der Doppelbesteuerung, sowie die Mehrwertsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung, insbesondere ihre Erwägungsgründe 5, 7 und 8 sowie ihre Art. 7, 13 und 28 bis 30, dahin auszulegen, dass sie einer mitgliedstaatlichen Verwaltungspraxis entgegenstehen, bei der ein Umsatz abweichend von den Feststellungen eingestuft wird, die die Behörde eines anderen Mitgliedstaats in Bezug auf denselben Umsatz mit einer auf dem gleichen Sachverhalt beruhenden Rechtsauslegung und einem darauf basierenden verbindlichen Steuervorbescheid sowie bei einer all dies bestätigenden Steuerprüfung getroffen hat, was zu einer Doppelbesteuerung des betreffenden Steuerpflichtigen führt?

2. Ist – falls der Antwort auf die erste Frage zufolge eine solche Praxis nicht gegen das Unionsrecht verstößt – eine mitgliedstaatliche Steuerbehörde unter Berücksichtigung der

Mehrwertsteuerrichtlinie und des Unionsrechts dazu berechtigt, einseitig die Steuerpflicht festzulegen und dabei außer Acht zu lassen, dass die Steuerbehörde eines anderen Mitgliedstaats die Rechtmäßigkeit des Verhaltens des Steuerpflichtigen – im Voraus auf dessen Antrag und nachträglich bei einer von ihr durchgeführten Prüfung – in ihren Bescheiden mehrfach bestätigt hat?

Oder aber sind die Steuerbehörden beider Mitgliedstaaten zur Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität und zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verpflichtet, in Bezug auf den Umsatz des Steuerpflichtigen zusammenzuarbeiten und eine Einigung zu erzielen, damit der Steuerpflichtige nur in einem der Mitgliedstaaten die Mehrwertsteuer entrichten muss?

3. Sind – falls der Antwort auf die zweite Frage zufolge die mitgliedstaatliche Steuerbehörde berechtigt ist, einseitig eine Neueinstufung vorzunehmen – die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass die Steuerbehörde des anderen Mitgliedstaats dem Mehrwertsteuerpflichtigen die Steuer erstatten muss, die sie mit einem Steuervorbescheid festgesetzt hatte und die für einen mit einer Steuerprüfung abgeschlossenen Zeitraum entrichtet worden ist, um damit die Vermeidung der Doppelbesteuerung und den Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu gewährleisten?

4. Wie kann die in Art. 33 Abs. 1 Satz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltene Formulierung, dass die Beförderung „durch den Lieferer oder für dessen Rechnung“ durchgeführt wird, ausgelegt werden? Umfasst diese Formulierung den Fall, dass der Steuerpflichtige als Verkäufer in seinem Online-Shop die Möglichkeit anbietet, dass der Käufer mit einem Logistikunternehmen einen Vertrag abschließt, mit dem der Verkäufer bei anderen Geschäften als Verkäufen zusammenarbeitet, wobei der Käufer auch einen anderen als den angebotenen Spediteur frei wählen kann, und der Speditionsvertrag zwischen dem Käufer und dem Spediteur geschlossen wird, ohne dass der Verkäufer Partei des Vertrags ist?

Ist es für die Auslegung – insbesondere im Hinblick auf den Grundsatz der Rechtssicherheit – von Bedeutung, dass die Mitgliedstaaten ihre Rechtsvorschriften zur Umsetzung der genannten Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie in der durch die Richtlinie 2017/2455 geänderten Fassung bis zum Jahr 2021 so ändern müssen, dass Art. 33 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie auch im Fall der indirekten Mitwirkung bei der Wahl des Beförderungsunternehmens anwendbar ist?

5. Sind das Unionsrecht und insbesondere die Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass folgende Umstände zusammen oder jeweils für sich genommen für die Beurteilung bedeutsam sind, ob der Steuerpflichtige das Rechtsverhältnis zwischen den die Lieferung sowie den Abtransport bzw. die Beförderung der Waren durchführenden unabhängigen Gesellschaften zur Umgehung von Art. 33 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie und damit rechtsmissbräuchlich ausgestaltet hat, um auszunutzen, dass der in einem anderen Mitgliedstaat anwendbare Satz der allgemeinen Umsatzsteuer niedriger war:

5.1. wenn das die Beförderung durchführende Logistikunternehmen ein mit dem Steuerpflichtigen verbundenes Unternehmen ist und dem Steuerpflichtigen andere, von der Beförderung unabhängige Dienstleistungen erbringt;

5.2. gleichzeitig der Käufer jederzeit von der von dem Steuerpflichtigen angebotenen Praxis, einen mit diesem vertraglich verbundenen Partner mit der Beförderung zu beauftragen, abweichen kann und es dem Käufer somit möglich war, einen anderen Spediteur zu beauftragen oder die Ware persönlich entgegenzunehmen?

72. Schriftliche Erklärungen sind von KrakVet, der Tschechischen Republik, Ungarn, der

Italienischen Republik, der Republik Polen und der Europäischen Kommission vorgelegt worden. In der mündlichen Verhandlung haben KrakVet, Irland, Ungarn, das Vereinigte Königreich und die Kommission mündlich vorgetragen.

73. Wie ich zu Beginn dieser Schlussanträge angemerkt habe, werde ich mich auf die Prüfung der vierten und der fünften Vorlagefrage beschränken.

Vierte und fünfte Vorlagefrage

74. Die vierte und die fünfte Frage sprechen drei Probleme im Zusammenhang mit der Auslegung von Art. 33 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie an. Erstens, was war mit der Wendung „Gegenstände[...], die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung ... versandt oder befördert werden“, in Art. 33 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gemeint, bevor dieser durch die Richtlinie 2017/2455 geändert wurde? (Ich werde dies als die „ursprüngliche Fassung von Art. 33 Abs. 1“ bezeichnen.) Zweitens, hat die Änderung dieser Bestimmung durch die Richtlinie 2017/2455, mit der die neue Fassung von Art. 33 Abs. 1 eingeführt wurde, die frühere Rechtslage geändert oder lediglich bestätigt? Drittens, ist ein Geschäft der in der Vorlageentscheidung beschriebenen Art nach Maßgabe der *ursprünglichen* Fassung von Art. 33 Abs. 1 als missbräuchliche Praxis anzusehen?

75. Vorab möchte ich untersuchen, ob zwischen den Begriffen „versandt“ und „befördert“ ein relevanter Unterschied besteht. Der Unionsgesetzgeber hat sich eindeutig dafür entschieden, zwei Verben und nicht nur eines zu verwenden. Ebenso liegt auf der Hand, dass die „Versendung“ eines Gegenstands seiner „Beförderung“ vorausgeht. An dieser Stelle endet allerdings die Klarheit, zumindest was die ursprüngliche Fassung von Art. 33 Abs. 1 anbelangt(23).

76. Bei einer sehr weiten Auslegung würde *jede* Handlung „durch“ den Lieferer, die den Prozess einleitet, durch den Gegenstände, die von einem Kunden in einem anderen Mitgliedstaat bestellt wurden, auf den Weg zu ihrem Bestimmungsort gebracht werden (ihr „Versand“), ausreichen, damit Art. 33 Abs. 1 greift. Wäre die Aufgabe eines Pakets zur Post ausreichend? Wie wäre es mit dem Anruf eines vom Kunden ausgewählten Transportunternehmens, das der Lieferer anweist, zu einem bestimmten Zeitpunkt an einer bestimmten Anschrift die zu befördernde Ware abzuholen? Eine derart weite Auslegung von Art. 33 Abs. 1 dürfte nicht beabsichtigt gewesen sein; und diese Bestimmung so auszulegen, würde Verwirrung stiften, weil die *allgemeine Regel* in Art. 32 die ähnliche Formulierung „vom Lieferer“ enthält(24) (siehe unten, Nrn. 80 bis 82). Aber wo ist die Grenze zu ziehen?

77. Meiner Ansicht nach würde ein vernünftiger Ansatz, in Rechtssprache übersetzt, in etwa zu folgender Formulierung führen: „Wenn der Lieferer auf eigene Veranlassung und nach eigener Wahl die meisten oder sämtliche erforderlichen Schritte unternimmt, um die Ware für die Beförderung vorzubereiten, die Abholung der Waren und den Beginn der Beförderung organisiert und den Besitz an den Gegenständen und die Sachherrschaft über sie aufgibt, ist ein Versand *durch* den Lieferer erfolgt.“

78. Die Beförderung „durch“ den Lieferer ist vielleicht weniger problematisch, da dies nach gewöhnlichem Sprachgebrauch so zu verstehen ist, dass der Lieferer entweder selbst oder durch einen Vertreter die Beförderungshandlung im physischen Sinne ausführt, oder dass die Gesellschaft, die sie ausführt, in seinem Eigentum oder unter seiner Kontrolle steht.

Gegenstände, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert werden

79. Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor, dass die Mehrwertsteuer in dem

Mitgliedstaat geschuldet wird, in dem die Lieferung erfolgt. Die dort gelieferten Gegenstände unterliegen somit den Mehrwertsteuersätzen dieses Mitgliedstaats.

80. Art. 32 Abs. 1 enthält die allgemeine Regel: „Wird der Gegenstand *vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person* versandt oder befördert, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet“ (Hervorhebung nur hier). Zwischen den verschiedenen Akteuren, die für den Versand oder die Beförderung verantwortlich sein können, wird nicht unterschieden.

81. Art. 33 Abs. 1 enthält jedoch eine Ausnahme von dieser allgemeinen Regel. Er sieht vor, dass unter bestimmten Umständen, wenn Gegenstände von einem Mitgliedstaat in einen anderen „*durch den Lieferer oder für dessen Rechnung* ... versandt oder befördert werden“ (Hervorhebung nur hier), als Ort der Lieferung „der Ort [gilt], an dem sich die Gegenstände bei Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden“. Zu diesen Umständen gehören Fälle, in denen „a) die Lieferung der Gegenstände ... an einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person ... oder an eine andere nichtsteuerpflichtige Person [erfolgt]“.

82. Erkennbar sind der Wortlaut von Art. 32 (der allgemeinen Regel) und der Wortlaut von Art. 33 (der Ausnahme) sehr ähnlich, obwohl sie zu entgegengesetzten Rechtsfolgen führen. Art. 32 nennt „vom Lieferer ... versandte oder beförderte [Gegenstände]“. Art. 33 fügt in diesen Satz die (hier kursiv hervorgehobenen) zusätzlichen Worte „Gegenstände[...], die durch den Lieferer *oder für dessen Rechnung* ... versandt oder befördert werden“ ein. Es scheint, als ob Art. 32 (unsichtbar) die Worte „für Rechnung des Kunden“ enthielte. Dann wird der Unterschied zwischen den beiden Bestimmungen deutlich(25).

83. Ausgehend hiervon lässt sich meines Erachtens der Unterschied wie folgt veranschaulichen. Bestellt ein in Ungarn ansässiger Kunde Gegenstände über das Internet bei einer in Polen ansässigen Gesellschaft, ist grundsätzlich nicht von Belang, ob sich der Kunde selbst zu deren Warenlager in Polen begibt, um diese Gegenstände abzuholen, oder ob ein anderer (der Lieferer oder ein Dritter) für ihn die Logistik abwickelt. In allen drei Fällen gilt, *sofern die Handlungen für Rechnung des Kunden vorgenommen werden*, die Lieferung als in Polen erfolgt, und die Mehrwertsteuer wird dort zu den von den polnischen Behörden erhobenen Sätzen geschuldet. Werden hingegen die Handlungen *für Rechnung des Lieferers* vorgenommen, gilt als Ort der Lieferung der Bestimmungsort (Ungarn), und die Mehrwertsteuer wird dort zu den von den ungarischen Behörden erhobenen Sätzen geschuldet.

84. Art. 138 Abs. 1 bestimmt ausdrücklich, welche mehrwertsteuerrechtlichen Folgen es hat, wenn der Kunde ein Steuerpflichtiger oder eine nicht steuerpflichtige juristische Person ist. In beiden Fällen befreit der Herkunftsmitgliedstaat „die Lieferung von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder auf deren Rechnung an einen Ort außerhalb [seines] Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, von der Steuer“. (Ich weise darauf hin, dass hier *nicht danach unterschieden wird*, ob die Versendung oder Beförderung „durch den Verkäufer oder auf dessen Rechnung“ oder „durch den Erwerber oder auf dessen Rechnung“ erfolgt.) Da gemäß Art. 33 als Ort der Lieferung der Ort gilt, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung der Versendung oder Beförderung befinden, wird die Mehrwertsteuer folglich im Bestimmungsmitgliedstaat geschuldet. Es gibt jedoch keine vergleichbare eindeutige Bestimmung, die vom Herkunftsmitgliedstaat *ceteris paribus* verlangt, die innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen von (seiner) Mehrwertsteuer zu befreien, wenn die fragliche Lieferung an „*eine andere nicht steuerpflichtige Person*“ erfolgt.

85. Aus den Erwägungsgründen 9 bis 11 ergibt sich, dass die Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat (die materiell-rechtlich u. a. in den Art. 33 und 138 zum Ausdruck

kommt) lediglich während des „Übergangszeitraums“ gelten sollte. Trotzdem sind diese Artikel Teil der Mehrwertsteuervorschriften des Unionsrechts geblieben und legen dort, wo sie anwendbar sind, den Schwerpunkt auf die Besteuerung am Ort des Verbrauchs(26). Sie sind jedoch *nicht* als Ausdruck einer Grundregel zu verstehen. Die allgemeine Regel hinsichtlich des Orts der Lieferung, wenn Gegenstände versandt oder befördert werden (sei es durch den Lieferer, den Kunden oder einen Dritten), bleibt die Regelung in Art. 32 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Danach gilt als Ort der Lieferung „der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet“.

86. Im vorliegenden Fall handelte es sich bei den Kunden von KrakVet um in Ungarn ansässige Verbraucher (also nicht steuerpflichtige Personen), die über die Internetseite von KrakVet Käufe tätigten. KBGT übernahm den Transport vom Warenlager in Polen bis zur ungarischen Grenze. Der anschließende Transport innerhalb Ungarns erfolgte durch die ungarischen Paketdienste.

87. Die Annahme dürfte erlaubt sein, dass die Kunden von KrakVet in erster Linie daran interessiert waren und sind, Tierfutter zu erwerben. Die für den Transport des Tierfutters vom Warenlager in Polen bis zur Lieferanschrift des Kunden in Ungarn erforderliche Transportdienstleistung stellte zwar einen wesentlichen Bestandteil der Transaktion dar, dürfte als solche aber nicht im Zentrum des Interesses der Kunden gestanden haben. Vermutlich haben sie die Beförderungsmethode im Wesentlichen danach ausgewählt, was für sie am bequemsten und kostengünstigsten war(27).

88. Vor diesem Hintergrund machen KrakVet, Italien und Polen geltend, die ursprüngliche Fassung von Art. 33 Abs. 1 (d. h. die Fassung, die zum maßgeblichen Zeitpunkt in Kraft war und es bis heute ist) müsse ausschließlich nach ihrem aktuellen Wortlaut ausgelegt werden(28), damit die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes nicht verletzt würden(29). Die Tschechische Republik, Irland, Ungarn, das Vereinigte Königreich und die Kommission tragen vor, Art. 33 Abs. 1 müsse dahin ausgelegt werden, dass er schon jetzt die Fälle erfasse, in denen der Lieferer indirekt an der Organisation des Transports beteiligt sei. Die von ihnen vertretene Auslegung entspreche der wirtschaftlichen Realität(30), da die Möglichkeit, dass der Kunde unter Umständen wie den hier vorliegenden ein anderes Transportunternehmen als das auswähle, das ihm vom Lieferer der Gegenstände auf dessen Internetseite vorgeschlagen werde, bestenfalls fernliegend sei und vermutlich nur rein hypothetisch bestehe.

89. Wie schon in ihrer Arbeitsunterlage(31) verweist die Kommission zum Beleg dafür, dass die besonderen Regelungen zum Fernabsatz in allen Fällen anzuwenden seien, in denen die Waren entweder mittelbar oder unmittelbar vom Lieferer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert würden, auch auf die Erklärung in der Niederschrift der Ratstagung, in der die Richtlinie 91/680 verabschiedet wurde. (Ich möchte einwerfen, dass mit der Richtlinie 91/680 – die zu einer Reihe von Richtlinien zur Änderung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie(32) gehört – u. a. ein umfangreicher neuer Art. 28b [„Ort der Umsätze“] mit fünf Teilen eingeführt wurde. Der erste Teil „A. Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen“ sah im ersten Absatz vor: „[1] Als Ort eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen gilt der Ort, in dem sich die Gegenstände zum Zeitpunkt der Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Erwerber befinden.“ Der erste Absatz in Teil „B. Ort der Lieferung von Gegenständen“ enthielt den Vorläufer der ursprünglichen Fassung von Art. 33 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie(33)).

90. Dies vorausgeschickt, lässt sich das Vorbringen der Kommission schnell entkräften. Der Gerichtshof hat im Urteil Antonissen unmissverständlich klargestellt, dass „[e]ine solche Erklärung ... jedoch nicht zur Auslegung abgeleiteten Rechts herangezogen werden [kann], wenn der Inhalt der Erklärung wie im vorliegenden Fall in der fraglichen Bestimmung keinen Ausdruck gefunden und somit keine rechtliche Bedeutung hat“(34).

91. Es ist auch auf die vom Mehrwertsteuerausschuss herausgegebenen Leitlinien Bezug genommen worden, in denen es heißt, dass „Gegenstände ... in allen Fällen, in denen der Lieferer direkt oder indirekt am Versand oder der Beförderung beteiligt ist, als ‚durch den Lieferer oder für dessen Rechnung [...] versandt oder befördert‘ gelten“. Allerdings hat der Mehrwertsteuerausschuss diese Auffassung drei Jahre, nachdem die dem vorliegenden Fall zugrunde liegenden Umsätze erfolgt waren, vertreten, und in den Leitlinien selbst wird am unteren Rand jeder einzelnen Seite darauf hingewiesen, dass sie rechtlich nicht verbindlich sind(35).

92. Vor diesem Hintergrund und unter Anwendung der üblichen Auslegungsgrundsätze auf den Wortlaut der ursprünglichen Fassung von Art. 33 Abs. 1 komme ich – im Gegensatz zu der Tschechischen Republik, Irland, Ungarn, dem Vereinigten Königreich und der Kommission – nicht zu dem Ergebnis, dass diese Bestimmung auch auf Fälle anzuwenden ist, in denen der Lieferer auf Anweisung des Kunden *indirekt* an der Versendung oder Beförderung von Gegenständen an eine nicht steuerpflichtige Person in einem anderen Mitgliedstaat beteiligt ist.

93. Der Gerichtshof ist allerdings auch gebeten worden, zu prüfen, ob durch die mit der Richtlinie 2017/2455 eingeführten Änderungen – die Ergänzung von Art. 14 um einen Absatz vier und die Neufassung von Art. 33 Abs. 1 – die zuvor bestehende Rechtslage geändert oder lediglich bestätigt wurde. Wenn die Änderungen aus dem Jahr 2017 als bloße „Klarstellungen“ der zuvor bestehenden Rechtslage anzusehen wären, dürfte dies Einfluss auf die Auslegungshinweise haben, die dem vorlegenden Gericht im vorliegenden Fall zu geben sind.

Änderungen der Mehrwertsteuerrichtlinie

94. Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2017/2455 bestimmt, dass in Art. 14 der Mehrwertsteuerrichtlinie ein neuer Absatz vier „angefügt“ wird. Die Ergänzung hat eine *neue Definition* des Begriffs „innergemeinschaftliche Fernverkäufe von Gegenständen“ eingeführt. Gemäß dieser neuen Definition umfasst der Begriff bestimmte Fälle von „Lieferungen von Gegenständen, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung der Versendung oder Beförderung ... aus versandt oder befördert werden, *einschließlich jene, an deren Beförderung oder Versendung der Lieferer indirekt beteiligt ist*“ (Hervorhebung nur hier). Umfasst sind u. a. die Fälle, in denen „a) die Lieferung der Gegenstände ... an ... eine andere nichtsteuerpflichtige Person [erfolgt]“.

95. Weder die Erwägungsgründe noch die materiellen Bestimmungen der Richtlinie 2017/2455 enthalten eine nähere Erläuterung der beabsichtigten Tragweite des (neuen) Begriffs der *indirekten Beteiligung* des Lieferers oder der Gründe für seine Einführung. Die Begründung der Kommission beschränkt sich auf einen allgemeinen Hinweis auf die „Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses“. An dieser Stelle ist in Erinnerung zu rufen, dass die Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses vom 4. bis 5. Juni 2015 zwar etwas ausführlicher darauf eingehen, was nach Ansicht des Ausschusses eine „indirekte Beteiligung“ durch den Lieferer wäre(36), die diesen Leitlinien vorausgegangene Arbeitsunterlage vom 5. Mai 2015 aber vollständig offen ließ, ob dieser Begriff wörtlich oder weit ausgelegt werden sollte. Und die Einzelheiten aus den Leitlinien sind nicht in den neuen Wortlaut aufgenommen worden.

96. Die Tschechische Republik hat den Gerichtshof auf das Urteil Welmory(37) hingewiesen. In

diesem Urteil hat der Gerichtshof festgestellt, dass aus den Erwägungsgründen der dort in Rede stehenden Verordnung hervorgeht, dass „der Unionsgesetzgeber bestimmte Begriffe, die für die Festlegung der für den Ort der steuerbaren Umsätze maßgeblichen Kriterien erforderlich sind, klarstellen und dabei der Rechtsprechung des Gerichtshofs auf diesem Gebiet Rechnung tragen wollte“ und dass „[i]nsoweit ... diese Verordnung, auch wenn sie zu dem im Ausgangsverfahren fraglichen Zeitraum noch nicht in Kraft war, zu berücksichtigen [ist]“. Allerdings ergeben sich, wie soeben ausgeführt, aus den Erwägungsgründen der Richtlinie 2017/2455 keine vergleichbaren Hinweise, und die „Rechtsprechung des Gerichtshofs auf diesem Gebiet“ muss sich erst noch – im vorliegenden Verfahren – entwickeln. (Aus meinen Ausführungen dürfte klar sein, dass meines Erachtens die Änderungen das grundlegende Problem nicht unbedingt lösen. Zum Glück müssen sich jedoch weder der Gerichtshof noch ich hierzu abschließend äußern.)

97. Auf ähnlicher Linie hat das Vereinigte Königreich auf das Urteil Mensing(38) verwiesen, in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass „nach ständiger Rechtsprechung bei der Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele zu berücksichtigen [sind], die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden“.

98. Dieser Grundsatz entspricht in der Tat einer ständigen Rechtsprechung und ist unbestritten. Auf den vorliegenden Fall angewandt, zeigt sich allerdings, dass der einleitende Satz von Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2017/2455 *ausdrücklich* festlegt, dass die neue Definition in Art. 14 Abs. 4 und die Ersetzung der bestehenden Fassung von Art. 33 der Mehrwertsteuerrichtlinie durch den neuen Art. 33 Buchst. a erst „mit Wirkung vom 1. Januar 2021“ gelten sollen; d. h. *ihr Inkrafttreten wird im Vergleich zu verschiedenen anderen mit dieser Richtlinie eingeführten Änderungen um zwei Jahre verschoben*.

99. Diese bewusste Verschiebung des Inkrafttretens lässt sich meines Erachtens nicht mit der Aussage in der Begründung in Einklang bringen, dass der Vorschlag lediglich „Art. 33 Abs. 1 klarstellt“. Würde der Vorschlag nur klarstellen, was stets die eigentliche rechtliche Bedeutung von Art. 33 Abs. 1 gewesen ist, so ergäbe es keinen Sinn, seine Anwendung aufzuschieben. Die logische Schlussfolgerung daraus ist, dass die eingeführte Regelung tatsächlich eine Änderung beinhaltet und dass in ihr *nicht* lediglich zum Ausdruck kommt, wie die bestehende Fassung ohnehin hätte ausgelegt werden sollen.

100. Wichtig ist auch zu berücksichtigen, dass die aus der Arbeitsunterlage ersichtliche Diskussion erst drei Jahre *nach* den Umsätzen stattfand, um die es im vorliegenden Fall geht(39). Selbstverständlich muss bei der Auslegung von Art. 33 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie auch der Grundsatz der Rechtssicherheit berücksichtigt werden(40). Die Erwägungsgründe der Richtlinie 2017/2455 erwähnen diesen Grundsatz sogar ausdrücklich, denn dort heißt es, dass der Ausdruck „durch den Lieferer oder für dessen Rechnung“ in der Mehrwertsteuerrichtlinie so bestimmt werden sollte, dass auch eine indirekte Beteiligung davon umfasst ist, eben um Rechtssicherheit zu gewährleisten. Die Worte „direkt oder indirekt“ in den Wortlaut der ursprünglichen Fassung von Art. 33 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie hineinzulesen, obwohl sie darin nicht enthalten sind, steht in unmittelbarem Gegensatz zu diesem Grundsatz.

101. Ich komme daher zu dem Ergebnis, dass Art. 33 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bis zum Inkrafttreten der durch die Richtlinie 2017/2455 eingeführten Änderungen am 1. Januar 2021 nach seinem Wortlaut auszulegen ist. Er ist daher *nicht* im Licht der neuen Definition der „innergemeinschaftlichen Fernverkäufe von Gegenständen“ zu lesen, die den Zusatz „einschließlich jene, an deren Beförderung oder Versendung der Lieferer ‚indirekt‘ beteiligt ist“ enthält, oder so, als ob er bereits durch Art. 33 Buchst. a ersetzt worden wäre, der sich auf diese neue Definition bezieht.

Auslegung nach dem Wortlaut: „Gegenstände[...], die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung ... versandt oder befördert werden“

102. Oben in den Nrn. 76 bis 78 habe ich bereits Arbeitsdefinitionen für „Versand“ durch den Lieferer und „Beförderung“ durch den Lieferer vorgeschlagen. Ich möchte nun eine Arbeitsdefinition des Ausdrucks „für dessen Rechnung“ ergänzen. Ich schlage vor, dass Gegenstände „für Rechnung des Lieferers“ versandt oder befördert werden, wenn der Lieferer und nicht der Kunde tatsächlich darüber entscheidet, wie die Gegenstände versandt oder befördert werden sollen.

103. Es obliegt dem nationalen Gericht als alleinigem Tatgericht, darüber zu entscheiden, ob – unter Berücksichtigung der bereits im Vorlagebeschluss geschilderten Tatsachen und weiterer ihm gegebenenfalls von den Parteien vorgelegter Angaben – die Gegenstände, um die es im vorliegenden Verfahren geht, in Wahrheit „durch den Lieferer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert“ wurden. Im Rahmen dieser Entscheidung sollte das nationale Gericht beachten, dass „die Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt“(41).

104. In diesem Zusammenhang dürften meiner Ansicht nach die nachfolgend (nicht erschöpfend) aufgeführten Kriterien unmittelbar oder mittelbar von Bedeutung sein: (i) die Auswahl der den Kunden vom Lieferer auf dessen Internetseite angebotenen Transportmöglichkeiten, (ii) die Enge der Verbindung (sofern vorhanden) zwischen dem Lieferer und den Gesellschaften, die diese Möglichkeiten jeweils anbieten, (iii) ob der Erwerb der Gegenstände und der Erwerb der Transportdienstleistung einem einheitlichen Vertrag oder zwei getrennten Verträgen unterlagen, (iv) wann die Verpflichtung zur Bezahlung der Gegenstände entstand, (v) wann und wo der Eigentums- und der Gefahrübergang stattfanden, (vi) welche Vereinbarungen hinsichtlich der Bezahlung der Gegenstände und der verwendeten Transportdienstleistung getroffen wurden. Letztendlich muss das nationale Gericht auf der Grundlage sämtlicher ihm zur Verfügung stehender Angaben entscheiden, ob KrakVet (oder eine in ihrem Eigentum oder unter ihrer Kontrolle stehende Gesellschaft) in der Praxis die Entscheidung darüber getroffen hat, wie die Gegenstände versandt oder befördert wurden, oder ob diese Entscheidung von ihren jeweiligen Kunden getroffen wurde.

105. Im vorliegenden Fall deuten die bekannten Tatsachen nicht alle in dieselbe Richtung, und es sind auch nicht alle relevanten Tatsachen bekannt(42). Ich erinnere daran, dass nur die Angaben im Vorlagebeschluss als Tatsachenfeststellungen anzusehen sind. Andere dem Gerichtshof (sei es in den schriftlichen Erklärungen oder in der mündlichen Verhandlung) vorgelegte Angaben sind als Vorbringen anzusehen, das das nationale Gericht ergänzend prüfen und über das es Beweis erheben kann, wenn ihm die Sache wieder vorliegt.

106. Erstens hat KrakVet auf ihrer Internetseite offenbar nur ein einziges Transportunternehmen vorgeschlagen, dabei aber potenziellen Kunden die Möglichkeit gelassen, unabhängige Vereinbarungen zu treffen. Die Internetseite enthielt keine Links, um Kunden die Kontaktaufnahme mit unterschiedlichen Transportunternehmen zu ermöglichen. (Hier ist einzufügen, dass aus dem Vorlagebeschluss in der Rechtssache KrakVet II(43) deutlich wird, dass in jenem Fall auf der Internetseite verschiedene Transportunternehmen vorgeschlagen *wurden* und die Kunden getrennte Verträge über die Gegenstände und über die Beförderung der Gegenstände abschlossen.) KrakVet selbst bot keine Transportdienstleistungen an. Zweitens sind die Eigentümer von KrakVet und KBGT Brüder(44); dementsprechend bestehen enge familiäre Bindungen zwischen den beiden Gesellschaften. Drittens gab es offenbar getrennte Verträge über den Erwerb der Gegenstände und über die Erbringung der Transportdienstleistungen. Viertens sind keine Tatsachenfeststellungen darüber getroffen worden, wann genau die Verpflichtung zur

Bezahlung der Gegenstände entstand. Fünftens gilt das Gleiche für die Frage, wann (und wo) das Eigentum an den Gegenständen und die Gefahr der Beschädigung oder des teilweisen oder vollständigen Verlusts vom Lieferer auf den Erwerber übergangen. (Hier möchte ich einfügen, dass KrakVet in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, sie habe ihre Erzeugnisse „ab Werk“ verkauft. Demnach wären die Kunden, wenn die beförderten Erzeugnisse unterwegs beschädigt, zerstört, verloren gegangen oder gestohlen worden wären, immer noch verpflichtet gewesen, sie zu bezahlen.) Sechstens bezahlten die Kunden, wenn die Gegenstände durch KBGT befördert wurden, KrakVet offenbar im Voraus sowohl für die Gegenstände als auch für den Transport; die Bezahlung wurde dann von dem jeweiligen ungarischen Paketdienst auf das im Namen des Eigentümers von KBGT geführte CIB-Bankkonto überwiesen und anschließend zwischen KrakVet und KBGT aufgeteilt. Während die Beförderung mit KBGT für Käufe unter 8 990 HUF 1 600 HUF kostete, kostete sie für Käufe über diesem Betrag 70 HUF (ein so niedriger Betrag, dass er mir rein symbolisch erscheint), was finanziert wurde, indem KrakVet auf den Preis der erworbenen Gegenstände einen Rabatt in Höhe von 1 530 HUF einräumte.

107. Auf der Grundlage dieser Tatsachen und aller anderen ihm vorgelegten Angaben wird das vorlegende Gericht über die Frage zu entscheiden haben, ob die Entscheidung darüber, wie die Gegenstände versandt oder befördert werden sollten, in Wirklichkeit von KrakVet (oder einer in ihrem Eigentum oder unter ihrer Kontrolle stehenden Gesellschaft) oder von ihren jeweiligen ungarischen Kunden getroffen wurde.

108. Ich schlage dem Gerichtshof vor, auf die vierte Vorlagefrage zu antworten:

Art. 33 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist dahin auszulegen, dass er nur Fälle erfasst, in denen Gegenstände durch den Lieferer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert werden. Er betrifft nicht Fälle, in denen der Lieferer nur indirekt an der Versendung oder Beförderung der Gegenstände beteiligt ist.

Wenn der Lieferer auf eigene Veranlassung und nach eigener Wahl die meisten oder sämtliche erforderlichen Schritte unternimmt, um die Gegenstände für die Beförderung vorzubereiten, die Abholung der Gegenstände und den Beginn der Beförderung organisiert und den Besitz an den Gegenständen und die Sachherrschaft über sie aufgibt, so ist ein „Versand“ durch den Lieferer erfolgt.

Führt der Lieferer entweder selbst oder durch einen Vertreter die Beförderungshandlung im physischen Sinne aus, oder steht die Gesellschaft, die sie ausführt, in seinem Eigentum oder unter seiner Kontrolle, so ist eine „Beförderung“ durch den Lieferer erfolgt.

Gegenstände werden „für Rechnung“ des Lieferers versandt oder befördert, wenn der Lieferer und nicht der Kunde tatsächlich die Entscheidung darüber trifft, wie die Gegenstände versandt oder befördert werden sollen.

Missbräuchliche Praxis

109. In seiner fünften Frage hebt das vorlegende Gericht zwei tatsächliche Umstände des ihm vorliegenden Falls hervor. Erstens ist KBGT mit KrakVet „verbunden“ (womit das vorlegende Gericht sich wohl auf den Umstand bezieht, dass die Inhaber dieser beiden Gesellschaften Brüder sind) und erbringt noch andere, von der Beförderung unabhängige Dienstleistungen (wenn ich es recht verstehe, die Verpackung der Gegenstände für den Versand). Zweitens hat der Kunde aber die Möglichkeit, andere Arten der Beförderung der von ihm gekauften Gegenstände zu wählen. Das vorlegende Gericht möchte wissen, inwieweit diese beiden konkreten Umstände für die Feststellung relevant sind, ob das Verhalten von KrakVet eine missbräuchliche Praxis im Sinne des Mehrwertsteuerrechts der Union darstellt, was die Verhängung hoher finanzieller Sanktionen

gegen KrakVet rechtfertigen würde.

110. Sollte das vorlegende Gericht zu dem Ergebnis kommen, dass die Versendung und/oder Beförderung „für Rechnung“ des Lieferers KrakVet und nicht für Rechnung des jeweiligen Kunden erfolgt ist, so wird es in der Tat zu prüfen haben, ob die Zahlung der Mehrwertsteuer im Herkunftsmitgliedstaat (Polen) statt im Bestimmungsmitgliedstaat (Ungarn) nicht lediglich als Fehler, sondern auch als Rechtsmissbrauch anzusehen ist. Ich möchte daran erinnern, dass der Gerichtshof im Urteil Part Service(45) ausgeführt hat, dass „es Sache des vorlegenden Gerichts ist, im Licht der im vorliegenden Urteil enthaltenen Auslegungshinweise zu bestimmen, ob Umsätze wie die im Ausgangsverfahren fraglichen im Rahmen der Mehrwertsteuererhebung im Hinblick auf die Sechste Richtlinie als Teil einer missbräuchlichen Praxis anzusehen sind“. Für die Beantwortung der fünften Frage halte ich es daher für erforderlich, die Umstände des vorliegenden Falls in einem breiteren Kontext zu betrachten.

111. Wie ich nachstehend ausführen werde, ist ein Schlüsselement dieses Falls, dass KrakVet eine *Auskunft der zuständigen polnischen Behörde* in Gestalt eines „Steuervorbescheids“ darüber eingeholt hat, ob die Mehrwertsteuer im Herkunftsmitgliedstaat oder im Bestimmungsmitgliedstaat geschuldet wird(46). Im Verfahren vor dem Gerichtshof ist das Vorbringen von KrakVet, dass dieser Steuervorbescheid sowohl für KrakVet als auch für die polnische Steuerbehörde rechtsverbindlich war, nicht bestritten worden. KrakVet wurde von der zuständigen polnischen Behörde darüber informiert, dass die Mehrwertsteuer in Polen abzuführen sei – mit anderen Worten, dass die Grundregel in Art. 32 und nicht die Ausnahme in Art. 33 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzuwenden sei. Es ist unstrittig, dass KrakVet die Mehrwertsteuer im maßgeblichen Zeitraum in Polen ordnungsgemäß angemeldet und abgeführt hat. Die polnische Behörde führte im Jahr 2014 eine Prüfung bei KrakVet durch. Im Anschluss daran bestätigte sie ihren früheren Steuervorbescheid an KrakVet.

112. KrakVet und Polen führen das Urteil WebMindLicenses(47) an und tragen vor, dass ein Steuerpflichtiger berechtigt sei, aus Unterschieden zwischen den nationalen Mehrwertsteuersätzen einen Vorteil zu ziehen. Sie verweisen darauf, dass die Steuerpflichtigen die Organisationsstrukturen und die Geschäftsmodelle, die sie als für ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten und zur Begrenzung ihrer Steuerlast am besten geeignet erachten, im Allgemeinen frei wählen können(48), ebenso wie die Geschäftsstrukturen, die sie für ihre Tätigkeiten als am besten geeignet erachten(49).

113. Italien trägt vor, dass sich Steuerpflichtige nicht in rechtsmissbräuchlicher Weise auf das Unionsrecht berufen dürften(50), während die Tschechische Republik, Irland, Ungarn und die Kommission geltend machen, die Geschäftspraxis von KrakVet sei missbräuchlich, weil das Unternehmen versuche, sich durch die unterschiedlichen Mehrwertsteuersätze der Mitgliedstaaten einen Vorteil zu verschaffen, der den Wettbewerb verfälsche(51). Das Vereinigte Königreich hat zu diesem Punkt nicht Stellung genommen.

114. Ich erinnere daran, dass der Gerichtshof im Urteil Halifax(52) klargestellt hat: „Wenn der Steuerpflichtige die Wahl zwischen zwei Umsätzen hat, schreibt ihm die [Mehrwertsteuerrichtlinie] nicht vor, den Umsatz zu wählen, der die höhere Mehrwertsteuerzahlung nach sich zieht. Der Steuerpflichtige hat vielmehr, wie der Generalanwalt in Nummer 85 seiner Schlussanträge[(53)] ausgeführt hat, das Recht, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält.“ Daher „erfordert auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der [Mehrwertsteuerrichtlinie] und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts *einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe*. Zum anderen muss auch aus einer Reihe

objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass *mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird*“ (Hervorhebung nur hier). Diese Voraussetzungen (im Folgenden: Halifax-Kriterien) müssen kumulativ vorliegen⁽⁵⁴⁾. Im Urteil Part Service⁽⁵⁵⁾ hat der Gerichtshof ausgeführt, dass „eine missbräuchliche Praxis vorliegt, wenn mit dem fraglichen Umsatz oder den fraglichen Umsätzen *im Wesentlichen* ein Steuervorteil erlangt werden soll“ (Hervorhebung nur hier). Diese Rechtsprechung wird auch in der Arbeitsunterlage des Mehrwertsteuerausschusses erwähnt.

115. Im vorliegenden Fall ist eindeutig, dass der Verkauf von Tierfutter den wesentlichen Umsatz darstellt. Das ist das Geschäft von KrakVet; und Tierfutter ist, was die Kunden von KrakVet kaufen möchten. Der Erwerb der für die Verbringung des Tierfutters vom Warenlager von KrakVet in Polen bis zur Lieferanschrift des Kunden in Ungarn erforderlichen Transportdienstleistungen ist im Verhältnis zu diesem wesentlichen Umsatz nebensächlich. Die Umstände im vorliegenden Fall gleichen daher nicht den vollkommen künstlichen Konstruktionen, mit denen Gesellschaften ihr Geschäft allein zu dem Zweck gestalten, ihre Steuerlast zu minimieren – dem klassischen Fall des Rechtsmissbrauchs im Bereich der Mehrwertsteuer.

116. Gleichwohl ist festzustellen, dass sich aus der Differenz zwischen den Mehrwertsteuersätzen in Polen (8 %) und Ungarn (27 %) ein erheblicher finanzieller Vorteil für KrakVet ergeben hat. Dies gilt unabhängig von der Frage, ob der Vorteil in höheren Gewinnen oder in einem höheren Marktanteil besteht, der sich daraus ergibt, dass KrakVet dem Endverbraucher niedrigere Preise anbieten kann.

117. Im Folgenden werde ich von der *Vermutung* ausgehen, dass das vorlegende Gericht, wenn diese Sache ihm wieder vorliegt, zu dem Ergebnis kommen wird, dass die fraglichen Umsätze unter Art. 33 und nicht unter Art. 32 der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen.

118. In diesem Fall wäre die Mehrwertsteuer auf diese Umsätze, deren Volumen die Untergrenze in Art. 34 erheblich überstieg, in Ungarn geschuldet gewesen. Dem Steuerpflichtigen (KrakVet) und auch der polnischen Steuerbehörde in ihrem auf Antrag von KrakVet erteilten Steuervorbescheid wäre somit ein Rechtsfehler unterlaufen.

119. Mit der ersten und der zweiten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Bestimmungsmitgliedstaat an die vom Herkunftsmitgliedstaat vorgenommene steuerrechtliche Beurteilung gebunden ist. Mir scheint, dass der Herkunftsmitgliedstaat im Rahmen einer solchen Beurteilung zwangsläufig – möglicherweise implizit – geprüft haben muss, ob die beabsichtigte Gestaltung ein missbräuchliches Verhalten darstellt, und diese Frage im Ergebnis *verneint* und sie als rechtmäßig von Art. 32 der Mehrwertsteuerrichtlinie umfasst angesehen haben muss. Da sich diese Schlussanträge auf die vierte und die fünfte Vorlagefrage beschränken, werde ich offen lassen, wie die Antworten auf die erste und die zweite Frage lauten sollten. In den folgenden Ausführungen gehe ich davon aus, dass es dem Bestimmungsmitgliedstaat *freisteht*, darüber zu entscheiden, ob er das fragliche Verhalten als rechtsmissbräuchlich im Sinne der Halifax-Kriterien ansieht und sanktioniert.

120. Ich weise zunächst darauf hin, dass die Mehrwertsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung keine Bestimmungen über Lieferern erteilte „Steuervorbescheide“ enthält. Sie befasst sich auch nicht mit der Frage, inwieweit die Steuerbehörde eines Mitgliedstaats solche rechtsverbindlichen Steuervorbescheide der Steuerbehörde eines anderen Mitgliedstaats oder die Ergebnisse von Prüfungen der anderen Steuerbehörde berücksichtigen sollte.

121. Die Verordnung unterstreicht jedoch wiederholt die Bedeutung der Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden der Mitgliedstaaten. Diese Zusammenarbeit, die als wesentlich für die richtige Anwendung der Rechtsvorschriften über die Mehrwertsteuer und die

Betrugsbekämpfung angesehen wird, kommt u. a. in den Erwägungsgründen 7 und 13, in Art. 1 Abs. 1 (der die allgemeine Tragweite der Zusammenarbeit festlegt), Art. 7 Abs. 3 (der dem Bestimmungsmitgliedstaat erlaubt, den Herkunftsmitgliedstaat um die Einleitung einer „behördlichen Ermittlung“ zu ersuchen), Art. 13 Abs. 1 (der den Herkunftsmitgliedstaat verpflichtet, Informationen ohne vorheriges Ersuchen zu übermitteln) und den Regelungen über gemeinsame Prüfungen in den Art. 29 und 30 zum Ausdruck. Die Mehrwertsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung kann daher als praktische Umsetzung der in Art. 4 Abs. 3 EUV verankerten Pflicht zur loyalen Zusammenarbeit angesehen werden, wonach „die Mitgliedstaaten [sich] gegenseitig [achten und] bei der Erfüllung der Aufgaben, die sich aus den Verträgen ergeben[, unterstützen]“ (56).

122. Mir scheint, dass es diesem Grundsatz unmittelbar zuwiderliefe, wenn die zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats berechtigt wären, *zusätzlich zu* etwaigen Berichtigungen der Höhe der geschuldeten Mehrwertsteuer und Versäumniszuschlägen schwerwiegende Sanktionen wegen eines als rechtsmissbräuchlich (im Sinne der Halifax-Kriterien) angesehenen Verhaltens zu verhängen, das von ihren Kollegen in dem Mitgliedstaat, in dem der Steuerpflichtige als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist, in einer rechtsverbindlichen Beurteilung ausdrücklich als rechtmäßig angesehen worden ist.

123. Ich habe auch erhebliche Zweifel daran, dass ein solches Ergebnis mit dem Grundsatz des Vertrauensschutzes vereinbar wäre.

124. Im Urteil Kreuzmayr⁽⁵⁷⁾ hat der Gerichtshof festgestellt, dass sich jeder auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen kann, „bei dem eine Verwaltungsbehörde aufgrund bestimmter Zusicherungen, die sie ihm gegeben hat, begründete Erwartungen geweckt hat“. Meines Erachtens stellt ein „Steuervorbescheid“ – der noch dazu sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die zuständige Behörde rechtsverbindlich ist – genau so eine bestimmte Zusicherung dar.

125. Ich möchte sogleich betonen, dass KrakVet *keine* begründeten Erwartungen dahingehend haben durfte, dass der ihr von der polnischen Steuerbehörde erteilte Steuervorbescheid eine unangreifbare und zutreffende Feststellung der tatsächlichen Rechtslage darstellte. Es bestand immer die Möglichkeit, dass die zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats eine andere Auffassung vertreten würden und dass – wie hier geschehen – ein Klageverfahren vor den nationalen Gerichten durchgeführt und der Gerichtshof um eine verbindliche Klärung ersucht werden würde.

126. KrakVet *dürfte* hingegen berechtigt gewesen sein, von der Annahme auszugehen, dass sie sich, wenn sie ihre Geschäfte genau wie in ihrem Antrag angegeben durchführen würde, nicht dem Risiko schwerwiegender Sanktionen wegen Rechtsmissbrauchs aussetzen würde, falls sich der Steuervorbescheid im Ergebnis aus Rechtsgründen als falsch erweisen sollte.

127. „Rechtsmissbrauch“ ist eine ernste Angelegenheit. Wird er nachgewiesen, so werden zu Recht schwerwiegende Sanktionen verhängt. Er sollte in seiner Bedeutung nicht dadurch abgewertet und verfälscht werden, dass er auf eine Situation erstreckt wird, in der sich der Steuerpflichtige vorsorglich Rat im Hinblick auf die richtige mehrwertsteuerrechtliche Einordnung seines beabsichtigten Vorgehens eingeholt hat, und zwar nicht von einem privaten Unternehmensberater, sondern von der zuständigen Behörde des Mitgliedstaats, in dem er als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist.

128. Für den Fall, dass der Gerichtshof in diesem grundsätzlichen Punkt anderer Auffassung sein sollte, möchte ich die beiden folgenden ergänzenden Bemerkungen machen.

129. Erstens dürfte die zuständige Behörde des Bestimmungsmitgliedstaats (Ungarn) zumindest

dazu verpflichtet sein, KrakVet in einer umfassend begründeten Erklärung darzulegen, warum sie *trotz* des Steuervorbescheids der polnischen Steuerbehörde zu dem Ergebnis gekommen ist, dass das darauf beruhende Verhalten von KrakVet als rechtsmissbräuchlich anzusehen ist(58).

130. Zweitens erinnere ich daran, dass der Gerichtshof im Urteil Farkas(59) entschieden hat, dass „die Mitgliedstaaten mangels einer Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Union auf dem Gebiet der Sanktionen bei Nichtbeachtung der Voraussetzungen, die eine [mehrwertsteuerrechtliche] Regelung vorsieht, die Sanktionen wählen können, die ihnen sachgerecht erscheinen. Sie sind jedoch verpflichtet, bei der Ausübung dieser Befugnis das Unionsrecht und seine allgemeinen Grundsätze, also auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, zu beachten.“ Folglich ist der Umstand, dass sich KrakVet auf den „Steuervorbescheid“ der polnischen Steuerbehörde verlassen hat, ein im Rahmen der Beurteilung, ob die ungarische Steuerbehörde gegen KrakVet eine Sanktion verhängen sollte und in welcher Höhe diese Sanktion gegebenenfalls angemessen wäre, zu berücksichtigender Faktor.

131. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, die fünfte Vorlagefrage wie folgt zu beantworten:

Beantragt ein Steuerpflichtiger bei der zuständigen Behörde des Mitgliedstaats, in dem er als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist, einen Steuervorbescheid über die richtige mehrwertsteuerrechtliche Einordnung eines beabsichtigten Vorgehens (wobei er die von ihm beabsichtigte Gestaltung genau angibt), und erhält er einen für ihn und diese Steuerbehörde rechtsverbindlichen Steuervorbescheid, und führt er dann seine Geschäfte genau nach den von ihm in seinem Antrag gemachten Angaben durch (was das nationale Gericht zu prüfen hat), ist es der zuständigen Behörde eines anderen Mitgliedstaats nach dem in Art. 4 Abs. 3 EUV verankerten Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit und nach dem Grundsatz des Vertrauensschutzes verwehrt, sein Handeln als rechtsmissbräuchlich im Sinne der in der Rechtssache Halifax, C?255/02, niedergelegten Kriterien anzusehen und entsprechende Sanktionen zu verhängen.

Ergebnis

132. Unbeschadet der Antworten des Gerichtshofs auf die erste, die zweite und die dritte Vorlagefrage des F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hauptstädtisches Verwaltungs- und Arbeitsgericht, Ungarn) schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die vierte und die fünfte Vorlagefrage wie folgt zu antworten:

Frage 4:

Art. 33 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er nur Fälle erfasst, in denen Gegenstände durch den Lieferer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert werden. Er betrifft nicht Fälle, in denen der Lieferer nur indirekt an der Versendung oder Beförderung der Gegenstände beteiligt ist.

Wenn der Lieferer auf eigene Veranlassung und nach eigener Wahl die meisten oder sämtliche erforderlichen Schritte unternimmt, um die Gegenstände für die Beförderung vorzubereiten, die Abholung der Gegenstände und den Beginn der Beförderung organisiert und den Besitz an den Gegenständen und die Sachherrschaft über sie aufgibt, ist ein „Versand“ durch den Lieferer erfolgt.

Führt der Lieferer entweder selbst oder durch einen Vertreter die Beförderungshandlung im physischen Sinne aus, oder steht die Gesellschaft, die sie ausführt, in seinem Eigentum oder unter seiner Kontrolle, so ist eine „Beförderung“ durch den Lieferer erfolgt.

Gegenstände werden „für Rechnung“ des Lieferers versandt oder befördert, wenn der Lieferer und

nicht der Kunde tatsächlich die Entscheidung darüber trifft, wie die Gegenstände versandt oder befördert werden sollen.

Frage 5:

Beantragt ein Steuerpflichtiger bei der zuständigen Behörde des Mitgliedstaats, in dem er als Mehrwertsteuerpflichtig registriert ist, die Erteilung eines Steuervorbescheids über die richtige Mehrwertsteuerrechtliche Einordnung eines beabsichtigten Vorgehens (wobei er die von ihm beabsichtigte Gestaltung genau angibt), und erhält er einen für ihn und diese Steuerbehörde rechtsverbindlichen Steuervorbescheid, und führt er dann seine Geschäfte genau nach den von ihm in seinem Antrag gemachten Angaben durch (was das nationale Gericht zu prüfen hat), ist es der zuständigen Behörde eines anderen Mitgliedstaats nach dem in Art. 4 Abs. 3 EUV verankerten Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit und nach dem Grundsatz des Vertrauensschutzes verwehrt, sein Handeln als rechtsmissbräuchlich im Sinne der in der Rechtssache Halifax, C?255/02, niedergelegten Kriterien anzusehen und entsprechende Sanktionen zu verhängen.

1 Originalsprache: Englisch.

2 Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1). Im relevanten Zeitraum war diese Richtlinie durch folgende Rechtsakte geändert worden: Richtlinie 2006/138/EG des Rates vom 19. Dezember 2006 (ABl. 2006, L 384, S. 92); Richtlinie 2007/75/EG des Rates vom 20. Dezember 2007 (ABl. 2007, L 346, S. 13); Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 (ABl. 2008, L 44, S. 11); Richtlinie 2008/117/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 (ABl. 2009, L 14, S. 7); Richtlinie 2009/47/EG des Rates vom 5. Mai 2009 (ABl. 2009, L 116, S. 18); Richtlinie 2009/69/EG des Rates vom 25. Juni 2009 (ABl. 2009, L 175, S. 12); Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22. Dezember 2009 (ABl. 2010, L 10, S. 14); Richtlinie 2010/23/EU des Rates vom 16. März 2010 (ABl. 2010, L 72, S. 1); Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 (ABl. 2010, L 189, S. 1) und Richtlinie 2010/88/EU des Rates vom 7. Dezember 2010 (ABl. 2010, L 326, S. 1). Eine konsolidierte Fassung steht auf EUR-Lex als CELEX-Dokument 02006L0112-20130101 zur Verfügung.

3 Verordnung des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer (ABl. 2010, L 268, S. 1). Diese Verordnung war bis zum relevanten Zeitraum nicht geändert worden.

4 In den Rechtsvorschriften des Unionsrechts über die Mehrwertsteuer ist der Ausdruck „innergemeinschaftlich“ (statt z. B. „innerhalb der Union“ oder „unionsintern“) beibehalten worden. Vgl. van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, G.?J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2016, S. 436.

5 „Versandgeschäfte“ wurden im Zusammenhang mit Regelungen über die Mehrwertsteuer erstmals in der Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG im Hinblick auf bestimmte Mehrwertsteuerrechtliche Verpflichtungen bei Lieferungen oder Dienstleistungen und beim Fernabsatz von Waren (ABl. 2017, L 348, S. 7) definiert. Siehe ferner unten, Nrn. 44 ff.

6 Durchführungsverordnung des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2011, L 77, S. 1). Diese Verordnung war bis zum relevanten Zeitraum nicht geändert worden.

7 Dokument taxud.c.1(2015)2158321.

- 8 Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 61 ff.).
- 9 Urteil vom 21. Februar 2008, Part Service (C-425/06 EU:C:2008:108, Rn. 31 und 45).
- 10 Richtlinie des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. 1991, L 376, S. 1). Siehe ferner unten, Nr. 89.
- 11 Zum rechtlichen Wert einer solchen in der Niederschrift einer Ratstagung vereinbarten Erklärung siehe unten, Nr. 89.
- 12 Dokument C – taxud.c.1(2015)4820441 – 876.
- 13 Wie er selbst in der Veröffentlichung der aus den Sitzungen bis zum 12. Dezember 2019 hervorgegangenen Leitlinien einleitend klarstellt, „[kann der Mehrwertsteuerausschuss], [w]eil es sich lediglich um einen beratenden Ausschuss handelt, der über keinerlei gesetzgeberische Befugnisse verfügt, ... keine rechtsverbindlichen Entscheidungen treffen. Er kann Orientierungshilfen zur Anwendung der Richtlinie geben, die jedoch in keiner Weise für die Europäische Kommission oder die Mitgliedstaaten verbindlich sind.“ Der vollständige Text ist abrufbar unter ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_de.pdf. Siehe ferner unten, Nr. 91.
- 14 „Fast einstimmig“ wird in diesem Zusammenhang verwendet, wenn von möglichen 28 Mitgliedstaaten 24 bis 27 zustimmen. Vgl. Leitlinien, die auf Sitzungen des Mehrwertsteuerausschusses zurückgehen, bis zum 12. Dezember 2019.
- 15 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen (COM[2016] 757 final).
- 16 In der zum fraglichen Zeitpunkt maßgeblichen Fassung.
- 17 In der zum fraglichen Zeitpunkt maßgeblichen Fassung.
- 18 Diese Beträge entsprechen ungefähr 645,35 Euro bzw. 1 613,37 Euro.
- 19 Ich habe den durchschnittlichen Wechselkurs der Europäischen Zentralbank für die Umrechnung von HUF in Euro für das Jahr 2012 zugrunde gelegt.
- 20 Offenbar hat die ungarische Steuerbehörde eine Internet-Archivsuche nach dieser Fassung der Internetseite eingeleitet, die von ihrer IT-Abteilung (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Informatikai Ellenőrzési Főosztály) durchgeführt wurde, aber das Ergebnis dieser Suche ist dem Gerichtshof nicht mitgeteilt worden.
- 21 Siehe oben, Nr. 14.
- 22 Grundlage dieser Umrechnungen von HUF in Euro ist der durchschnittliche Wechselkurs der Europäischen Zentralbank für den 16. August 2016.
- 23 Mit leichtem Bedauern weise ich darauf hin, dass die durch Art. 2 der Richtlinie 2017/2455 eingeführten Änderungen diesen Aspekt nicht betreffen.

- 24 Anm. d. Ü.: In der englischen Sprachfassung der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es in Art. 32 Abs. 1 und in Art. 33 Abs. 1 „by the supplier“ bzw. „by or on behalf of the supplier“.
- 25 Es ist immer leichter, die Formulierung eines anderen zu kritisieren, als selbst eine gute Formulierung zu finden. Idealerweise sollte man wahrscheinlich auch die Worte „durch den Lieferer oder für dessen Rechnung“ in Art. 33 Abs. 1 durch die Worte „für Rechnung des Lieferers“ ersetzen, um die Regel und die Ausnahme ganz deutlich voneinander abzugrenzen.
- 26 Vgl. ferner die Urteile vom 8. Dezember 2016, A und B (C?453/15, EU:C:2016:933, Rn. 25), vom 29. Juni 2017, L.?. (C?288/16, EU:C:2017:502, Rn. 19), und vom 8. November 2018, Cartrans Spedition (C?495/17, EU:C:2018:887, Rn. 34). Wobei ich anmerken möchte, dass es in allen drei Fällen um die Ausnahme in Art. 146 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 und die Erbringung von *Dienstleistungen* ging.
- 27 Die tatsächlichen Kosten der Beförderung der bestellten Gegenstände vom Warenlager bis zum Verbraucher müssen meiner Ansicht nach erheblich höher als die Beträge gewesen sein, die den Kunden, die sich für einen Transport mit KBGT entschieden hatten, in Rechnung gestellt wurden (siehe oben, Nr. 59). Neben den eigenen Kosten von KBGT waren da ja auch die Kosten der ungarischen Paketdienste für den Teil des Transports, der in Ungarn und nicht in Polen stattfand. Wie die wirtschaftliche Seite dieser Transaktionen nun genau funktioniert hat, muss der Gerichtshof – zum Glück – nicht aufklären. Jedenfalls dürfte der Unterschied zwischen den Mehrwertsteuersätzen (8 % in Polen, 27 % in Ungarn) für die Profitabilität der Geschäfte von KrakVet und/oder KBGT eine wesentliche Rolle gespielt haben. Dies führt jedoch für sich genommen *nicht* dazu, dass die Aktivitäten als betrügerisch oder rechtswidrig einzuordnen wären.
- 28 Urteile vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, Rn. 41 und 44) und vom 29. März 2007, Aktiebolaget NN (C?111/05, EU:C:2007:195, Rn. 43).
- 29 Urteile vom 19. Dezember 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, Rn. 29) und vom 6. Juli 2017, Glencore Agriculture Hungary (C?254/16, EU:C:2017:522, Rn. 36).
- 30 Urteile vom 20. Juni 2013, Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, Rn. 42), und vom 22. November 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C?295/17, EU:C:2018:942, Rn. 43 bis 45).
- 31 Siehe oben, Nr. 37.
- 32 Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1).
- 33 „(1) Abweichend von Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a) und Absatz 2 gilt als Ort einer Lieferung von Gegenständen, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung des Versands oder der Beförderung aus versandt oder befördert werden, der Ort, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung des Versands oder der Beförderung an den Käufer befinden, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind: – die Lieferung der Gegenstände erfolgt an einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, für den/die die Abweichung gemäß Artikel 28a Absatz 1 Buchstabe a) Unterabsatz 2 gilt, oder an eine andere nichtsteuerpflichtige Person ...“. Art. 32 der Richtlinie 2006/112 entspricht im Wesentlichen Art. 8 Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie.

34 Urteil vom 26. Februar 1991 (C?292/89, EU:C:1991:80, Rn. 18).

35 „Bitte beachten Sie, dass Leitlinien, die vom [Mehrwertsteuerausschuss] herausgegeben werden, lediglich die Ansichten eines beratenden Ausschusses wiedergeben. Sie stellen weder eine offizielle Auslegung des Unionsrechts dar, noch stimmt ihnen die Europäische Kommission unbedingt zu. Sie binden weder die Europäische Kommission noch die Mitgliedstaaten, denen es freisteht, sie nicht zu befolgen. Die Reproduktion dieses Dokuments darf nur unter Erwähnung dieses Vorbehalts erfolgen.“

36 Siehe oben, Nrn. 39 bis 41.

37 Urteil vom 16. Oktober 2014 (C?605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 45 und 46).

38 Urteil vom 29. November 2018 (C?264/17, EU:C:2018:968, Rn. 24).

39 Siehe oben, Nr. 91.

40 Urteil vom 19. Dezember 2013, BDV Hungary Trading (C?563/12, EU:C:2013:854, Rn. 29).

41 Urteil vom 20. Juni 2013, Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, Rn. 42).

42 Siehe oben, Nrn. 58 bis 62.

43 Rechtssache C?108/19, KrakVet (KrakVet II), ein noch anhängiges Vorabentscheidungsersuchen des Curtea de Apel Bucure?ti (Rechtsmittelgericht Bukarest, Rumänien).

44 Insoweit merke ich an, dass Art. 80 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 die Möglichkeit eröffnet, enge familiäre Bindungen zu berücksichtigen, um sicherzustellen, dass „die Steuerbemessungsgrundlage ... der Normalwert ist“.

45 Urteil vom 21. Februar 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, Rn. 63).

46 Siehe oben, Nrn. 63 und 65.

47 Urteil vom 17. Dezember 2015 (C?419/14, EU:C:2015:832, Rn. 27 und 40).

48 Urteil vom 22. Dezember 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, Rn. 53). Vgl. auch die Schlussanträge des Generalanwalts Bobek in der Rechtssache SEB bankas (C?532/16, EU:C:2017:1019), in denen mein Kollege (in den Nrn. 83 und 84) argumentiert, die zuständigen Steuerbehörden seien verpflichtet, in jedem Einzelfall einen angemessenen Ausgleich zwischen dem Bedürfnis nach einer einheitlichen Rechtsanwendung und den besonderen Umständen des Einzelfalls herzustellen, die beim Steuerpflichtigen gegebenenfalls begründete Erwartungen geweckt hätten.

49 Urteil vom 22. Dezember 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, Rn. 53), und Schlussanträge des Generalanwalts Bobek in der Rechtssache SEB bankas (C?532/16, EU:C:2017:1019, Rn. 83).

50 Italien führt die Urteile vom 12. Mai 1998, Kefalas u. a. (C?367/96, EU:C:1998:222, Rn. 20), vom 23. März 2000, Diamantis (C?373/97, EU:C:2000:150, Rn. 33), und vom 3. März 2005, Fini H (C?32/03, EU:C:2005:128, Rn. 32), an.

51 Sie führen die Urteile vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C?255/02, EU:C:2006:121, Rn.

74), vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 35 und 36), und vom 22. November 2017, Cussens (C-251/16, EU:C:2017:881, Rn. 27), an.

52 Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 73 bis 75).

53 Schlussanträge des Generalanwalts Poiares Maduro in der Rechtssache Halifax u. a. (verbundene Rechtssachen C-255/02, C-419/02 und C-223/03, EU:C:2005:200).

54 Diese Kriterien sind in der Lehre viel diskutiert worden. Vgl. Vanistendael, F., „Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law?“, *EC Tax Review*, Bd. 15, 2006, Ausg. G, S. 192 bis 195; Pistone, P., „Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation: From (before) Emsland-stärke 1 to Halifax (and beyond)“, *Prohibition of abuse of Law: A new German principle of EU Law?*, 1. Ausg., 2011, Hart Publishing, Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Studies, Oxford; De la Feria, R., „Giving themselves extra VAT? The ECJ ruling in Halifax“, *British Tax Review*, Ausg. 2, 2006, S. 119 bis 123; De la Feria, R., „Prohibition of abuse of (community) law: the creation of a new general principle of EC law through tax“, *Common Market Law Review*, Bd. 45, 2008, Ausg. 2, S. 395 bis 441.

55 Urteil vom 21. Februar 2008 (C-425/06, EU:C:2008:108, Rn. 45).

56 Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 41).

57 Urteil vom 21. Februar 2018 (C-628/16, EU:C:2018:84, Rn. 46).

58 Vgl. u. a. Urteil vom 9. November 2017, LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:839), in dem der Gerichtshof festgestellt hat, dass „der Pflicht zur Begründung der von den nationalen Behörden erlassenen Entscheidungen ganz besondere Bedeutung zu[kommt], da sie deren Adressaten in die Lage versetzt, seine Rechte unter den bestmöglichen Voraussetzungen geltend zu machen und in Kenntnis aller Umstände zu entscheiden, ob es von Nutzen ist, mit einer Klage gegen die Entscheidungen vorzugehen. Sie ist außerdem notwendig, um den Gerichten die Kontrolle der Rechtmäßigkeit dieser Entscheidungen zu ermöglichen“ (Rn. 40).

59 Urteil vom 26. April 2017 (C-564/15, EU:C:2017:302, Rn. 59).