

Vorläufige Fassung

**SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN**

**JULIANE KOKOTT**

vom 14. November 2019(1)

**Rechtssache C-547/18**

**Dong Yang Electronics Sp. z o.o.**

**gegen**

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu**

(Vorabentscheidungsersuchen des Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu  
[Woiwodschaftsverwaltungsgericht Breslau, Polen])

„Vorabentscheidungsersuchen – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Dienstleistungen – Ort der Dienstleistung – Begriff der festen Niederlassung im Sinne von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie 2006/112/EG – Tochtergesellschaft (mit Sitz in einem Mitgliedstaat) einer Muttergesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat“

## **I. Einleitung**

1. In diesem Vorabentscheidungsersuchen ist der Gerichtshof mit der Frage befasst, wo im Mehrwertsteuerrecht der Ort einer Dienstleistung liegt. Dieser Ort bestimmt, welchem Staat die Besteuerungsbefugnis zusteht.

2. Hintergrund des Vorabentscheidungsersuchens ist, dass eine koreanische Gesellschaft ein polnisches Unternehmen mit der Erbringung von Montagedienstleistungen beauftragt hat. Da dieser Auftrag unter Einschaltung des polnischen Tochterunternehmens der koreanischen Auftraggeberin erfüllt wurde, steht im Streit, ob die Dienstleistung gegenüber der koreanischen Auftraggeberin oder dem polnischen Tochterunternehmen als feste Niederlassung der Auftraggeberin erbracht worden ist. Wäre Letzteres der Fall, wäre der Leistungsort in Polen und es wäre polnische Mehrwertsteuer entstanden, die dann der Auftragnehmer hätte einsammeln und abführen müssen. Dies ist unterblieben.

3. Bemerkenswert ist dabei, dass es im vorliegenden Fall „nur“ um die korrekte mehrwertsteuerrechtliche Behandlung und nicht um die Höhe des (polnischen) Steueraufkommens geht. Würden die Dienstleistungen an eine feste Niederlassung in Polen erbracht, dann hätte die koreanische Auftraggeberin unstreitig einen entsprechenden Vorsteuerabzug dieser Mehrwertsteuer vornehmen können. Die hergestellten Waren wurden

nämlich steuerpflichtig von Polen aus auf dem europäischen Markt verkauft. So oder so würde die Mehrwertsteuer weder zu einer Belastung des koreanischen Auftraggebers noch zu einer Erhöhung des polnischen Steueraufkommens führen.

4. Dennoch ist die Frage von Relevanz, da der Auftragnehmer, je nachdem, ob eine Tochtergesellschaft als feste Niederlassung einer Muttergesellschaft angesehen werden kann oder nicht, die Mehrwertsteuer in Polen schuldet oder nicht. Für ihn kann diese Frage unter Umständen existenziell sein, wenn es ihm nicht gelingt, die Umsatzsteuer noch nachträglich von seinem Vertragspartner einzusammeln.

5. Zwar hat sich der Gerichtshof in der Vergangenheit schon mehrfach dazu geäußert, wann eine feste Niederlassung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts vorliegt. Eine eindeutige Aussage zur Beurteilung einer Tochtergesellschaft als feste Niederlassung der Muttergesellschaft lässt sich aber nicht finden. In der Entscheidung DFDS(2) neigte der Gerichtshof wohl zunächst dazu, auch eine Tochtergesellschaft als eine feste Niederlassung anzusehen. In der Entscheidung Daimler(3) hat er sich davon aber wieder distanziert. In der Rechtssache Welmory(4) konnte er sich zuletzt einer Antwort enthalten. Nunmehr muss der Gerichtshof diese Frage eindeutig klären.

## II. Rechtlicher Rahmen

### A. Unionsrecht

6. Den unionsrechtlichen Rahmen des Falles bildet die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem(5) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

7. Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie(6) schreibt vor:

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

8. Zur Auslegung von Art. 44 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Durchführungsverordnung)(7):

„Für die Anwendung des Artikels 44 der Richtlinie 2006/112/EG gilt als ‚feste Niederlassung‘ jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nach Artikel 10 dieser Verordnung, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden.“

9. Art. 21 der Durchführungsverordnung enthält zum Verhältnis von der Besteuerung an dem Sitz oder an dem Ort einer festen Niederlassung des Steuerpflichtigen folgende Präzisierung:

„Fällt eine Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen oder an eine nicht steuerpflichtige juristische Person, die als Steuerpflichtiger gilt, in den Anwendungsbereich des Artikels 44 der Richtlinie 2006/112/EG und ist der Steuerpflichtige in mehr als einem Land ansässig, so ist diese

Dienstleistung in dem Land zu besteuern, in dem der Dienstleistungsempfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.

Wird die Dienstleistung jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen an einem anderen Ort erbracht als dem Ort, an dem sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistungsempfängers befindet, so ist diese Dienstleistung am Ort der festen Niederlassung zu besteuern, die Empfänger der Dienstleistung ist und sie für den eigenen Bedarf verwendet. ...“

10. Die Pflichten des Dienstleistungserbringers bei der Ermittlung des Ortes der Dienstleistung umschreibt Art. 22 Abs. 1 der Durchführungsverordnung:

„Der Dienstleistungserbringer prüft die Art und die Verwendung der erbrachten Dienstleistung, um die feste Niederlassung des Dienstleistungsempfängers zu ermitteln, an die die Dienstleistung erbracht wird.

Kann der Dienstleistungserbringer weder anhand der Art der erbrachten Dienstleistung noch ihrer Verwendung die feste Niederlassung ermitteln, an die die Dienstleistung erbracht wird, so prüft er bei der Ermittlung dieser festen Niederlassung insbesondere, ob der Vertrag, der Bestellschein und die vom Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers vergebene und ihm vom Dienstleistungsempfänger mitgeteilte Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer die feste Niederlassung als Dienstleistungsempfänger ausweisen und ob die feste Niederlassung die Dienstleistung bezahlt.

Kann die feste Niederlassung des Dienstleistungsempfängers, an die die Dienstleistung erbracht wird, gemäß den Unterabsätzen 1 und 2 des vorliegenden Absatzes nicht bestimmt werden oder werden einem Steuerpflichtigen unter Artikel 44 der Richtlinie 2006/112/EG fallende Dienstleistungen innerhalb eines Vertrags erbracht, der eine oder mehrere Dienstleistungen umfasst, die auf nicht feststellbare oder nicht quantifizierbare Weise genutzt werden, so kann der Dienstleistungserbringer berechtigterweise davon ausgehen, dass diese Dienstleistungen an dem Ort erbracht werden, an dem der Dienstleistungsempfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat.“

## **B. Polnisches Recht**

11. Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie wurde in Polen durch Art. 28b Abs. 1 und 2 des Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen) vom 11. März 2004 umgesetzt, wonach in Fällen, in denen Dienstleistungen an eine feste Niederlassung eines Steuerpflichtigen erbracht werden, die sich an einem anderen Ort befindet als sein Sitz oder Wohnsitz, sich der Ort der Dienstleistung an dem Ort der festen Niederlassung befindet.

12. Art. 13 Abs. 3 des Ustawa o swobodzie dzia?alno?ci gospodarczej (Gesetz über die Freiheit der Wirtschaftstätigkeit) vom 2. Juli 2004 regelt, dass andere als die in den Abs. 1 bis 2a genannten ausländischen Personen zur Aufnahme und zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ausschließlich in der Rechtsform der Kommanditgesellschaft, der Kommanditgesellschaft auf Aktien, der Gesellschaft mit beschränkter Haftung und der Aktiengesellschaft berechtigt sind, sofern internationale Verträge nichts anderes bestimmen.

13. Eine derartige anderweitige Bestimmung ergibt sich nicht aus dem Freihandelsabkommen zwischen der Europäischen Union und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Republik Korea andererseits.(8) Darin hat die Republik Polen koreanischen Unternehmen Marktzugang lediglich in Form der Gründung einer Tochtergesellschaft in Gestalt einzeln genannter Gesellschaftsformen gewährt.(9)

### III. Ausgangsrechtsstreit

14. Die Dong Yang Electronics sp. z o. o. – die Klägerin des Ausgangsrechtsstreits – (im Folgenden: Dong Yang) mit Sitz in Polen, schloss mit der LG Display Co. Ltd. (Korea) (im Folgenden: LG Korea) mit Sitz in der Republik Korea am 27. Oktober 2010 einen Vertrag über die Erbringung von Dienstleistungen in Form der Montage von Leiterplatten aus bestimmten Materialien (Bausteine, Komponenten), die im Eigentum von LG Korea standen.

15. Diese Materialien wurden Dong Yang von der LG Display Polska sp. z o.o. (im Folgenden: LG Polen Produktion) – einer Tochtergesellschaft von LG Korea – übergeben. LG Polen Produktion übergab Dong Yang auch die bearbeiteten Leiterplatten nach Ausführung der Montage. Während Dong Yang die Gesamtmenge des benötigten Materials mit LG Korea abstimmte, erhielt sie Auskunft über die täglich benötigte Menge von LG Polen Produktion.

16. Die hier relevanten Verhältnisse innerhalb des „LG-Konzerns“, die Dong Yang unbekannt waren, stellen sich wie folgt dar:

17. LG Polen Produktion baute auf Grundlage vertraglicher Verpflichtungen mit LG Korea fertige TFT?LCD-Module aus Bauteilen zusammen, die im Eigentum von LG Korea standen. LG Polen Produktion erbrachte weitere Dienstleistungen an LG Korea im Zusammenhang mit der Lagerung und der Logistik in Bezug auf die fertigen Produkte, die ebenfalls im Eigentum von LG Korea standen. Die fertigen Produkte wurden von LG Korea an eine weitere kapitalmäßig verbundene Tochtergesellschaft in Polen (im Folgenden: LG Polen Vertrieb) veräußert, die diese dann auf dem europäischen Markt vertrieb.

18. LG Korea, die in Polen zu Mehrwertsteuerzwecken gemeldet war und einen steuerlichen Bevollmächtigten hatte, versicherte Dong Yang, dass sie in Polen keine feste Niederlassung unterhalte, keine Arbeitnehmer beschäftige und weder Immobilien noch technische Ausstattung besitze.

19. Für ihre Montagedienstleistungen stellte Dong Yang der LG Korea daher im Jahr 2012 Rechnungen aus, in denen keine Mehrwertsteuer berechnet wurde. Sie enthielten stattdessen den Vermerk „Besteuerungsgrundlage Art. 28b Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes“. Die Rechnungen wiesen als Leistungsempfänger LG Korea aus und wurden von dieser auch bezahlt.

20. Die zuständigen polnischen Steuerbehörden setzten gegenüber Dong Yang für die hier in Rede stehenden Dienstleistungen für 2012 gleichwohl die Mehrwertsteuer fest. Die Steuer sei mit dem allgemeinen Steuersatz in Polen entstanden, weil die Dienstleistungen von Dong Yang tatsächlich nicht an dem Sitz von LG Korea in Korea, sondern an dem Ort ihrer festen Niederlassung in Polen – der LG Polen Produktion – erbracht worden seien.

21. Auf der Grundlage der vertraglichen Verhältnisse zwischen LG Korea und LG Polen Produktion stellten die Steuerbehörden fest, dass LG Korea in Polen aufgrund der vertraglichen Ausgestaltung des entsprechenden Geschäftsmodells durch „die Ausnutzung des wirtschaftlichen Potenzials“ von LG Polen Produktion selbst eine feste Niederlassung begründet habe. Dong Yang hätte, statt sich auf die Erklärungen von LG Korea zu verlassen, gemäß Art. 22 Abs. 1 der

Durchführungsverordnung die Verwendung der von ihr erbrachten Dienstleistungen prüfen müssen. Hierbei hätte sie erkennen können, dass die tatsächliche Begünstigte der von ihr erbrachten Dienstleistungen die LG Polen Produktion sei.

22. Mit ihrer Klage beantragt Dong Yang die Aufhebung der Steuerbescheide. Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer festen Niederlassung im Sinne von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung lägen nicht vor.

#### **IV. Vorabentscheidungsersuchen und Verfahren vor dem Gerichtshof**

23. Mit Beschluss vom 6. Juni 2018 hat das Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Breslau, Polen) dem Gerichtshof gemäß Art. 267 AEUV folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Kann aus dem bloßen Umstand, dass eine Gesellschaft mit Sitz außerhalb der Europäischen Union eine Tochtergesellschaft mit Sitz in Polen besitzt, das Vorliegen einer festen Niederlassung in Polen im Sinne von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung hergeleitet werden?

2. Ist im Fall einer verneinenden Antwort auf die erste Frage ein Dritter dazu verpflichtet, die vertraglichen Verhältnisse zwischen der Gesellschaft mit Sitz außerhalb der Europäischen Union und der Tochtergesellschaft zu prüfen, um zu ermitteln, ob die erstgenannte Gesellschaft eine feste Niederlassung in Polen hat?

24. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben Dong Yang, die polnische Finanzverwaltung, die Republik Polen, das Vereinigte Königreich und die Kommission schriftliche Stellungnahmen abgegeben und an der mündlichen Verhandlung vom 5. September 2019 teilgenommen.

#### **V. Rechtliche Würdigung**

##### **A. Auslegung der Vorlagefragen**

25. Zunächst ist es notwendig, die Fragen des vorlegenden Gerichts zu präzisieren.

26. Gegenstand der ersten Frage ist ausdrücklich nur, ob allein der Umstand, dass eine Muttergesellschaft aus einem Drittstaat eine polnische Tochtergesellschaft hat (hier LG Polen Produktion), dazu führt, dass sie – die Muttergesellschaft aus Korea – über eine feste Niederlassung in Polen im Sinne des Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie verfügt.

27. Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich jedoch, dass das vorlegende Gericht für den Fall, dass die Frage zu verneinen sein sollte, auch wissen möchte, welche anderen Kriterien relevant sein sollen, um zu ermitteln, ob eine Tochtergesellschaft (LG Polen Produktion) eine feste Niederlassung der Muttergesellschaft (LG Korea) darstellt. Eine Verpflichtung zur Prüfung der in der zweiten Vorlagefrage genannten vertraglichen Verhältnisse bestünde nämlich nur, wenn diese für die Ermittlung des Bestehens einer festen Niederlassung relevant wären. Darüber hinaus weist das vorlegende Gericht eingangs der Begründung der Vorlagefragen ausdrücklich darauf hin, dass es ihm um die richtige Auslegung des Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie gehe, um den Ort der von Dong Yang an LG Korea erbrachten Dienstleistung zu bestimmen.

28. Im Ergebnis möchte das vorlegende Gericht daher mit seinen beiden Vorlagefragen zum einen wissen, ob eine Tochtergesellschaft bereits als solche eine feste Niederlassung der Muttergesellschaft begründet (dazu unter B). Zum anderen möchte es wissen, ob – sollte die erste Frage zu verneinen sein – es andere Kriterien gibt, bei deren Vorliegen eine Tochtergesellschaft als feste Niederlassung der Muttergesellschaft anzusehen ist (dazu unter C) Sollte es solche

Kriterien geben, stellt sich für das vorliegende Gericht außerdem die Frage, was der Leistende zu überprüfen hat, um herauszufinden, ob eine Tochtergesellschaft eine solche feste Niederlassung darstellt (dazu unter D).

## **B. Tochtergesellschaft als feste Niederlassung der Muttergesellschaft?**

29. Aus dem Wortlaut der Mehrwertsteuerrichtlinie folgt bereits, dass eine abhängige, aber juristisch selbständige Tochtergesellschaft nicht zugleich als feste Niederlassung ihrer Muttergesellschaft betrachtet werden kann. Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie spricht nämlich von *einem* Steuerpflichtigen, der einen Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit an einem Ort und eine feste Niederlassung an einem anderen Ort hat. Eine Mutter- und eine Tochtergesellschaft sind aber nicht ein Steuerpflichtiger, sondern zwei Steuerpflichtige.

30. Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlaubt zwar den Mitgliedstaaten, unter gewissen Umständen mehrere Steuerpflichtige, die eng miteinander verbunden sind, als „einen Steuerpflichtigen [zu] behandeln“ (sogenannte Mehrwertsteuergruppe). Allerdings ist diese Möglichkeit auf das Gebiet des jeweiligen Mitgliedstaates („in seinem Gebiet ansässige Personen“) beschränkt. Da LG Korea ihren Sitz unstreitig in Südkorea hat, scheidet eine Mehrwertsteuergruppe mit ihrer Tochtergesellschaft in Polen von vornherein aus.

31. Auch die weiteren materiellen Kriterien des Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie, die in Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung näher konkretisiert werden, lassen nicht den Schluss zu, dass allein die gesellschaftsrechtliche Verbindung mit einem anderen Steuerpflichtigen bereits eine feste Niederlassung der Muttergesellschaft begründen kann.

32. Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung erwähnt in diesem Zusammenhang Kriterien wie die hinreichende Beständigkeit der Niederlassung und eine Struktur, die es dieser erlaubt, Dienstleistungen zu empfangen und zu verwenden. Dies sind alle Kriterien, die keinerlei gesellschaftsrechtlichen Bezug aufweisen und daher nur auf die feste Niederlassung *eines* Steuerpflichtigen bezogen sein können, der an einem anderen Ort seinen Sitz hat.

33. Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung beantwortet mithin nur die Frage, ob die vorhandene Infrastruktur eines Steuerpflichtigen an einem anderen Ort als dem seines Sitzes bereits ausreichend ist, um eine feste Niederlassung zu begründen. Für die hier zu entscheidende Frage, ob die Infrastruktur eines *anderen* Steuerpflichtigen (mithin dessen Sitz) auch eine feste Niederlassung eines *davon zu unterscheidenden* Steuerpflichtigen begründen kann, enthält Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung – anders als die Republik Polen meint – keine Aussagekraft.

34. Daher kann die erste Frage – in Übereinstimmung mit der Kommission – mit einem klaren „Nein“ beantwortet werden: Aus dem bloßen Umstand, dass eine Gesellschaft aus einem Drittstaat eine Tochtergesellschaft in einem Mitgliedstaat hat, folgt nicht, dass diese Tochtergesellschaft eine feste Niederlassung im Sinne von Art. 44 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie in diesem Mitgliedstaat ist.

## **C. Kriterien für eine durch eine Tochtergesellschaft vermittelte feste Niederlassung der Muttergesellschaft?**

35. Zu klären ist aber, ob es Kriterien gibt, wonach ausnahmsweise auch eine Tochtergesellschaft so in die Konzernstruktur eingeschaltet ist, dass sie nicht nur als eigenständiger Steuerpflichtiger, sondern zugleich auch als feste Niederlassung der Muttergesellschaft im Sinne des Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu betrachten ist.

36. Daran bestehen grundsätzliche Bedenken (dazu unter 1), so dass allenfalls bei der

Bejahung einer missbräuchlichen Praxis eine andere Beurteilung möglich ist (dazu unter 2). Diesem Ergebnis steht auch nicht die Entscheidung des Gerichtshofs in der Rechtssache DFDS(10) entgegen (dazu unter 3).

## 1. **Grundsätzliche Bedenken**

37. Es bestehen grundsätzliche Bedenken, den Sitz einer Tochtergesellschaft als feste Niederlassung der Muttergesellschaft zu begreifen. Bei der „Rechtsfigur“ der festen Niederlassung geht es darum, einem Steuersubjekt ein bestimmtes „Verhalten“ einer Niederlassung zuzurechnen. Wenn die Niederlassung jedoch rechtlich selbständig und damit auch ein eigenes Steuersubjekt ist, spricht viel dafür, eine Zurechnung zu einem anderen Rechtssubjekt generell auszuschließen.

38. Wie bereits erwähnt (siehe Nr. 29) spricht daher auch der Wortlaut des Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung gegen die Annahme, dass die Infrastruktur eines anderen Steuerpflichtigen (mithin dessen Sitz) zugleich auch als feste Niederlassung eines weiteren Steuerpflichtigen betrachtet werden kann. Dementsprechend wird auch vertreten, dass eine rechtlich eigenständige juristische Person – z. B. eine Tochtergesellschaft – „nicht zugleich die feste Niederlassung einer anderen juristischen Person sein kann“. (11)

39. Darüber hinaus würde dies zu Konflikten mit den Regelungen der Steuerschuldverlagerung (Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie) und einer sogenannten Mehrwertsteuergruppe (Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie) führen.

40. Dies zeigt sich, wenn eine (beherrschte) inländische Tochtergesellschaft z. B. zivilrechtlich wirksame Verträge mit einem ausländischen Unternehmen abschließen würde, die am Sitz der Tochtergesellschaft erfüllt und besteuert werden. Wenn nämlich die Tochtergesellschaft als feste Niederlassung der Muttergesellschaft anzusehen wäre, würde nach Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht die Tochtergesellschaft im Inland, sondern die Muttergesellschaft die Mehrwertsteuer schulden. Dies würde auch gelten, wenn die Muttergesellschaft – wie hier – in einem Drittstaat sitzt.

41. Die Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger nach Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie dient aber auch der einfacheren Steuererhebung durch den Staat, in dem der Leistungsempfänger ansässig ist. Das wäre die Muttergesellschaft vorliegend jedoch nicht. Da diese darüber hinaus nicht notwendigerweise Kenntnis von allen Rechtsgeschäften einer selbständigen juristischen Person – auch wenn es eine Tochtergesellschaft ist – haben muss, erscheint dieses Ergebnis befremdlich. Die Muttergesellschaft würde gegen ihren Willen Mehrwertsteuer für ihr unbekanntes Umsätze schulden, für die sie keine Gegenleistung empfangen hat. Mit der Funktion des Steuerpflichtigen als ein Steuereinnahmer für Rechnung des Staates (12) wäre das kaum vereinbar.

42. Des Weiteren ist diese Wirkung – Verlagerung der steuerrechtlichen Pflichten auf eine „eng verbundene“ Gesellschaft – nur in Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehen. Insofern würde auch die ausdrückliche Wertung der Mehrwertsteuerrichtlinie in Art. 11, die eine Zusammenfassung mehrerer rechtlich selbständiger Personen aus guten Gründen (13) nur innerhalb eines Mitgliedstaates – mithin nicht mit Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten oder Drittstaaten – zulässt, unterlaufen werden.

43. Bereits in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Welmory (14) habe ich auf die überragende Bedeutung der Rechtssicherheit für den Dienstleistungserbringer bei der Ermittlung seiner steuerlichen Pflichten hingewiesen und daraus abgeleitet, dass eine rechtlich eigenständige

juristische Person nicht zugleich die feste Niederlassung einer anderen juristischen Person sein kann. Diesen Aspekt der Rechtssicherheit betont auch der Gerichtshof in seinem Urteil in dieser Rechtssache.(15) Gleiches gilt für die Rechtssicherheit des Dienstleistungsempfängers, der wissen muss, ob er oder seine Tochter- bzw. Muttergesellschaft (vgl. Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie) die Mehrwertsteuer schuldet.

44. Darüber hinaus verweise ich auf die Begründung des Entwurfs der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011, nach der es „wichtig [ist], dass der Dienstleistungserbringer mit Sicherheit feststellen kann, wo der Dienstleistungsempfänger ansässig ist“.(16) Dies kann er aber nur, wenn er ausschließen darf, dass der Sitz einer Tochtergesellschaft auch als feste Niederlassung eines anderen Steuerpflichtigen in Betracht kommt. Die Rechtsstellung als eigenständige Gesellschaft – im vorliegenden Fall eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (sp. z o.o.) – lässt sich nämlich relativ leicht ermitteln.

45. Hinzu kommt, dass es von außen – d. h. hier durch Dong Yang – nicht immer eindeutig erkennbar ist, wer eine Tochtergesellschaft beherrscht. Im vorliegenden Fall wird LG Polen Produktion offenbar – darauf deuten die Aussagen von Dong Yang in den Schriftsätzen und in der mündlichen Verhandlung hin – auch zu 20 % noch von einem dritten Unternehmen gehalten. Sollte mit diesen 20 % eine Sperrminorität verbunden sein, kann z. B. kaum von einer (beherrschten) Tochtergesellschaft gesprochen werden.

46. Im Ergebnis kann daher eine selbständige Tochtergesellschaft nicht als feste Niederlassung der Muttergesellschaft betrachtet werden.

## 2. ***Ausnahme wegen des Verbots missbräuchlicher Praktiken?***

47. Etwas anderes kann allenfalls dann gelten, wenn die gewählten vertraglichen Beziehungen (hier die zwischen LG Korea und Dong Yang) eine missbräuchliche Praktik darstellen würden.

48. Der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken, wie er in der mit dem Urteil Halifax(17) begründeten Rechtsprechung auf den Bereich der Mehrwertsteuer angewandt wird, ist ein allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts.(18)

49. Daher könnte dieser Grundsatz auch in der vorliegenden Konstellation eingreifen. Im vorliegenden Fall kann aber eine missbräuchliche Praktik von LG Korea aufgrund der Direktbeauftragung von Dong Yang (statt z. B. einer Beauftragung durch LG Polen Produktion) in Übereinstimmung mit der Kommission relativ offensichtlich verneint werden.

50. Zum einen erbrachte Dong Yang die Leistungen nicht nur formal an LG Korea, tatsächlich jedoch an LG Polen Produktion. Auch unter Betrachtung der wirtschaftlichen Realität (sogenannte wirtschaftliche Betrachtungsweise), die ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems(19) darstellt, kann Gegenteiliges hier nicht angenommen werden.

51. LG Polen Produktion war weder Vertragspartner von Dong Yang noch Eigentümer der bearbeiteten Waren, noch hat sie diese selbst weiter verwertet (d. h. verkauft). Die fertigen Waren verkaufte LG Korea vielmehr an die LG Polen Vertrieb. Insofern kann – in Übereinstimmung mit der Auffassung des Vereinigten Königreichs in der mündlichen Verhandlung – nicht davon gesprochen werden, dass LG Polen Produktion die Dienstleistungen von Dong Yang verwendete. Sowohl Dong Yang als auch LG Polen Produktion haben als „Zulieferer“ in einem arbeitsteiligen Produktionsprozess zusammen- und LG Korea zugearbeitet. Diese hat die Dienstleistungen der beiden Gesellschaften im Wege des Verkaufs der fertigen Waren an LG Polen Vertrieb verwendet.

52. Zum anderen hätte, selbst wenn man annehmen würde, dass Dong Yang die Leistungen tatsächlich an LG Polen Produktion erbracht hätte, dies auf die Höhe des polnischen Steueraufkommens und die Höhe der mehrwertsteuerrechtlichen Belastung von LG Polen Produktion keinerlei Einfluss. In diesem Fall hätte LG Polen Produktion ein Recht auf entsprechenden Vorsteuerabzug im Moment der Rechnungserteilung.(20)
53. Auch bei der Annahme einer festen Niederlassung von LG Korea in Polen mittels der Tochtergesellschaft LG Polen Produktion ändert sich daran nichts. In einem solchen Fall hätte LG Korea in Polen ein Vorsteuerabzugsrecht und damit im Ergebnis ebenfalls keine polnische Mehrwertsteuerbelastung. Für beide Sichtweisen konnten weder die Republik Polen noch die Finanzverwaltung darlegen, welche Mehrwertsteuerbelastung missbräuchlich vermieden worden wäre.
54. Die Republik Polen argumentiert hauptsächlich damit, dass die Wertschöpfung in Polen stattgefunden habe und daher auch in Polen zu versteuern sei. Ob diese Aussage überhaupt zutreffend ist, kann hier dahinstehen (bei der Produktion von Gegenständen und anschließender steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferung nach Art. 138 der Mehrwertsteuerrichtlinie stimmt die Aussage z. B. nicht, da hier das Bestimmungslandprinzip zur Anwendung kommt, so dass die Wertschöpfung in dem einen Land erfolgt und in dem anderen Land versteuert wird).
55. Denn soweit die Dienstleistungen von Dong Yang Eingang in Produkte gefunden haben, die in Polen verkauft werden, wird die Dienstleistung von Dong Yang im Ergebnis auch am Verbrauchsort der Produkte (mithin in Polen) besteuert. Der Betrag, den LG Korea an Dong Yang ohne polnische Mehrwertsteuer gezahlt hat, wird in den Preis des Endproduktes (hier des TFT?Monitors) einkalkuliert und unterliegt dann beim Verkauf des Endproduktes in Polen letztendlich doch der polnischen Mehrwertsteuer. Damit erhält Polen das Steueraufkommen aus der Wertschöpfung, die Dong Yang für LG Korea in Polen durchgeführt hat, im Moment der Lieferung des TFT?Monitors in Polen. Dass zuvor mehrwertsteuerrechtlich der Leistungsort der Dienstleistung von Dong Yang in Korea lag, ist eine Entscheidung des Unionsgesetzgebers, der den Ort einer Dienstleistung an einen anderen Unternehmer an dessen Sitz legt.
56. Diese Entscheidung des Unionsgesetzgebers hat jedoch im konkreten Fall für das Steueraufkommen in Polen keine Relevanz, wie auch die Kommission zutreffend betont. Insofern besteht bei Dienstleistungen, die Eingang in körperliche Produkte finden, kein besonderes mehrwertsteuerrechtliches Missbrauchsrisiko. Damit erübrigt sich auch die Frage, ob Dong Yang eine missbräuchliche Gestaltung von LG Korea irgendwie hätte erkennen müssen.
57. Darin liegt ein entscheidender Unterschied zu den Konstellationen, in denen Dienstleistungen Eingang in andere Dienstleistungen finden. Letztere Konstellationen waren schon Gegenstand der Rechtsprechung des Gerichtshofs.(21) Hier ist es theoretisch denkbar, durch zivilrechtliche Gestaltungen die Mehrwertsteuerbelastung zu reduzieren, wie dies offenbar in der Rechtssache DFDS(22) – allerdings noch zur alten Rechtslage – versucht wurde.
58. Eine missbräuchliche Praktik von Dong Yang kann auch nicht darin gesehen werden, dass diese keine südkoreanische Mehrwertsteuer ausgewiesen und abgeführt hat. Hinsichtlich der – je nach südkoreanischer Rechtslage – anfallenden südkoreanischen Mehrwertsteuer kann wohl davon ausgegangen werden, dass LG Korea ihren Vertragspartner Dong Yang richtig informiert hat. Wie sich in der mündlichen Verhandlung herausstellte, wurde Dong Yang versichert, dass sie die „Einfuhr dieser Dienstleistungen“ nicht in Südkorea zu versteuern habe. Es ist nicht ausgeschlossen, dass im südkoreanischen Mehrwertsteuerrecht z. B. eine Steuerschuldverlagerung auf den in Südkorea ansässigen Leistungsempfänger stattfindet, wenn ein ausländisches Unternehmen an ihn Dienstleistungen erbringt. Zumindest ist dies im

unionsrechtlichen Mehrwertsteuersystem für viele Dienstleistungen ausländischer Unternehmen an inländische Unternehmen so vorgesehen (vgl. nur Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie).

### 3. **Ausnahme aufgrund der Entscheidung in der Rechtssache DFDS?**

59. Allenfalls die Entscheidung des Gerichtshofs in der Rechtssache DFDS könnte diesem Ergebnis entgegenstehen. Diese könnte nämlich so interpretiert werden, dass sie es für möglich erscheinen lässt, dass eine Tochtergesellschaft als bloße Hilfsperson der Muttergesellschaft eine feste Niederlassung der Muttergesellschaft begründen könne.(23)

60. Der Gerichtshof hat in dieser Rechtssache entschieden, dass Dienstleistungen, die ein Reiseveranstalter, der seinen Sitz in einem Mitgliedstaat hat, für Reisende durch Vermittlung einer in einem anderen Mitgliedstaat tätigen Gesellschaft erbringt, im letztgenannten Staat der Mehrwertsteuer unterliegen. Voraussetzung ist, dass diese Gesellschaft, die als bloße Hilfsperson des Veranstalters handelt, über die Personal- und Sachmittel verfügt, die eine feste Niederlassung kennzeichnen.(24)

61. Allerdings betraf diese Entscheidung – auf die sich Polen im Wesentlichen stützt – den speziellen Bereich der Reiseveranstalter, die ohnehin einem mehrwertsteuerrechtlichen Sonderregime unterfallen (nunmehr Art. 306 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie). Schon deshalb ist diese Entscheidung nicht ohne Weiteres auf andere Konstellationen übertragbar.

62. Zweitens betrifft die Antwort des Gerichtshofs in diesem Verfahren eine Tochtergesellschaft, die *als Vermittler* für die Muttergesellschaft an Dritte Dienstleistungen erbracht hat. Diese Konstellation liegt hier aber nicht vor. LG Polen Produktion verkauft nicht im Namen von LG Korea die TFT-Monitore. Von einem Handeln als bloße Hilfsperson kann keine Rede sein.

63. Drittens betraf die Entscheidung DFDS den umgekehrten Fall des Ortes der *Leistungserbringung* durch die Muttergesellschaft oder die Tochtergesellschaft und nicht den Empfang der Leistung von einem Dritten. Auch deswegen sind die Aussagen kaum übertragbar. Das Abstellen auf eine Hilfsperson, die für die Muttergesellschaft handelt, passt im vorliegenden Fall nicht. Die Entscheidung DFDS war geprägt von der Frage, wer bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Reiseleistungen *erbracht* (und nicht empfangen) hat.

64. Viertens war der Sachverhalt der Entscheidung von DFDS – wie auch die Kommission zutreffend vorträgt – von den besonderen Umständen des Missbrauchsrisikos bei Dienstleistungen und der Tatsache geprägt, dass je nach Ort der Leistungserbringung eine Steuerbefreiung eingriff oder nicht. Wie bereits oben ausgeführt, fällt die Mehrwertsteuer hier aber letztlich bei der Lieferung der Gegenstände (Monitore) an, zu welcher die Dienstleistung lediglich eine Vorstufe ist. Daher ist ein solches Missbrauchsrisiko im vorliegenden Fall nicht gegeben.

65. Schließlich hat sich der Gerichtshof auch bereits von der Entscheidung DFDS distanziert und klargestellt, dass auch eine 100%ige Tochtergesellschaft eine selbständige steuerpflichtige juristische Person darstellt.(25) Im Übrigen dient es – wie ich bereits in Nr. 43 ausgeführt habe – auch der Rechtssicherheit im Hinblick auf die Person des Steuerschuldners, wenn eine rechtlich eigenständige Person nicht zugleich die feste Niederlassung einer anderen eigenständigen Person sein kann.

66. Im Ergebnis kann der Entscheidung des Gerichtshofs in der Rechtssache DFDS keine Aussage für den hier vorliegenden Fall entnommen werden.

#### 4. **Zwischenergebnis**

67. Somit kann eine Tochtergesellschaft nicht als feste Niederlassung (im Sinne von Art. 44 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie) der Muttergesellschaft angesehen werden. Etwas anderes wäre allenfalls denkbar, wenn die vom Dienstleistungsempfänger gewählte Vertragsstruktur gegen das Verbot missbräuchlicher Praktiken verstoßen würde. Dies zu beurteilen, obliegt dem vorlegenden Gericht. Aufgrund des dem Gerichtshof mitgeteilten Sachverhaltes gibt es dafür im vorliegenden Fall jedoch keine Anhaltspunkte.

#### D. **Hilfsweise: Prüfungspflichten des Erbringers der Dienstleistung**

68. Sollte jedoch ein Fall einer missbräuchlichen Praxis (hier von LG Korea) angenommen werden können, dann stellt sich die Frage, was der Dienstleistungserbringer (hier Dong Yang) zu überprüfen hat, um beurteilen zu können, ob eine missbräuchliche Praxis seines Vertragspartners vorliegt. Das hätte dann zur Folge, dass eine selbständige Gesellschaft als feste Niederlassung einer anderen selbständigen Gesellschaft zu betrachten ist.

69. Anhaltspunkte dafür könnten die Regelungen in den Art. 21 und 22 der Durchführungsverordnung liefern. Nach Art. 22 Abs. 1 der Durchführungsverordnung prüft der Dienstleistungserbringer die Art und die Verwendung der erbrachten Dienstleistung, um die feste Niederlassung zu ermitteln, an die die Dienstleistung erbracht wird.

70. Allerdings ist Art. 22 der Durchführungsverordnung in Verbindung mit Art. 21 der Durchführungsverordnung zu lesen. Art 21 der Durchführungsverordnung stellt jedoch darauf ab, dass ein Steuerpflichtiger in einem Land ansässig ist und eine feste Niederlassung in einem anderen Land unterhält. Es geht mithin in diesen Vorschriften um die Unsicherheit, *an welchen bekannten Ort eines Steuerpflichtigen* die Leistung (an eine feste Niederlassung oder an den Stammsitz) erbracht wird.

71. Vorliegend geht es jedoch darum, ob ein zweiter (der äußeren Form nach rechtlich selbständiger) Steuerpflichtiger als feste Niederlassung des ersten Steuerpflichtigen zu betrachten sein könnte. Mithin ist unklar, *ob* überhaupt eine feste Niederlassung vorliegt. Diesen Fall erfasst die Regelung in der Durchführungsverordnung nicht. Aus diesem Grund stellt Art. 22 Abs. 1 der Durchführungsverordnung auch nicht auf gesellschaftsrechtliche Beziehungen zwischen Unternehmen auf der Empfängerseite, sondern nur auf die vertragliche Beziehung des Leistenden zum Leistungsempfänger ab. So werden z. B. der Vertrag und der Bestellschein erwähnt, Handelsregisterauszüge oder Ähnliches hingegen nicht. Insofern sind die Art. 21 ff. der Durchführungsverordnung hier nicht einschlägig.

72. Losgelöst davon können jedoch von einem Steuerpflichtigen – der lediglich als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates fungiert, wie der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung betont<sup>(26)</sup> – gewisse, allerdings nur verhältnismäßige Sorgfaltspflichten<sup>(27)</sup> verlangt werden. Bei *konkreten Hinweisen* auf eine Steuerhinterziehung oder einen Missbrauch kann von einem Steuerpflichtigen z. B. erwartet werden, dass er bestimmte zusätzliche Auskünfte hinsichtlich seines Lieferers einholt, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen.<sup>(28)</sup> Ähnliches gilt – siehe nur 20. Erwägungsgrund der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 – für die genaue Bestimmung des Ortes der Niederlassung des Dienstleistungsempfängers.

73. Wie Generalanwalt Wahl in diesem Zusammenhang zu Recht betont hat, können aber selbst bei konkreten Hinweisen auf eine Steuerhinterziehung oder Missbrauch die Steuerbehörden nicht den Steuerpflichtigen verpflichten, komplexe und weitreichende Nachprüfungen anzustellen und so ihre eigenen Kontrollaufgaben praktisch auf ihn übertragen.(29)

74. Daraus folgt zwingend, dass auch von Dong Yang jedenfalls nichts Unmögliches verlangt werden kann. Die Prüfung von ihm nicht zugänglichen vertraglichen Verhältnissen zwischen seinem Vertragspartner und dessen (ihm gegebenenfalls unbekannt) Tochtergesellschaften ist Dong Yang aber subjektiv unmöglich. Eine solche Prüfungs- bzw. Nachforschungspflicht würde über das zu fordernde angemessene Maß an Sorgfalt hinausgehen, was vernünftigerweise von ihm gefordert werden kann. Alle Beteiligten gehen daher zu Recht davon aus, dass Dong Yang diese Verträge nicht analysieren musste.

75. Sofern keine gegenteiligen Anhaltspunkte bestehen, darf der eine Vertragspartner daher durchaus auf eine schriftliche Zusicherung des anderen Vertragspartners vertrauen, dass dieser im Inland (hier in Polen) keine feste Niederlassung unterhält. Dies gilt umso mehr, als dass das polnische Recht(30) die Aktivitäten von Unternehmen aus Korea mittels fester Niederlassungen erschwert, so dass es keinen vernünftigen Grund gibt, an der Aussage des Vertragspartners zu zweifeln.

76. Die Tatsache, dass eine Tochtergesellschaft in die Vertragsabwicklung mit involviert ist, kann jedenfalls in dem vorliegenden Fall einer arbeitsteiligen Produktion eines im Eigentum des Vertragspartners stehenden Gegenstandes auch keine weiter gehenden Nachforschungspflichten auslösen. Dies gilt umso mehr, als dass eine selbständige Tochtergesellschaft grundsätzlich keine feste Niederlassung der Muttergesellschaft (dazu ausführlich oben unter Nrn. 37 ff.) darstellt.

77. Im Ergebnis kann zwar von dem Steuerpflichtigen ein angemessenes Maß an Sorgfalt zur Bestimmung des zutreffenden Leistungsortes verlangt werden. Darunter fällt jedoch nicht die Recherche und Prüfung der ihm nicht zugänglichen vertraglichen Verhältnisse zwischen seinem Vertragspartner und dessen Tochtergesellschaften.

## VI. Ergebnis

78. Ich schlage dem Gerichtshof somit vor, die Fragen des Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Breslau, Polen) wie folgt zu beantworten:

1. Eine Tochtergesellschaft einer Gesellschaft (aus einem Drittstaat) ist grundsätzlich nicht deren feste Niederlassung im Sinne von Art. 44 Satz 2 der Richtlinie 2006/112/EG und Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011.

2. Ein anderes Ergebnis ist allenfalls denkbar, wenn die vom Dienstleistungsempfänger gewählte Vertragsstruktur gegen das Verbot missbräuchlicher Praktiken verstoßen würde. Dies zu beurteilen, obliegt dem vorlegenden Gericht.

3. Die Richtlinie 2006/112/EG verlangt von einem Steuerpflichtigen ein angemessenes Maß an Sorgfalt zur Bestimmung des zutreffenden Leistungsortes. Darunter fällt jedoch nicht die Recherche und Prüfung der ihm nicht zugänglichen vertraglichen Verhältnisse zwischen seinem Vertragspartner und dessen Tochtergesellschaften.

1 Originalsprache: Deutsch.

2 Urteil vom 20. Februar 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77, Rn. 26).

- 3 Urteil vom 25. Oktober 2012 (C-318/11 und C-319/11, EU:C:2012:666, Rn. 47 ff.).
  - 4 Urteil vom 16. Oktober 2014 (C-605/12, EU:C:2014:2298).
  - 5 ABl. 2006, L 347, S. 1.
  - 6 In der hier maßgeblichen Fassung von Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 2008/8/EG vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABl. 2008, L 44, S. 11).
  - 7 ABl. 2011, L 77, S. 1.
  - 8 ABl. 2011, L 127, S. 6.
  - 9 Siehe Art. 7.11 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 7.13 und Anhang 7-A-2 (ABl. 2011, L 127, S. 1201 f.) des Abkommens.
  - 10 Urteil vom 20. Februar 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77).
  - 11 So ausdrücklich Stadie, H., *UStG*, 3. Aufl. 2015, § 3a Rn. 32 a. E.
  - 12 Vgl. nur Urteile vom 8. Mai 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, Rn. 22), vom 23. November 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 23), vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 21), und vom 20. Oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, Rn. 25).
- Siehe dazu auch meine Schlussanträge in der Rechtssache Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, Nr. 21).
- 13 Siehe auch meine Schlussanträge in der Rechtssache Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, Rn. 38 ff.).
  - 14 C-605/12, EU:C:2014:340, Nrn. 29, 30 und 36.
  - 15 Urteil vom 16. Oktober 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 55).
  - 16 Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Neufassung), KOM(2009) 672 endgültig vom 17. Dezember 2009, S. 3.
  - 17 Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 67 ff.).
  - 18 In diesem Sinne Urteil vom 22. November 2017, Cussens u. a. (C-251/16, EU:C:2017:881, Rn. 31), unter Zitierung des Urteils vom 15. Oktober 2009, Audiolux u. a. (C-101/08, EU:C:2009:626, Rn. 50).
  - 19 So ausdrücklich Urteile vom 22. Februar 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, Rn. 43), vom 20. Juni 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, Rn. 42), vom 7. Oktober 2010, Loyalty Management UK (C-53/09 und C-55/09, EU:C:2010:590, Rn. 39), und vom 28. Juni 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, Rn. 43).

In eine ähnliche Richtung gehend auch Urteil vom 27. März 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, Rn. 38 ff.), bei der Beurteilung der Einheitlichkeit einer Leistung.

20 Zur Notwendigkeit einer Rechnung mit einem gesonderten Ausweis der Mehrwertsteuer für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug vgl. nur Urteil vom 12. April 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2018:249, Rn. 42 und 43), und meine Schlussanträge in der Rechtssache Biosafe – Indústria de Reciclagens (C?8/17, EU:C:2017:927, Nrn. 34 ff.).

21 Vgl. z. B. Urteile vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832), vom 16. Oktober 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298), sowie vom 20. Februar 1997, DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77).

22 Urteil vom 20. Februar 1997 (C?260/95, EU:C:1997:77).

23 Urteil vom 20. Februar 1997, DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77, Rn. 26).

24 Vgl. Urteil vom 20. Februar 1997, DFDS (C?260/95, EU:C:1997:77, Rn. 29).

25 Urteil vom 25. Oktober 2012, Daimler (C?318/11 und C?319/11, EU:C:2012:666, Rn. 48).

26 Vgl. nur Urteile vom 8. Mai 2019, A-PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, Rn. 22), vom 23. November 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, Rn. 23), vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, Rn. 21), und vom 20. Oktober 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, Rn. 25).

Siehe dazu auch meine Schlussanträge in der Rechtssache Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, Nr. 21).

27 Vgl. dazu die Rechtsprechung des Gerichtshofs im Zusammenhang mit Betrugsfällen: Urteile vom 25. Oktober 2018, Boži?evi? Ježovnik (C?528/17, EU:C:2018:868, Rn. 46 – vernünftigerweise), vom 6. September 2012, Mecsek-Gabona (C?273/11, EU:C:2012:547, Rn. 53 – vernünftigerweise), und vom 21. Juni 2012, Mahagében (C?80/11 und C?142/11, EU:C:2012:373, Rn. 59 – vernünftigerweise).

28 Urteile vom 18. Mai 2017, Litdana (C?624/15, EU:C:2017:389, Rn. 39), vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcomp (C?277/14, EU:C:2015:719, Rn. 52), und vom 21. Juni 2012, Mahagében (C?80/11 und C?142/11, EU:C:2012:373, Rn. 60).

29 Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in den verbundenen Rechtssachen Finanzamt Neuss und Butin (C?374/16 und C?375/16, EU:C:2017:515, Nr. 61). Ähnlich Urteile vom 31. Januar 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, Rn. 62), und vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid (C?80/11 und C?142/11, EU:C:2012:373, Rn. 61 ff.).

30 Art. 13 Abs. 3 des Ustawa o swobodzie dzia?alno?ci gospodarczej (Gesetz über die Freiheit der Wirtschaftstätigkeit) vom 2. Juli 2004.