

Vorläufige Fassung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULIANE KOKOTT

vom 23. April 2020(1)

Rechtssache C-312/19

XT,

Beteiligte:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

(Vorabentscheidungsersuchen des Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės [Oberstes Verwaltungsgericht, Litauen])

„Vorabentscheidungsersuchen – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 9 Abs. 1 – Begriff des Steuerpflichtigen – Fähigkeit, Steuerpflichtiger zu sein – Rechtsfähigkeit – Zuordnung des Umsatzes zu einem Steuerpflichtigen – Gemeinsames Handeln mehrerer Personen – Handeln einer Innengesellschaft“

I. Einleitung

1. Im vorliegenden Fall haben zwei Personen ein Bauprojekt mit mehreren Gebäuden geplant und realisiert, wobei aber nur einer – der Kläger des Ausgangsverfahrens – aktiv nach außen auftrat. Demgegenüber hat sich sein Geschäftspartner nur finanziell zu 70 % an den Erwerbskosten beteiligt, war jedoch in Projektentscheidungen involviert und erhielt nach Beendigung des gemeinsamen Projektes und dem Verkauf der errichteten Gebäude durch den Kläger einen entsprechenden Anteil.

2. Wer ist nun der leistende Steuerpflichtige, der die anfallende Mehrwertsteuer schuldet, wenn zwei Personen gemeinsam zusammenwirken, aber nur eine Person nach außen in eigenem Namen auftritt? Bedeutung hat die Antwort nicht nur für die Steuerschuld des Leistenden, sondern auch für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers. Dieser benötigt dazu nämlich eine Rechnung, in der der Name und die Anschrift des verkaufenden Steuerpflichtigen angegeben sein müssen.

3. Die bisherigen Entscheidungen des Gerichtshofs betrafen nicht den Fall, in dem sich

jemand im Hintergrund (d. h. still) an einer Tätigkeit beteiligte, die ein anderer allein in eigenem Namen ausführte. Lediglich die Frage des (anteiligen) Vorsteuerabzugs eines Bruchteilseigentümers einer Miteigentümergeinschaft mittels einer Rechnung, die an beide Miteigentümer gerichtet war, hat den Gerichtshof schon beschäftigt.(2) Insofern bietet der Fall die Gelegenheit, die sehr grundsätzliche Thematik der Bestimmung des Steuerpflichtigen für den Fall weiter fortzuentwickeln, dass noch Dritte an dessen Aktivitäten beteiligt sind.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

4. Den unionsrechtlichen Rahmen geben Art. 9 Abs. 1, Art. 193 und Art. 287 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem(3) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) vor.

5. Art. 9 Abs. 1 Satz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

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

6. Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft die Person des Steuerschuldners und regelt in der für die Streitjahre geltenden Fassung:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt ...“

7. Art. 287 Nr. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält die sogenannte Kleinunternehmerbefreiung und bestimmt:

„Mitgliedstaaten, die nach dem 1. Januar 1978 beigetreten sind, können Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung gewähren, wenn ihr Jahresumsatz den in Landeswährung ausgedrückten Gegenwert der folgenden Beträge nicht übersteigt, wobei der Umrechnungskurs am Tag des Beitritts zugrunde zu legen ist: ...

11. Litauen: 29 000 [Euro]; ...“

B. Litauisches Recht

8. Art. 2 Abs. 15 des Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Mehrwertsteuergesetz der Republik Litauen, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) regelt:

„Als ‚Steuerpflichtiger der Republik Litauen‘ gilt eine juristische oder natürliche Person der Republik Litauen, die eine wirtschaftliche Tätigkeit jeder Art ausübt, sowie ein Organismus für gemeinsame Anlagen, der in der Republik Litauen ansässig ist, nicht den Status einer juristischen Person hat und als Investmentfonds tätig ist“.

9. Art. 71 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes sieht vor:

„Steuerpflichtige, die im Inland Gegenstände liefern oder Dienstleistungen erbringen, sind zur mehrwertsteuerlichen Registrierung, zur Berechnung der Mehrwertsteuer und zur Abführung der Mehrwertsteuer an den Staat verpflichtet ... Eine Person, die zur mehrwertsteuerlichen Registrierung verpflichtet ist, hat die mehrwertsteuerliche Registrierung zu beantragen.“

10. Art. 71 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes regelt davon abweichend:

„Abweichend von Abs. 1 [des Art. 71 des Mehrwertsteuergesetzes] ist ein Steuerpflichtiger der Republik Litauen nicht verpflichtet, gemäß den Vorgaben ... die mehrwertsteuerliche Registrierung zu beantragen, die Mehrwertsteuer zu berechnen und sie an den Staat abzuführen, wenn der jährliche Gesamtbetrag der Entgelte für im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Inland gelieferte Gegenstände und/oder erbrachte Dienstleistungen in den letzten zwölf Monaten den Betrag von 155 000 [Litas (LTL)] nicht übersteigt. Mehrwertsteuer ist ab dem Monat zu berechnen, in dem diese Grenze überstiegen wird. Keine Mehrwertsteuer wird berechnet für die gelieferten Gegenstände und erbrachten Dienstleistungen, für die die Entgelte den Betrag von 155 000 LTL nicht übersteigen. ...“

III. Ausgangsrechtsstreit

11. Der Kläger des Ausgangsverfahrens (im Folgenden: Kläger) und eine weitere natürliche Person (im Folgenden: Geschäftspartner) haben am 19. Februar 2010 eine Vereinbarung über eine gemeinsame Tätigkeit zum Zwecke der Zusammenarbeit beim Bau einer Wohnimmobilie in oder in der Nähe von Vilnius (Litauen) geschlossen.

12. Am 25. April 2010 entschied der Kläger gemeinsam mit seinem Geschäftspartner, ein landwirtschaftliches Grundstück von 0,5 ha im Bezirk Vilnius zu kaufen. Am 27. April 2010 unterzeichneten der Kläger und die Eigentümer dieses Grundstücks einen Kaufvertrag über das Grundstück. Der Geschäftspartner brachte 70 %, der Kläger 30 % des Kaufpreises ein. Sie entschieden, den Kläger als Eigentümer des Grundstücks eintragen zu lassen.

13. Am 5. Mai 2010 entschieden der Kläger und sein Geschäftspartner, einen Komplex von fünf Gebäuden zu bauen, den Kläger zu verpflichten, sich um alle für den Bau erforderlichen Dokumente zu kümmern, und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung Konsela (im Folgenden: Konsela UAB), deren Geschäftsführer der Kläger war, zum Bauleiter zu ernennen.

14. Am 2. November 2010 erhielt der Kläger eine Baugenehmigung, die von der Verwaltung des Bezirks Vilnius auf seinen Namen für den Bau von fünf Gebäuden auf dem Grundstück erteilt worden war. Am 22. April 2010 wurde der Vertrag über die Bauarbeiten abgeschlossen und vom Kläger als Kunden und Vertreter der Konsela UAB unterschrieben. Der Bauunternehmer stellte für den Bau der Gebäude Nrn. 1 bis 4 am 15. Februar 2011 und für das Gebäude Nr. 5 am 11. Februar 2013 eine Mehrwertsteuerrechnung aus.

15. Am 2. Dezember 2010 entschieden der Kläger und sein Geschäftspartner, das Gebäude Nr. 1 mit einem Teil des Grundstücks zu verkaufen und den erhaltenen Betrag zum Bauen zu verwenden. Diese Immobilie wurde mit zwischen dem Kläger und den Käufern (natürliche Personen) geschlossenem Kaufvertrag vom 14. Dezember 2010 verkauft.

16. Am 10. Januar 2011 schlossen der Kläger und der Geschäftspartner eine Vereinbarung über die Beendigung der Vereinbarung über die gemeinsame Tätigkeit vom 19. Februar 2010 und die Aufteilung des Eigentums und der Verbindlichkeiten. Im Rahmen dieser Vereinbarung wurde entschieden, die Vereinbarung über die gemeinsame Tätigkeit zu beenden und die Rechte an den hergestellten Vermögensgegenständen (Gebäude Nrn. 4 und 5) dem Geschäftspartner zu gewähren, während sich der Kläger verpflichtete, dem Geschäftspartner bis zum Jahr 2017 die Differenz zwischen seinen Einbringungen und dem Anteil an den empfangenen gemeinsamen Vermögensgegenständen in Höhe von 300 000 LTL (86 886 Euro) zurückzuzahlen.

17. Die Gebäude Nrn. 2 und 3 fielen nach dieser Vereinbarung dem Kläger zu und wurden mit

den auf sie entfallenden Teilen des Grundstücks am 30. Mai 2011 und am 13. November 2012 verkauft.

18. Am 1. Februar 2013 setzten der Kläger und sein Geschäftspartner eine Urkunde über die Eigentumsübertragung (Übereignung) auf, nach der der Kläger unter Hinweis auf die Vereinbarung vom 10. Januar 2011 die Gebäude Nrn. 4 und 5 mit den auf sie entfallenden Teilen des Grundstücks auf seinen Geschäftspartner übertrug.

19. Mit Entscheidung vom 6. Februar 2013 beschlossen der Kläger und sein Geschäftspartner auf der Grundlage der Vereinbarung über die gemeinsame Tätigkeit vom 19. Februar 2010, dass der Kläger das Gebäude Nr. 5 mit dem darauf entfallenden Teil des Grundstücks, das auf seinen Namen eingetragen war, verkaufen und den erhaltenen Betrag sofort an den Geschäftspartner weiterleiten würde. Mit Kaufvertrag vom 13. Februar 2013 wurde diese Immobilie an eine in Litauen ansässige juristische Person verkauft.

20. Der Kläger und sein Geschäftspartner sahen diese am 14. Dezember 2010, 30. Mai 2011, 13. November 2012 und 13. Februar 2013 erfolgten Immobilienverkäufe nicht als mehrwertsteuerpflichtige (wirtschaftliche) Tätigkeit an, weshalb sie die von den Käufern zu zahlende Mehrwertsteuer nicht berechnet und ausgewiesen haben, die Mehrwertsteuer nicht erklärt und bezahlt und keinen Vorsteuerabzug genutzt haben.

21. Nach Durchführung einer Steuerprüfung in Bezug auf die persönliche Einkommensteuer und die Mehrwertsteuer des Klägers für die Jahre 2010 bis 2013 stufte die örtliche Steuerbehörde die streitigen Lieferungen als eine einzige mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeit ein und entschied, dass der Kläger in Bezug auf alle diese Lieferungen als Steuerpflichtiger die Mehrwertsteuer schulde.

22. Die örtliche Steuerbehörde hat bei der Berechnung der geschuldeten Mehrwertsteuer von Amts wegen das Recht des Klägers anerkannt, im Rahmen der von der Konsela UAB ausgestellten Mehrwertsteuerrechnungen die Vorsteuer geltend zu machen, und hat die angefochtenen Mehrwertsteuerbeträge unter Abzug der Vorsteuer für den Erwerb (Bau) der Gebäude berechnet.

23. Der Kläger wurde aufgefordert, die berechnete Mehrwertsteuer in Höhe von 39 586,71 Euro zuzüglich Verzugszinsen in Höhe von 11 695 Euro zu zahlen. Mit der Entscheidung der Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Staatliche Steuerinspektion Vilnius) vom 3. November 2015 wurde der Steuerbescheid bestätigt. Der Einspruch gegen diese Entscheidung wurde durch die Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Staatliche Steuerinspektion beim Finanzministerium der Republik Litauen) mit Entscheidung vom 3. März 2016 zurückgewiesen.

24. Die weiteren Rechtsbehelfe des Klägers wurden mit Entscheidung der Mokestininkų komisija (Kommission für Steuerstreitigkeiten) vom 18. Juli 2016 und mit Entscheidung des Vilniaus apygardos administracinis teismas (Bezirksverwaltungsgericht Vilnius, Litauen) abgewiesen. Gegen das abweisende Urteil legte der Kläger Rechtsmittel beim Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Oberstes Verwaltungsgericht, Litauen) ein.

IV. Vorabentscheidungsersuchen und Verfahren vor dem Gerichtshof

25. Mit Beschluss vom 10. April 2019 hat das Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (Oberstes Verwaltungsgericht) dem Gerichtshof gemäß Art. 267 AEUV folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind Art. 9 Abs. 1 und Art. 193 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen, dass unter Umständen wie den hier vorliegenden nicht davon auszugehen ist, dass eine natürliche Person wie der Kläger die fragliche (wirtschaftliche) Tätigkeit „selbstständig“ ausgeübt und die Mehrwertsteuer für die streitigen Lieferungen allein zu zahlen hat, und damit für die Zwecke von Art. 9 Abs. 1 und Art. 193 der Richtlinie 2006/112 die gemeinsame Tätigkeit/Personengesellschaft (die an der gemeinsamen Tätigkeit Beteiligten – hier der Kläger und sein Geschäftspartner – zusammen), die nach nationalem Recht nicht als Steuerpflichtiger gilt und keine Rechtspersönlichkeit besitzt, der für die fraglichen Verpflichtungen einstehende Steuerpflichtige ist und nicht allein eine natürliche Person wie der Kläger?

2. Bei Bejahung der ersten Frage: Ist Art. 193 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass die Mehrwertsteuer unter Umständen wie den hier vorliegenden einzeln von jedem der an der gemeinsamen Tätigkeit/Personengesellschaft Beteiligten (hier dem Kläger und seinem Geschäftspartner) – wobei die gemeinsame Tätigkeit/Personengesellschaft nach nationalem Recht nicht als Steuerpflichtiger gilt und keine Rechtspersönlichkeit besitzt – auf den Teil jeder Zahlung entrichtet wird, den er als Entgelt für die steuerpflichtigen Lieferungen von Immobilien erhält (oder der ihm gegenüber aussteht oder ihm geschuldet wird)? Ist Art. 287 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass der dort genannte Jahresumsatz unter Umständen wie den hier vorliegenden unter Berücksichtigung der Gesamteinnahmen aus der gemeinsamen Tätigkeit (die von den an der gemeinsamen Tätigkeit Beteiligten zusammen erzielt werden) bestimmt wird?

26. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben nur die Republik Litauen und die Kommission schriftliche Stellungnahmen abgegeben.

V. Rechtliche Würdigung

A. Zur ersten Frage und ersten Unterfrage der zweiten Frage: Wer ist der richtige Steuerpflichtige im konkreten Fall?

27. Mit der ersten Frage und der ersten Unterfrage der zweiten Frage – die beide zusammen geprüft werden können – möchte das vorlegende Gericht im Ergebnis wissen, wer im konkreten Fall nach Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie der Steuerpflichtige ist, der die Mehrwertsteuer aus den Grundstückslieferungen schuldet.

28. In Betracht kommen allein der Kläger (so die litauische Finanzverwaltung), die Gesellschaft aus Kläger und Geschäftspartner (so zum Teil die Kommission), der Kläger und sein Geschäftspartner zusammen (in diese Richtung das vorlegende Gericht) oder – jedenfalls teilweise – der Geschäftspartner allein (so zum Teil auch die Kommission).

29. Die Beantwortung dieser Frage setzt voraus, dass zumindest einer der vier Varianten (Kläger, Geschäftspartner, Gesellschaft aus Kläger und Geschäftspartner, Kläger und Geschäftspartner zusammen) die Fähigkeit zugesprochen werden kann, überhaupt ein Steuerpflichtiger im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie sein zu können (dazu unter 1.). Daran schließt sich die Frage an, nach welchen Kriterien im konkreten Fall zu entscheiden ist, welcher der in Betracht kommenden Steuerpflichtigen die Mehrwertsteuer aus dem Verkauf der Grundstücke schuldet. Dies ist im Ergebnis eine Frage der Zuordnung der konkreten Umsätze zu einem der in Betracht kommenden Steuerpflichtigen (dazu unter 2.).

1. Die Fähigkeit, ein Steuerpflichtiger zu sein

30. Nach Art. 9 Abs. 1 Satz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist „Steuerpflichtiger“, wer eine

wirtschaftliche Tätigkeit selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.(4)

31. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs verleihen die in Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie verwendeten Begriffe, insbesondere der Begriff „wer“, dem Begriff „Steuerpflichtiger“ eine weite Definition.(5) Der Schwerpunkt liegt dabei auf der Selbständigkeit der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in dem Sinne, dass alle natürlichen und juristischen Personen, sowohl öffentliche als auch private, sowie Einrichtungen ohne Rechtspersönlichkeit, die objektiv die Kriterien dieser Bestimmung erfüllen, als Mehrwertsteuerpflichtige gelten.(6)

32. Daher – so der Gerichtshof – ist zur Feststellung der Selbständigkeit der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu prüfen, ob der Betroffene seine Tätigkeiten im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübt und ob er das mit der Ausübung dieser Tätigkeiten einhergehende wirtschaftliche Risiko trägt.(7)

33. Letzteres betrifft zwar mehr die Frage der Zuordnung des Umsatzes zu einer konkreten Person und weniger die Eigenschaft des Steuerpflichtigen, ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs jedoch Grundvoraussetzung einer wirtschaftlichen Tätigkeit nach Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Nicht entscheidend ist hingegen, in welcher Rechtsform diese Tätigkeiten erbracht werden (natürliche Person, juristische Person oder Personengesellschaft) und ob dieser Rechtsform durch das nationale Recht eine eigene Rechtspersönlichkeit zugesprochen wird.(8)

34. Wirtschaftliche Tätigkeit setzt allerdings voraus, dass die jeweilige nationale Rechtsordnung die Fähigkeit verleiht, im Rechtsverkehr (wirtschaftlich) zu handeln.(9) Im Rechtsverkehr handeln können aber nur Gebilde, die in der Lage sind, Träger von Rechten und Pflichten zu sein, mithin rechtsfähig sind.

35. Natürliche und juristische Personen sind *per definitionem* rechtsfähig. Andere Gebilde (d. h. andere Handlungsformen) können dies nach der jeweiligen nationalen Rechtsordnung ebenfalls sein, ohne dass – wie der Gerichtshof zutreffend betont – sie eine eigene Rechtspersönlichkeit haben müssen. Ohne eigene Rechtsfähigkeit kann man jedoch kein Steuerpflichtiger im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie sein.

36. Dies wird zum einen durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Vorliegen einer steuerbaren Leistung bestätigt. Darin betont der Gerichtshof, dass für das Vorliegen eines steuerbaren Umsatzes eines Steuerpflichtigen ein Rechtsverhältnis zwischen den Beteiligten notwendig sei, in dessen Rahmen die Leistungen und das Entgelt ausgetauscht werden.(10) Ein Rechtsverhältnis kann aber nur eine Person begründen, die auch rechtsfähig ist.

37. Zum andern bestätigt dies die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Funktion eines Steuerpflichtigen im Mehrwertsteuersystem.(11) Hier hat der Gerichtshof entschieden, dass dem Steuerpflichtigen die Funktion eines Steuereinnehmers für Rechnung des Staates(12) zufällt. Steuern in einer Rechnung auszuweisen, mittels des Preises einzusammeln oder auch zu vollstrecken, ist aber nur einem rechtsfähigen Gebilde möglich.

38. Soweit demgegenüber die Kommission behauptet, dass der Gerichtshof bereits eine (nichtrechtsfähige) Lebenspartnerschaft/Ehegattengemeinschaft als Steuerpflichtiger anerkannt habe,(13) ist dem zu widersprechen.

39. Denn die von der Kommission angeführte Entscheidung des Gerichtshofs(14) betraf nicht die Frage, wer im konkreten Fall der Steuerpflichtige ist, der die Mehrwertsteuer schuldet. Vielmehr betraf sie eine deutsche Miteigentümergeinschaft, bei der mehrere Personen das Eigentum an einem Gegenstand nach Bruchteilen besaßen. Diese Bruchteilsgemeinschaft war nur

eine dingliche Beteiligung an einem Gegenstand, die nicht im Rechtsverkehr als solche handeln konnte.(15) Einer der Miteigentümer war jedoch bereits ein Steuerpflichtiger und wollte den Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten eines unternehmerisch genutzten Teils des Eigentums geltend machen.

40. In dieser Rechtssache HE hat der Gerichtshof zur Frage, wer die Umsätze empfangen hat, entschieden, dass die Bruchteilsgemeinschaft aus zwei Ehegatten weder eine Gesellschaft mit Rechtspersönlichkeit noch eine Einrichtung, die, wenn auch ohne Rechtspersönlichkeit, eine eigenständige Handlungsbefugnis besitzt, gewesen sei und daher nicht wirtschaftlich tätig war.(16) Vielmehr seien die Miteigentümer als Empfänger der Umsätze anzusehen.(17) Einer nicht rechtsfähigen Kooperationsform (d. h. einer Gemeinschaft ohne Handlungsbefugnis) hat der Gerichtshof damit im Gegenteil – und dies zu Recht – die Fähigkeit abgesprochen, ein Steuerpflichtiger zu sein.

41. Insofern bleibt es dabei, dass eine gewisse Rechtsfähigkeit Voraussetzung dafür ist, Steuerpflichtiger im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie zu sein. Im vorliegenden Fall kommt sowohl dem Kläger alleine, dem Geschäftspartner alleine, als auch dem Kläger zusammen mit seinem Geschäftspartner als natürliche und damit rechtsfähige Personen unproblematisch diese Fähigkeit zu.

42. Unklar ist diese Fähigkeit im vorliegenden Fall aber für die Kooperationsform zwischen dem Kläger und dem Geschäftspartner. Ob diese Form der Zusammenarbeit tatsächlich im Rechtsverkehr agieren kann oder ob nicht vielmehr lediglich eine Innengesellschaft vorliegt, die nicht nach außen handeln kann, muss das vorlegende Gericht nach Maßgabe der nationalen Rechtsordnung entscheiden. Es könnte sich nämlich um eine sogenannte stille Gesellschaft handeln, bei der sich der Geschäftspartner nur finanziell im Innenverhältnis an den Aktivitäten des Klägers beteiligt hat, während dieser (und nicht die Gesellschaft) im Außenverhältnis agiert.

43. Wenn die nationale Rechtsordnung der hier vorliegenden Form der Zusammenarbeit zwischen dem Kläger und seinem Geschäftspartner die Fähigkeit einräumt, als solche Rechtsverhältnisse einzugehen, dann kann diese auch Steuerpflichtiger sein. Hat die nationale Rechtsordnung einer solchen Form der Zusammenarbeit diese Möglichkeit aber nicht eingeräumt (ein Beispiel wäre in Deutschland die stille Gesellschaft nach § 230 HGB), dann scheidet sie als Steuerpflichtiger aus.

2. Die Zuordnung der konkreten Umsätze zu einem der Steuerpflichtigen

44. Davon zu trennen ist die Frage, welchem der drei oder vier in Betracht kommenden Steuerpflichtigen im konkreten Fall die steuerpflichtigen Umsätze zuzuordnen sind, so dass diese Person die Mehrwertsteuer schuldet.

45. Als Ausgangspunkt kann auf die bereits erwähnte Rechtsprechung (dazu oben, Nrn. 31 und 32) zurückgegriffen werden. Nach dieser ist zur Feststellung der Selbständigkeit der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu prüfen, ob der Betroffene seine Tätigkeiten im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübt, und ob er das mit der Ausübung dieser Tätigkeiten einhergehende wirtschaftliche Risiko trägt.(18) Denn bei mehreren in Betracht kommenden Steuerpflichtigen kann letztendlich immer nur ein Steuerpflichtiger diese Kriterien erfüllen. Es ist meines Wissens nicht möglich, zugleich vollständig im eigenen und im fremden Namen zu handeln.

46. Diese vom Gerichtshof entwickelten Kriterien gewährleisten darüber hinaus, dass der Erwerber sein eventuell bestehendes Recht auf Vorsteuerabzug rechtssicher ausüben kann. Denn dafür benötigt er nach Art. 226 Nr. 5 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Rechnung mit dem

vollständigen Namen und der vollständigen Anschrift des Steuerpflichtigen. Diese Angabe in der Rechnung kann er aber nur dann verifizieren, wenn er weiß, wer ihm gegenüber (d. h. nach außen) aufgetreten ist.

47. Insofern ist im vorliegenden Fall zu prüfen, wer die errichteten Gebäude gemäß diesen Kriterien an die jeweiligen Käufer geliefert hat.

48. Laut dem vorlegenden Gericht hat der Kläger allein im eigenen Namen die Grundstücke gekauft, war als alleiniger Eigentümer im Grundbuch eingetragen, hat allein die Baugenehmigung beantragt und erhalten, hat die errichteten Gebäude auch allein im eigenen Namen verkauft und hat entsprechende Rechnungen ausgestellt. Selbst wenn die Kooperation von Kläger und Geschäftspartner nach innerstaatlichem Recht rechtsfähig gewesen ist, so ist sie hingegen nicht in eigenem Namen im Rechtsverkehr aufgetreten. Da die Kooperation von Kläger und Geschäftspartner bereits am 10. Januar 2011 beendet wurde, ist es auch schwerlich denkbar, dass die Umsätze im Mai 2011, November 2012 und Februar 2013 noch durch sie ausgeführt wurden. Ebenso wenig sind der Kläger und sein Geschäftspartner gemeinsam aufgetreten – weder vor noch nach der Beendigung ihrer Kooperation. Mithin folgt bereits aus diesen Umständen, dass allein der Kläger als Steuerpflichtiger im konkreten Fall gehandelt hat.

49. Die interne Gewinn- und Verlustbeteiligung des Geschäftspartners ändert an diesem Ergebnis nichts. Anders als das vorlegende Gericht und die Kommission meinen, bedeutet eine interne finanzielle Beteiligung eines Dritten nicht, dass der nach außen Handelnde (hier der Kläger) nicht mehr selbständig gehandelt hat. Vielmehr hat er jedenfalls zunächst allein auf eigene Rechnung und eigenes Risiko agiert und ist deshalb der Steuerpflichtige, der die daraus resultierende Umsatzsteuer schuldet.

50. Der Kläger hat lediglich anschließend die Möglichkeit, einen Teil des Risikos auf eine andere Person zu übertragen, oder die Verpflichtung, den Gewinn mit einer anderen Person zu teilen. Sofern das vorlegende Gericht ein Unbehagen erkennen lässt, dass der Kläger allein die ganze Mehrwertsteuer schuldet, übersieht es, dass der Geschäftspartner je nach Ausgestaltung der internen Absprache auch an diesen zusätzlichen Projektkosten beteiligt ist. Sollte die Aufteilung dieser Kosten in der internen Absprache vergessen worden sein, ist dies allein eine Frage der Auslegung dieser Absprache. Auswirkungen auf die mehrwertsteuerrechtliche Bestimmung des konkret handelnden Steuerpflichtigen hat das aber nicht.

51. Auch die vom vorlegenden Gericht angeführte Tatsache, dass die Finanzverwaltung gewisse Einnahmen einkommensteuerrechtlich dem Geschäftspartner zugerechnet hat, ist dafür unbeachtlich. Das nationale Einkommensteuerrecht und das unionsrechtliche Mehrwertsteuerrecht verfolgen unterschiedliche Ziele. So besteuert das Einkommensteuerrecht in der Regel auch Einnahmen von nicht selbständig agierenden Personen wie z. B. Arbeitnehmern, die die Mehrwertsteuerrichtlinie (Art. 10) explizit als Steuerpflichtige ausschließt.

52. Darüber hinaus ändert allein die anschließende (interne) Möglichkeit der Risikoverlagerung auf einen Dritten nichts an dem zunächst erfolgten Handeln auf eigene Rechnung. Dies kann am Beispiel einer Versicherung veranschaulicht werden. Auch wenn eine Versicherung sämtliche wirtschaftliche Risiken eines Umsatzes eines Unternehmens absichert, ändert dies nichts daran, dass das handelnde Unternehmen der Steuerpflichtige ist. Die Versicherung wird nicht deshalb zum Steuerpflichtigen bezüglich dieses Umsatzes, weil es dem Unternehmen möglich ist, im Versicherungsfall das realisierte Verlustrisiko weiterzuleiten. Gleiches würde für eine interne Gewinnbeteiligung der Versicherung gelten.

53. Ebenso zeigt Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass interne Kooperationsformen selbst Umsätze ausführen müssen, um als Steuerpflichtiger behandelt zu

werden. Daran fehlt es hier aber gerade. Die Ausgangsumsätze, der Verkauf der errichteten Gebäude, hat laut dem mitgeteilten Sachverhalt allein der Kläger und nicht die Kooperation von Kläger und Geschäftspartner durchgeführt.

54. Auch die vom nationalen Gericht betonte Mitwirkung des Geschäftspartners an geschäftlichen Entscheidungen im Innenverhältnis vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern. Sie hat keine Wirkungen nach außen und kann daher auch keinen Einfluss auf die Eigenschaft als Steuerpflichtiger der nach außen handelnden Person haben. Zum einen ist es kaum möglich, den dafür nötigen maßgeblichen Einfluss eines Dritten rechtssicher zu bestimmen. Zum anderen kann der Leistungsempfänger diesen internen Einfluss nicht ansatzweise erkennen, so dass sein Vorsteuerabzug mangels ordnungsgemäßer Rechnung stets gefährdet wäre. Dies stünde dem Gedanken eines einfachen und effizienten Mehrwertsteuersystems⁽¹⁹⁾ entgegen.

55. Wie der Gerichtshof darüber hinaus schon entschieden hat, reicht „das Bestehen einer gewissen Zusammenarbeit“ nicht aus, um die Eigenständigkeit der handelnden Person in Frage zu stellen.⁽²⁰⁾ Auch die bestimmende Rolle einer Person bei der Produktion eignet sich „nicht offenkundig dazu“, die Feststellung in Zweifel zu ziehen, dass die Personen ihre Tätigkeiten dadurch selbständig ausüben, dass jede im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handelt.⁽²¹⁾ In diesem Kontext hat der Gerichtshof auch Personen, die als solche gegenüber ihren Lieferanten, gegenüber öffentlichen Stellen und in gewissen Maße auch gegenüber ihren Kunden eigenständig aufgetreten sind, als mehrwertsteuerpflichtige eigenständige Unternehmer angesehen, und dies, obwohl sie größtenteils unter einer gemeinsamen Marke über eine von ihnen gehaltene Kapitalgesellschaft handelten.⁽²²⁾ Das gilt erst recht für den vorliegenden Fall, in dem der Kläger gegenüber dem Grundstücksverkäufer, später dem Bauamt und anschließend seinen Käufern eigenständig aufgetreten ist.

56. Die Relevanz des Auftretens nach außen wird zudem durch die Regelungen der Einkaufs- und Verkaufskommission in der Mehrwertsteuerrichtlinie (Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28) verdeutlicht. Insbesondere Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie⁽²³⁾ zeigt klar, dass entscheidend das Handeln im eigenen Namen und weniger das Handeln auf eigene Rechnung ist. Denn selbst wenn im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung gehandelt wird, erbringt der Handelnde eine Lieferung oder Dienstleistung und bleibt dabei ein selbständiger Steuerpflichtiger.

57. Dies könnte insbesondere bezüglich der „Auflösungsvereinbarung“ vom 10. Januar 2011 und der Urkunde über die Eigentumsübertragung vom 1. Februar 2013 für die Gebäude Nrn. 4 und 5 von Bedeutung sein. Bei dem anschließenden Verkauf des Gebäudes Nr. 5 durch den Kläger an Dritte könnte nämlich auch ein Kommissionsgeschäft gemäß Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie in Betracht kommen.

58. Selbst wenn jedoch im vorliegenden Fall ein solches Kommissionsgeschäft gegeben wäre, würde dies nichts an der Eigenschaft des Klägers als selbständig handelndem Steuerpflichtigen ändern. Dieser hat bei dem Verkauf der Gebäude entweder im eigenen Namen auf eigene Rechnung (sogenanntes Eigengeschäft) oder im eigenen Namen auf fremde Rechnung (sogenanntes Kommissionsgeschäft) gehandelt.

3. Zwischenergebnis

59. Somit kommt im vorliegenden Fall der Kläger als der konkret die Mehrwertsteuer schuldende Steuerpflichtige in Betracht. Nur dieser allein hat im eigenen Namen und auf eigene Rechnung (möglicherweise auch auf fremde Rechnung) und damit auf eigenes Risiko gegenüber seinen Kunden (d. h. nach außen) gehandelt.

B. Zur zweiten Unterfrage der zweiten Frage: Berechnung des Jahresumsatzes für die

Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung

60. Da nach hier vertretener Ansicht nur der Kläger als Steuerpflichtiger angesehen werden kann, erübrigt sich die Beantwortung der zweiten Unterfrage der zweiten Frage.
61. Nur für den Fall, dass der Gerichtshof der Ansicht ist, dass entweder die (stille) Gesellschaft aus dem Kläger und dem Geschäftspartner oder beide Personen jeweils für sich als Steuerpflichtige in Betracht kämen, ist diese Frage hilfsweise zu beantworten. Sie zielt auf die Berechnung des Jahresumsatzes für die Kleinunternehmerbefreiung ab, wenn mehrere Personen in die Erbringung der Umsätze involviert sind.
62. Wie die Kommission insofern zu Recht ausführt, bezieht sich die sogenannte Kleinunternehmerbefreiung auf den einzelnen Steuerpflichtigen und dessen Umsätze. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck der Steuerbefreiung des Art. 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie.
63. Da die Steuerbefreiung nicht objektiv an die Art der Tätigkeit, sondern nur an das persönliche Nichterreichen einer Umsatzgrenze durch den einzelnen Steuerpflichtigen anknüpft, sieht Art. 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine subjektive Steuerbefreiung vor. Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat⁽²⁴⁾ und ich an anderer Stelle ausgeführt habe,⁽²⁵⁾ liegt der Sinn dieser subjektiven Steuerbefreiung primär in einer Verwaltungsvereinfachung.
64. Ohne eine solche Grenze müsste die Finanzverwaltung jede Person, die eine noch so geringe wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausübt, ab dem ersten Euro als Steuerpflichtigen behandeln. Dies würde Verwaltungskosten nicht nur auf Seiten des Steuerpflichtigen, sondern auch auf Seiten der Finanzverwaltung auslösen, denen kein entsprechendes Steueraufkommen gegenüberstünde.⁽²⁶⁾ Das soll die Bagatellgrenze des Art. 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie gerade vermeiden.⁽²⁷⁾
65. Dieser Sinn greift auch, wenn zwei Steuerpflichtige gemeinsam – aber jeder auf eigene Rechnung – handeln, ohne dass sie gemeinsam als eigenständiger Steuerpflichtiger anzusehen sind. Gleiches gilt, wenn durch das gemeinsame Handeln ein neuer Steuerpflichtiger entstanden ist, der aufgrund seiner eigenen Rechtsfähigkeit von seinen „Gründern“ zu unterscheiden ist und die Bagatellgrenze nicht überschreitet.
66. Wenn daher die Gesellschaft aus Kläger und Geschäftspartner der handelnde Steuerpflichtige wäre, dann wären die Umsätze der Gesellschaft für die Bestimmung des Jahresumsatzes im Sinne von Art. 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie maßgebend. Sind es der Kläger und der Geschäftspartner jeweils in Höhe ihrer anteiligen Beteiligung an den gemeinsamen Transaktionen, dann ist auch der Jahresumsatz für jeden gesondert zu betrachten. Sofern in der jeweils gewählten Konstruktion keine missbräuchliche Gestaltung⁽²⁸⁾ zu sehen ist, und dafür fehlen im vorliegenden Fall die Anhaltspunkte, bleibt es auch bei diesem Ergebnis.
67. Hilfsweise wäre die zweite Unterfrage der zweiten Frage daher so zu beantworten: Art. 287 der Mehrwertsteuerrichtlinie stellt eine subjektive Steuerbefreiung dar. Daher ist der Jahresumsatz auf den jeweils handelnden Steuerpflichtigen bezogen.

VI. Ergebnis

68. Im Ergebnis schlage ich dem Gerichtshof vor, die Fragen des Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (Oberstes Verwaltungsgericht, Litauen) wie folgt zu beantworten:

1. Art. 9 Abs. 1 und Art. 193 der Richtlinie 2006/112/EG sind dahingehend auszulegen, dass

der dort genannte Steuerpflichtige in der Lage sein muss, Rechtsverhältnisse einzugehen, die Mehrwertsteuer in einer Rechnung auszuweisen und diese auf der Basis des vereinbarten Preises einzusammeln. Dies setzt voraus, dass er nach Maßgabe der nationalen Rechtsordnung als solcher im Rechtsverkehr handeln kann, mithin rechtsfähig ist.

2. Art. 9 Abs. 1 und Art. 193 der Richtlinie 2006/112/EG sind dahingehend auszulegen, dass eine Person, die die Fähigkeit besitzt, ein Steuerpflichtiger zu sein, die fragliche wirtschaftliche Tätigkeit dann „selbständig“ ausübt, wenn sie – wie im vorliegenden Fall der Kläger – im eigenen Namen und auf eigene Rechnung (oder auch auf fremde Rechnung im Rahmen eines Kommissionsgeschäfts) handelt.

1 Originalsprache: Deutsch.

2 Urteil vom 21. April 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241).

3 ABl. 2006, L 347, S. 1.

4 Vgl. nur Urteile vom 12. Oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, Rn. 26), vom 29. September 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, Rn. 27), und vom 29. Oktober 2009, Kommission/Finnland (C?246/08, EU:C:2009:671, Rn. 35).

5 Urteile vom 12. Oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, Rn. 27), und vom 29. September 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, Rn. 28).

6 Urteile vom 12. Oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, Rn. 27), und vom 29. September 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, Rn. 34).

7 Urteile vom 12. Oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, Rn. 28), und vom 29. September 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, Rn. 34). In diesem Sinne auch das Urteil vom 18. Oktober 2007, van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, Rn. 23).

8 So ausdrücklich: Urteile vom 12. Oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, Rn. 27), vom 29. September 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, Rn. 28), und vom 21. April 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, Rn. 54).

9 Der Gerichtshof spricht von einer Einrichtung, die, wenn auch ohne Rechtspersönlichkeit, eine eigenständige Handlungsbefugnis besitzt – vgl. Urteil vom 21. April 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, Rn. 54).

10 Urteile vom 27. März 2014, Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, Rn. 29), vom 3. Mai 2012, Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, Rn. 27), und vom 3. März 1994, Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, Rn. 14). Das Urteil vom 29. Oktober 2009, Kommission/Finnland (C?246/08, EU:C:2009:671, Rn. 43), spricht sogar von einer Vereinbarung zwischen den Parteien über einen Preis. Eine solche Vereinbarung kann aber nur eine rechtsfähige Person abschließen.

11 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), sowie meine Schlussanträge in der Rechtssache Dong Yang Electronics (C?547/18, EU:C:2019:976, Nr. 41).

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 Die Kommission zitiert als Beleg dieser Aussage das Urteil vom 21. April 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, Rn. 58). Dort heißt es ausdrücklich: „Daher ist auf die zweite Vorlagefrage zu antworten, dass im Fall der Bestellung eines Investitionsguts durch eine Ehegattengemeinschaft, die keine Rechtspersönlichkeit besitzt und selbst keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie ausübt, die Miteigentümer, die diese Gemeinschaft bilden, für die Zwecke der Anwendung dieser Richtlinie als Leistungsempfänger anzusehen sind.“ Wie damit die Ehegattengemeinschaft als Steuerpflichtiger durch den Gerichtshof anerkannt worden sein soll, erschließt sich mir nicht.

14 Urteil vom 21. April 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241).

15 Siehe dazu auch die zutreffenden Feststellungen des Gerichtshofs im Urteil vom 21. April 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, Rn. 32). Etwas anderes würde gelten, wenn die Bruchteilseigentümer eine Personengesellschaft gründen, die in der Lage ist, im Rechtsverkehr nach außen aufzutreten und eigene Umsätze zu erzielen. Dann ist aufgrund dieser Rechtsfähigkeit die Personengesellschaft der handelnde Steuerpflichtige.

16 Urteil vom 21. April 2005 (C?25/03, EU:C:2005:241, Rn. 54).

17 Urteil vom 21. April 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, Rn. 58).

18 Urteile vom 12. Oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, Rn. 28), und vom 29. September 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, Rn. 34). Siehe auch Urteil vom 18. Oktober 2007, van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, Rn. 23).

19 Siehe dazu nur den 5. Erwägungsgrund in der Mehrwertsteuerrichtlinie.

20 Urteil vom 12. Oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, Rn. 31), in diese Richtung bereits die Schlussanträge des Generalanwalts Szpunar in der Rechtssache Nigl (C?340/15, EU:C:2016:505, Nr. 21), wonach „die bloße – auch enge – Zusammenarbeit“ nicht darauf hindeute, kein selbständiger Steuerpflichtiger mehr zu sein.

21 Urteil vom 12. Oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, Rn. 33).

22 Urteil vom 12. Oktober 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, Rn. 34).

23 Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet wie folgt: „Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, werden behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten.“

24 Urteile vom 2. Mai 2019, Jarmuškien? (C?265/18, EU:C:2019:348, Rn. 37 a. E.), und vom 26. Oktober 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, Rn. 63).

25 Schlussanträge in der Rechtssache Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Cara?-Severin – Serviciul Inspec?ie Persoane Fizice und Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Timi?oara – Serviciul Solu?ionare Contesta?ii 1 (C?716/18, EU:C:2020:82, Nrn. 22 ff.) und in der Rechtssache Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:354, Nr. 33 a. E.).

26 So auch ausdrücklich Urteil vom 2. Mai 2019, Jarmuškien? (C?265/18, EU:C:2019:348, Rn.

38).

27 Vgl. die Begründung zu Art. 25 (Kleinunternehmen) auf S. 27 in dem Vorschlag der Kommission vom 20. Juni 1973, KOM(73) 950 endg.

28 Siehe dazu insbesondere Urteil vom 22. November 2017, Cussens u. a. (C-251/16, EU:C:2017:881, Rn. 31 ff.).