

Downloaded via the EU tax law app / web

Vorläufige Fassung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULIANE KOKOTT

vom 10. Februar 2022(1)

Rechtssache C-596/20

DuoDecad Kft.

gegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Vorabentscheidungsersuchen des Fővárosi Törvényszék [Hauptstädtischer Gerichtshof, Ungarn])

„Vorabentscheidungsersuchen – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Ort der Dienstleistung – Bestimmung des Leistungsempfängers – Einfluss einer möglichen missbräuchlichen Gestaltung zwischen dem Leistungsempfänger und einem Dritten auf den Leistungsort – Neutralitätsgrundsatz – Vermeidung der Doppelbesteuerung – Kooperationspflicht der Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten“

I. Einleitung

1. Dieses Vorabentscheidungsverfahren zeigt die Grenzen der Harmonisierung des Rechts in der Union auf. Auch wenn alle Mitgliedstaaten die zugrunde liegende Richtlinie zutreffend umgesetzt haben, führt ihre Anwendung auf eine grenzüberschreitende Dienstleistung dennoch zu unterschiedlichen Ergebnissen. Sowohl Portugal als auch Ungarn sehen den Ort einer Dienstleistung in ihrem Hoheitsgebiet und reklamieren die Mehrwertsteuer für sich. Es kommt zu einer echten Doppelbesteuerung ein und desselben Umsatzes trotz vollständiger Harmonisierung des Rechts.

2. Dies ist besonders problematisch, da nach dem Konzept der Mehrwertsteuerrichtlinie die involvierten Unternehmen gar nicht die eigentlichen Steuerträger, sondern nur – wie es der Gerichtshof formuliert(2) – Steuereinnahmer für Rechnung des Staates sind. Eigentlich soll die Mehrwertsteuer für das Unternehmen, das diese Steuer lediglich einsammelt, neutral sein. Das geht nur, wenn die Steuer nur einmal erhoben wird. Das setzt wiederum voraus, dass der Ort der Dienstleistung nur in einem Mitgliedstaat liegt. Dies sieht die Mehrwertsteuerrichtlinie grundsätzlich auch so vor. Jedoch muss zugleich ausgeschlossen sein, dass in beiden Mitgliedstaaten rechtskräftig entschieden werden kann, dass der Ort sowohl in dem einen als auch in dem anderen Mitgliedstaat liege. Mit anderen Worten: Es darf keine Qualifikationskonflikte geben.

3. Darüber hinaus wirft dieses Vorabentscheidungsverfahren die Frage der Bestimmung des maßgebenden Leistungsempfängers auf, wenn diesem und einem Dritten eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung vorgeworfen wird. Das hat hier Bedeutung für die zutreffende Bestimmung des Leistungsorts. Denn selbst wenn dieser Vorwurf zutrifft, so stellt sich die Frage, ob ein Vorwurf des Rechtsmissbrauchs im Verhältnis zwischen dem Dritten und dem Leistungsempfänger Auswirkungen auf den Leistenden, d. h. auf den Ort seiner Leistung, haben kann.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

1. *Mehrwertsteuerrichtlinie*

4. Der rechtliche Rahmen ergibt sich aus der Mehrwertsteuerrichtlinie(3) in der für die Streitjahre 2009(4) und 2011(5) geltenden Fassung.

5. Art. 2 Abs. 1 Buchst. c) sieht vor:

„(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt“.

6. Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie lautet:

„(1) Als ‚Dienstleistung‘ gilt jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist.“

7. Art. 28 der Richtlinie bestimmt:

„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.“

8. Die Ortsbestimmungen von Dienstleistungen wurden mit Wirkung zum 1. Januar 2010 geändert,(6) so dass für die beiden Streitjahre unterschiedliche Ortbestimmungen galten.

9. Für das Streitjahr 2009 enthält Art. 43 der Richtlinie folgenden Wortlaut:

„Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung

sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort.“

10. Diese Ortsbestimmung wurde für das Streitjahr 2009 vervollständigt durch Art. 56 Abs. 1 Buchst. k der Mehrwertsteuerrichtlinie:

„(1) Als Ort der folgenden Dienstleistungen, die an außerhalb der Gemeinschaft ansässige Dienstleistungsempfänger oder an Steuerpflichtige, die innerhalb der Gemeinschaft, jedoch außerhalb des Staates des Dienstleistungserbringers ansässig sind, erbracht werden, gilt der Ort, an dem der Dienstleistungsempfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, für welche die Dienstleistung erbracht worden ist, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnsitz oder sein gewöhnlicher Aufenthaltsort:

k) elektronisch erbrachte Dienstleistungen, unter anderem die in Anhang II genannten Dienstleistungen“.

11. Der erwähnte Anhang II („Exemplarisches Verzeichnis elektronisch erbrachter Dienstleistungen im Sinne des Artikels 56 Absatz 1 Buchstabe k“) nennt u. a. „Bereitstellung von Websites, Webhosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen“ sowie „Bereitstellung von Bildern, Texten und Informationen sowie Bereitstellung von Datenbanken“.

12. Art. 196 der Richtlinie regelte die Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger bei einer Dienstleistung eines im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen für das Streitjahr 2009 wie folgt:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der steuerpflichtige Dienstleistungsempfänger im Sinne des Artikels 56 oder der in dem Mitgliedstaat, in dem die Steuer geschuldet wird, für Mehrwertsteuerzwecke erfasste Dienstleistungsempfänger im Sinne der Artikel 44, 47, 50, 53, 54 und 55, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird.“

13. Für das Streitjahr 2011 bestimmt Art. 44 der Richtlinie die Ortsbestimmung bei Dienstleistungen an einen Steuerpflichtigen hingegen wie folgt:

„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.“

14. Art. 196 der Richtlinie (Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger) lautet für das Streitjahr 2011 dementsprechend:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige oder die nicht steuerpflichtige juristische Person mit einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, für den/die eine Dienstleistung nach Artikel 44 erbracht wird, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird.“

2. **Verordnung Nr. 904/2010**

15. Darüber hinaus wird die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer durch die Verordnung (EU) Nr. 904/2010(7) geregelt.

16. Der siebte Erwägungsgrund der Verordnung Nr. 904/2010 lautet:

„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.“

17. In Art. 1 Abs. 1 der Verordnung Nr. 904/2010 heißt es:

„Diese Verordnung regelt die Modalitäten, nach denen die in den Mitgliedstaaten mit der Anwendung der Vorschriften auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer beauftragten zuständigen Behörden untereinander und mit der Kommission zusammenarbeiten, um die Einhaltung dieser Vorschriften zu gewährleisten.“

Zu diesem Zweck werden in dieser Verordnung Regeln und Verfahren festgelegt, 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. Es werden insbesondere die Regeln und Verfahren festgelegt, die es den Mitgliedstaaten ermöglichen, diese Informationen elektronisch zu erfassen und auszutauschen.“

B. Ungarisches Recht

18. Die Mehrwertsteuerrichtlinie wurde durch das Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Gesetz Nr. CXXVII von 2007 über die allgemeine Umsatzsteuer) umgesetzt.

III. Ausgangsverfahren

A. Hintergrund des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens

19. Hintergrund des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens sind die divergierenden Entscheidungen der portugiesischen und ungarischen Finanzbehörden über den Ort von IT-Unterstützungsdienstleistungen eines ungarischen Unternehmens (DuoDecad Kft. – im Folgenden: die Klägerin) an ein portugiesisches Unternehmen (Lalib Gestao e Investimentos LDA – im Folgenden: Lalib).

20. Diese divergierenden Entscheidungen sind letztendlich die Fortsetzung eines offenbar bis heute nicht geklärten Streits über die steuerrechtliche Anerkennung von Lizenzüberlassungen durch ein anderes ungarisches Unternehmen, WebMindLicenses (im Folgenden: WML), an das gleiche portugiesische Unternehmen (Lalib). Dabei handelt es sich um einen Lizenzvertrag, der die Verpachtung von Know-how zum Gegenstand hatte, durch das der Betrieb einer Website ermöglicht wurde, über die interaktive audiovisuelle Dienstleistungen erbracht wurden. Dieser Streit war schon vor Jahren Gegenstand eines Vorabentscheidungsverfahrens vor dem Gerichtshof.⁽⁸⁾

21. In diesem früheren Verfahren fragte ein ungarisches Gericht den Gerichtshof im Wesentlichen, ob dieser Lizenzvertrag zwischen WML und Lalib als rechtsmissbräuchlich zu betrachten sei bzw. welche Kriterien dafür maßgebend seien. Darüber hinaus wurde der Gerichtshof gefragt, ob die Verordnung Nr. 904/2010 dahin auszulegen ist, dass die Steuerbehörde eines Mitgliedstaats, die prüft, ob Leistungen, für die in anderen Mitgliedstaaten

bereits Mehrwertsteuer entrichtet worden ist, auch in ihrem Mitgliedstaat steuerpflichtig sind, verpflichtet ist, an die Steuerbehörden dieser anderen Mitgliedstaaten ein Ersuchen um Zusammenarbeit zu richten.

22. Der Gerichtshof hat daraufhin u. a. geantwortet, dass das vorlegende Gericht sämtliche Umstände des Ausgangsverfahrens zu untersuchen hat, um zu bestimmen, ob dieser Vertrag eine rein künstliche Gestaltung darstellte, durch die verschleiert wurde, dass die betreffende Dienstleistung tatsächlich nicht von der lizenznehmenden Gesellschaft, sondern in Wirklichkeit von der lizenzgebenden Gesellschaft erbracht wurde. Dabei müsse es insbesondere ermitteln, ob die Errichtung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit oder der festen Niederlassung der lizenznehmenden Gesellschaft nicht den Tatsachen entsprach oder ob diese Gesellschaft für die Ausübung der fraglichen wirtschaftlichen Tätigkeit keine geeignete Struktur in Form von Geschäftsräumen, Personal und technischen Mitteln aufwies oder ob sie diese wirtschaftliche Tätigkeit nicht in eigenem Namen und auf eigene Rechnung, in Eigenverantwortung und auf eigenes Risiko ausübte. Darüber hinaus sei an die Steuerbehörden dieser anderen Mitgliedstaaten ein Auskunftersuchen zu richten, wenn ein solches Ersuchen nützlich oder sogar unverzichtbar ist, um festzustellen, dass in dem erstgenannten Mitgliedstaat Mehrwertsteuer verlangt werden kann.

23. Eine solche Auskunft wurde in dem Verfahren zwischen WML und der ungarischen Finanzverwaltung mittlerweile bei den portugiesischen Behörden eingeholt. Diese gehen nach Aussagen der Klägerin davon aus, dass das portugiesische Unternehmen tatsächlich in Portugal niedergelassen sei. Offenbar geht die ungarische Finanzverwaltung jedoch weiterhin davon aus, dass der Vertrag zwischen WML und dem portugiesischen Unternehmen rechtsmissbräuchlich abgeschlossen worden sei. Daher werde die Internetseite allein durch WML betrieben und die damit generierten Umsätze werden von WML aus Ungarn heraus erbracht. Die „logische Folge“ sei, dass auch alle IT-Supportdienstleistungen, die mit dem Betrieb der Internetseite im Zusammenhang standen, ebenfalls nicht an das portugiesische Unternehmen, sondern nur an WML in Ungarn erbracht wurden.

B. Das gerichtliche Ausgangsverfahren

24. Die Klägerin ist ein solches Unternehmen, das IT-Supportdienstleistungen für Betreiber von Internetseiten erbringt. Sie wurde am 8. Oktober 2007 gegründet. Offenbar besteht eine gewisse Verbindung zu WML, die aber aus dem Vorabentscheidungsersuchen nicht hinreichend deutlich wird. Laut der zweiten Frage des vorlegenden Gerichts ist der Eigentümer von WML zugleich der Geschäftsführer und/oder Eigentümer der Klägerin.

25. Die Klägerin beschäftigte Fachleute mit langjähriger Erfahrung und gilt dank eines stabilen technischen Hintergrundes als Marktführerin bei der Übertragung multimedialer Inhalte über das Internet. Wichtigste Kundin der Klägerin war die portugiesische Gesellschaft Lalib, für die sie für die Monate Juli bis Dezember 2009 und für das ganze Kalenderjahr 2011 Rechnungen über Unterstützungs-, Wartungs- und Ausführungsleistungen als Dienstleistungserbringung in Höhe von insgesamt 8 086 829,40 Euro ausstellte.

26. Die portugiesische Gesellschaft Lalib wurde am 16. Februar 1998 nach portugiesischem Recht gegründet, und ihre Haupttätigkeit im geprüften Zeitraum war die elektronische Erbringung von Unterhaltungsdienstleistungen.

27. Die ungarische Steuer- und Zollverwaltung führte bei der Klägerin eine Steuerprüfung durch. Gegenstand der Prüfung war die allgemeine Umsatzsteuer; geprüfter Zeitraum war das zweite Halbjahr 2009 und das gesamte Steuerjahr 2011. Die Steuerbehörde stellte im Ergebnis dieser Überprüfung mit Bescheid vom 10. Februar 2020 eine Steuerdifferenz in Höhe von 458 438

000 Forint (HUF) (ca. 1,25 Mio. Euro) zulasten der Klägerin fest und verpflichtete die Klägerin darüber hinaus zur Zahlung eines Steuerbußgelds in Höhe von 343 823 000 HUF (ca. 1 Mio. Euro) und eines Säumniszuschlags in Höhe von 129 263 000 HUF (ca. 350.000 Euro). Dagegen legte die Klägerin einen Rechtsbehelf ein, der mit Bescheid vom 6. April 2020 zurückgewiesen wurde.

28. Grundlage der Feststellungen der beklagten Steuerverwaltung war, dass die tatsächliche Empfängerin der von der Klägerin an Lalib erbrachten Dienstleistungen nicht Lalib, sondern WML gewesen sei. Aufgrund eines neuen Verfahrens, dass bei WML durchgeführt wurde, sei festgestellt worden, dass die Dienstleistungen mittels der Internetseite nicht von Lalib aus Portugal, sondern von WML in Ungarn erbracht worden seien. Bei dem fraglichen Lizenzvertrag zwischen Lalib und WML habe es sich um einen Scheinvertrag gehandelt.

29. Gegen diesen Bescheid erhob die Klägerin Klage. Sie ist der Auffassung, dass sie, wie viele andere Partnerunternehmen auch, die Unterstützungsleistungen direkt für Lalib und nicht für WML erbracht habe. Was die mit Lalib geschlossenen Verträge angehe, seien weder WML noch der Mehrheitsgesellschafter von WML aufgetreten. Vielmehr habe in dem gegen WML eingeleiteten Verfahren die Direktion für Großsteuerzahler der nationalen Steuer- und Zollbehörde in Ungarn die portugiesische Behörde ersucht, den Sachverhalt zu klären. In ihrer Antwort auf das internationale Ersuchen habe die portugiesische Behörde eindeutig angegeben, dass Lalib in Portugal niedergelassen sei, dass die Gesellschaft im geprüften Zeitraum eine echte wirtschaftliche Tätigkeit auf eigenes Risiko ausgeübt habe und dass sie über alle erforderlichen technischen und personellen Mittel verfügt habe, um die auf internationaler Ebene erworbenen Kenntnisse zu nutzen.

30. Da trotz des bereits durchgeführten Vorabentscheidungsverfahrens der Ort der mittels der Internetseite durchgeführten Umsätze (von Lalib oder WML) durch die portugiesische und ungarische Finanzverwaltung unterschiedlich beurteilt werden und dies Auswirkungen auf den Leistungsort der Umsätze der Klägerin haben könne, hält das für die Klage zuständige Gericht ein erneutes Vorabentscheidungsersuchen für notwendig.

IV. Vorabentscheidungsersuchen und Verfahren vor dem Gerichtshof

31. Vor diesem Hintergrund hat der Fővárosi Törvényszék (Hauptstädtischer Gerichtshof, Ungarn) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden zwei sehr langen Fragen vorgelegt:

1. Sind Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 24 Abs. 1 und Art. 43 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass die auf einer Website verfügbaren Dienste den Endnutzern nicht durch die Erwerberin einer Know-how-Lizenz eine in einem EU-Mitgliedstaat (im Ausgangsverfahren in Portugal) ansässige Gesellschaft erbracht werden und daher diese Gesellschaft nicht Empfängerin der von einer in einem anderen EU-Mitgliedstaat (im Ausgangsverfahren in Ungarn) ansässigen Steuerpflichtigen als Subunternehmerin erbrachten Dienstleistung der technischen Unterstützung für das Know-how sein kann, sondern vielmehr die Steuerpflichtige ihre Dienstleistungen der in dem gleichen anderen Mitgliedstaat ansässigen Lizenzgeberin des Know-hows erbringt, wenn in Bezug auf die Lizenznehmerin folgende Umstände vorliegen:

(a) [Die Lizenznehmerin] verfügte im ersten EU-Mitgliedstaat über angemietete Büroräume, EDV- und sonstige Büroinfrastrukturen, eigenes Personal und über breite Erfahrung auf dem Gebiet des elektronischen Handels sowie über einen Eigentümer mit umfangreichen internationalen Verbindungen und einen im elektronischen Handel qualifizierten Geschäftsführer,

(b) [die Lizenznehmerin] erhielt das Know-how und dessen Aktualisierungen in Bezug auf die

Verfahren für den Betrieb der Websites, kommentierte diese, schlug Änderungen für diese vor und billigte diese,

- (c) die Steuerpflichtige erbrachte auf der Grundlage dieses Know-hows ihre Dienstleistungen für die Lizenznehmerin,
- (d) die Lizenznehmerin erhielt kontinuierlich Berichte über die Leistung der Subunternehmen (insbesondere über den Website Traffic und die von Bankkonten erfolgenden Zahlungen),
- (e) [die Lizenznehmerin] registrierte auf eigenen Namen die die Internet-Verfügbarkeit der Websites sicherstellenden Domänennamen,
- (f) auf den Websites wurde die Lizenznehmerin als Dienstleisterin angegeben,
- (g) [die Lizenznehmerin] ergriff selbst Maßnahmen, um den guten Ruf der Websites zu erhalten,
- (h) [die Lizenznehmerin] schloss die für die Dienstleistungserbringung erforderlichen Mitwirkungs- und Subunternehmensverträge selbst im eigenen Namen ab (insbesondere mit den Banken, die die Kartenzahlungen auf den Websites sicherstellten, mit den auf den Websites verfügbare Inhalte bereitstellenden Akteuren und mit den für die Inhalte werbenden Webmastern),
- (i) [die Lizenznehmerin] verfügte über ein vollständiges System zur Entgegennahme der Einnahmen aus der Erbringung der betreffenden Dienstleistung für Endnutzer, wie z. B. über Bankkonten, über das ausschließliche und uneingeschränkte Verfügungsrecht über die Bankkonten, über eine Endnutzerdatenbank, die es ermöglicht, den Endnutzern Rechnungen über die Dienstleistungserbringung auszustellen, und über eine eigene Abrechnungssoftware,
- (j) [die Lizenznehmerin] gab auf den Websites als physisch präsenten Kundendienst ihren Sitz im ersten Mitgliedstaat an, und
- (k) [die Lizenznehmerin] ist eine Gesellschaft, die sowohl von der Lizenzgeberin als auch von den im Know-how beschriebenen ungarischen Subunternehmen, die bestimmte technische Verfahren umsetzen, unabhängig ist,

sowie unter Berücksichtigung des Umstands, dass erstens auch die Partnerbehörde im ersten Mitgliedstaat als Stelle, die diese objektiven und durch Dritte nachprüfbaren Umstände verifizieren kann, die [vorstehenden Angaben] bestätigte, dass zweitens die Nichtverfügbarkeit eines Zahlungsdienstleisters, der die Annahme von Bankkartenzahlungen auf den Websites sichergestellt hätte, für eine Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats ein objektives Hindernis für die Dienstleistungserbringung von Websites aus einem anderen Mitgliedstaat darstellte, so dass die auf diesen Websites verfügbaren Dienstleistungen nie, weder vor noch nach dem geprüften Zeitraum, von der Gesellschaft des anderen Mitgliedstaats erbracht wurden, und dass drittens die lizenznehmende Gesellschaft und die mit ihr verbundenen Unternehmen insgesamt mit dem Betreiben der Websites einen höheren Gewinn erzielten als die sich aus dem im ersten und im zweiten Mitgliedstaat anwendbaren Umsatzsteuersatz ergebende Steuerdifferenz?

2. Sind Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 24 Abs. 1 und Art. 43 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass die Geberin einer Know-how-Lizenz eine in dem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft den Endnutzern die auf einer Website verfügbaren Dienste erbringt und dadurch Empfängerin der von einer Steuerpflichtigen als Subunternehmerin erbrachten Dienstleistung der technischen Unterstützung für das Know-how ist und die Steuerpflichtige ihre Dienstleistungen somit nicht der in dem ersten Mitgliedstaat ansässigen Lizenznehmerin des Know-hows erbringt, wenn die Lizenzgeberin:

- (a) über eigene Mittel verfügte, die nur aus einem angemieteten Büro und einem von ihrem Geschäftsführer genutzten Computer bestanden,
- (b) neben dem Geschäftsführer und einem einige Stunden pro Woche in Teilzeit beschäftigten Rechtsbeistand keine eigenen Arbeitnehmer beschäftigte,
- (c) neben dem Vertrag über die Entwicklung des Know-hows keine weiteren Verträge hatte,
- (d) die in ihrem Besitz befindlichen Domännennamen auf der Grundlage eines Vertrags mit der Lizenznehmerin von der lizenznehmenden Gesellschaft auf eigenen Namen registrieren ließ,
- (e) zu keinem Zeitpunkt als Erbringerin der in Rede stehenden Dienste gegenüber Dritten aufgetreten ist, insbesondere nicht gegenüber Endnutzern, gegenüber Bankkartenzahlungen auf den Websites sicherstellenden Banken, gegenüber auf den Websites verfügbare Inhalte bereitstellenden Akteuren und gegenüber für die Inhalte werbenden Webmastern,
- (f) zu keinem Zeitpunkt Belege im Zusammenhang mit den auf den Websites verfügbaren Dienstleistungen, mit Ausnahme der Rechnung über die Lizenzgebühren, ausstellte und
- (g) über kein geeignetes System zur Entgegennahme von Einnahmen aus den auf den Websites erbrachten Dienstleistungen (ein entsprechendes Bankkonto und andere Infrastruktur) verfügte, auch unter Berücksichtigung des Umstands, dass es nach dem Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), für sich allein nicht entscheidend ist, dass der Geschäftsführer und alleinige Anteilsinhaber der lizenzgebenden Gesellschaft der Urheber dieses Know-hows war, dass ferner diese Person Einfluss auf bzw. Kontrolle über die Entwicklung und die Nutzung des genannten Know-hows und die Erbringung der auf diesem Know-how beruhenden Dienstleistungen ausübte, und zwar so, dass der Privatperson-Geschäftsführer und Eigentümer der lizenzgebenden Gesellschaft gleichzeitig auch Eigentümer dieser Subunternehmer-Wirtschaftsgesellschaften und somit auch der Geschäftsführer und/oder Eigentümer der Klägerin ist, die bei der Dienstleistungserbringung – bestimmte, für sie vorgesehene Aufgaben wahrnehmend – im Auftrag der Lizenznehmerin als Subunternehmen [beteiligt sind]?

32. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die Klägerin, die Portugiesische Republik, Ungarn und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen. Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung hat der Gerichtshof gemäß Art. 76 Abs. 2 der Verfahrensordnung abgesehen.

V. **Rechtliche Würdigung**

A. **Zu den Vorlagefragen**

33. Die zwei Vorlagefragen sind nur zu verstehen, wenn man sich den Gegenstand des Hauptsacheverfahrens vor Augen führt. In diesem Verfahren streiten sich die Klägerin und die ungarische Finanzverwaltung um den Ort der von der Klägerin an Lalib erbrachten

IT?Dienstleistungen.

34. Der Ort von solchen elektronisch erbrachten Dienstleistungen an einen anderen Steuerpflichtigen liegt – sowohl nach altem Recht (Art. 43 in Verbindung mit Art. 56 Abs. 1 Buchst. k der Mehrwertsteuerrichtlinie in der für 2009 geltenden Fassung) als auch nach neuem Recht (Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie in der für 2011 geltenden Fassung) – an dem Ort, an dem der Empfänger *den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat*. Wenn Lalib der Empfänger der Dienstleistungen wäre, wäre der Ort in Portugal, so dass Portugal zutreffend die Mehrwertsteuer erhoben hätte. Wäre hingegen ein Unternehmen in Ungarn der eigentliche Leistungsempfänger (etwa WML), dann wäre der Ort der IT?Dienstleistungen in Ungarn, so dass Ungarn zutreffend die Mehrwertsteuer verlangt hätte.

35. Bei genauer Betrachtung ist es für die Klägerin irrelevant, wo der Ort ihrer Dienstleistungen liegt, wenn beide in Betracht kommende Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechnigte Unternehmen sind, die den vereinbarten Preis zuzüglich der jeweiligen Mehrwertsteuer bezahlen. Der unterschiedliche Steuersatz zwischen Ungarn und Portugal wirkt sich dann nicht aus. Nicht unerheblich ist für die Klägerin aber, ob der Umsatz einmal – in Ungarn oder Portugal – oder zweimal – in Ungarn und Portugal – zu versteuern ist, da sie die mit einem Leistungsempfänger vereinbarte Vergütung auch nur einmal erhalten wird.

36. Vor diesem Hintergrund betreffen die beiden Vorlagefragen die Auslegung der Vorschriften über den Leistungsort der Mehrwertsteuerrichtlinie, um den unionsrechtlich zutreffenden Ort der von der Klägerin erbrachten Dienstleistungen im konkreten Fall zu bestimmen. Da dieser Ort von dem Sitz des Leistungsempfängers abhängig ist, geht es dem vorlegenden Gericht im Kern um die unionsrechtlich zutreffende Bestimmung des „richtigen“ Leistungsempfängers im vorliegenden (grenzüberschreitenden) Fall, in dem noch eine weitere Finanzverwaltung beteiligt ist, die ein anderes Ergebnis als die erste Finanzverwaltung vertritt („Qualifikationskonflikt“).

37. Da darüber hinaus die Zweifel bezüglich der Bestimmung des richtigen Leistungsempfängers aus der umstrittenen „Missbräuchlichkeit“ der Lizenzüberlassung von WML an Lalib resultieren, stellt das vorlegende Gericht inzident die Frage, ob die (eventuelle) Missbräuchlichkeit der Lizenzüberlassung einen Einfluss auf den Ort einer Leistung eines Dritten haben kann.

38. Ich schlage daher dem Gerichtshof vor, die beiden Fragen erheblich zu kürzen und neu zu formulieren, um dem vorlegenden Gericht eine nützliche Antwort geben zu können.

39. Im Kern möchte das Gericht nämlich wissen, ob die Art. 2, 24, 28 und die Art. 43 ff. unter Berücksichtigung von Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie in der jeweiligen Fassung so auszulegen sind, dass unter den vorliegenden Umständen der zivilrechtliche Vertragspartner, der die Gegenleistung gezahlt hat (hier Lalib), der Leistungsempfänger ist, nach dem sich der Leistungsort richtet. Oder führt das eventuelle Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis zwischen dem Vertragspartner und einem Dritten (hier WML) dazu, dass dieser Dritte als Leistungsempfänger anzusehen ist und sich der Leistungsort nach ihm richtet?

40. Der oben geschilderte besondere Hintergrund der Rechtssache bietet dem Gerichtshof auch die Möglichkeit, zu präzisieren, ob der Neutralitätsgrundsatz der Mehrwertsteuerrichtlinie unter Berücksichtigung der Verordnung Nr. 904/2010 verlangt, dass es bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nur einen einzigen Leistungsort geben darf, oder ob der Steuerpflichtige unter Umständen dem Risiko divergierender Entscheidungen der beiden beteiligten Finanzbehörden und damit einer doppelten Mehrwertbesteuerung ausgesetzt sein kann.

41. Zur Beantwortung der umformulierten Fragen ist zunächst zu klären, wie der

Leistungsempfänger einer Dienstleistung im Mehrwertsteuerrecht zu bestimmen ist (dazu B). Anschließend wird untersucht, ob das Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis zwischen diesem Leistungsempfänger und einem Dritten Einfluss auf den Ort der Dienstleistung des Leistenden haben kann (dazu C). Danach wird auf die Problematik widerstreitender Entscheidungen der Finanzbehörden unterschiedlicher Mitgliedstaaten innerhalb eines harmonisierten Mehrwertsteuersystems eingegangen (dazu D).

B. Zur Bestimmung des Leistungsempfängers im Mehrwertsteuerrecht

42. Die Bestimmung des „richtigen“ Empfängers einer Dienstleistung richtet sich nach allgemeinen Grundsätzen. Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob eine missbräuchliche Praxis vorliegt. Die Bestimmung des richtigen Leistungsempfängers ergibt sich aus der Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie und hat hier Auswirkungen auf den Ort der Dienstleistung. Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis betrifft hingegen die Würdigung des Sachverhalts. Sie hat zur Folge, dass die betroffenen Transaktionen neu definiert werden, so dass auf die Lage abgestellt wird, die ohne diese Transaktionen bestanden hätte.(9)

43. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen ergibt sich jedoch nur, dass die ungarische Finanzverwaltung die vertragliche Gestaltung zwischen WML und Lalib als missbräuchliche Praxis betrachtet, da über diese vertragliche Struktur die Nutzer der Internetseite aus Portugal zu einem niedrigeren Mehrwertsteuersatz als aus Ungarn heraus versorgt werden. Wie sich aus der Stellungnahme der Klägerin ergibt, ist allerdings ein diesbezüglich eingeleitetes Strafverfahren bislang nicht zum Vorwurf einer Steuerhinterziehung gelangt.

44. Dagegen ergibt sich aus dem Vorabentscheidungsersuchen nicht, dass das vorlegende Gericht die vertraglichen Beziehungen zwischen der Klägerin und Lalib als missbräuchliche Praxis ansieht. Dies ist auch nachvollziehbar, denn die Höhe des Mehrwertsteuersatzes ist zwischen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen irrelevant. Sowohl Lalib als auch WML könnten die Mehrwertsteuerbelastung mittels des Vorsteuerabzugs neutralisieren. Insofern ergibt sich aus den Akten nicht, worin der Steuervorteil der Klägerin liegen soll, wenn diese die IT?Unterstützungsdienstleistungen an ein portugiesisches Unternehmen und nicht an ein ungarisches Unternehmen erbringt. Darauf weist Portugal zu Recht hin.

45. Damit stellt sich – worauf Portugal ebenfalls zu Recht hinweist – primär die Frage, wie der Leistungsempfänger (hier der IT?Dienstleistungen der Klägerin) nach den Regelungen der Mehrwertsteuerrichtlinie über den Leistungsort zu bestimmen ist.

46. Nach gefestigter Rechtsprechung sollen mit den Regeln über die Bestimmung des Ortes, an den bei Dienstleistungen steuerlich anzuknüpfen ist, einerseits Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, und andererseits die Nichtbesteuerung von Einnahmen (gemeint sind Umsätze) verhindert werden.(10) Dies bedingt, dass es nur einen Leistungsempfänger einer steuerbaren Dienstleistung im Sinne des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie geben kann.

47. Nach ständiger Rechtsprechung liegt eine steuerbare Dienstleistung im Sinne des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie aber nur dann vor, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Dabei bildet die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Dienstleistung. Dies ist der Fall, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.(11)

48. Zwischen zwei Vertragsparteien, die sich auf die Erbringung und Vergütung einer

Dienstleistung geeinigt haben, liegt normalerweise ein Rechtsverhältnis, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Laut dem Vorabentscheidungsverfahren war dies hier nur zwischen der Klägerin und Lalib der Fall. In dem Vertragsabschluss über die zu erbringenden IT?Unterstützungsleistungen war hingegen WML weder eingebunden noch wurde die Vergütung von WML bezahlt. Folglich ist der zivilrechtliche Vertragspartner in Gestalt von Lalib der Leistungsempfänger, nach dem sich der Ort der Dienstleistung richtet.

49. Diese Auslegung – der Leistungsempfänger ist grundsätzlich derjenige, der Vertragspartner des Leistenden und zur Bezahlung der Gegenleistung verpflichtet ist – wird durch die Regelung des Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestätigt, welche die Ortsbestimmungen vervollständigt.

50. Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht nämlich eine Verlagerung der Steuerschuld von dem Leistenden (hier der Klägerin) auf den unternehmerischen Leistungsempfänger (hier Lalib) vor, wenn eine Dienstleistung von einem nicht im Mitgliedstaat des Empfängers ansässigen Unternehmen erbracht wird. Damit soll – wie der 42. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie verdeutlicht – die Steuererhebung vereinfacht und die Wirksamkeit der Besteuerung sichergestellt werden.(12) Hintergrund für die Steuerschuldverlagerung nach Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist die Tatsache, dass der Mitgliedstaat des Bestimmungsortes Schwierigkeiten bei der Erhebung von Steuern von Unternehmen im Ausland haben würde. Außerdem befreit diese Steuerschuldverlagerung den Leistenden von Registrierungs- und Erklärungspflichten in anderen Mitgliedstaaten.(13)

51. Die Steuerschuldverlagerung macht aus einer indirekten Verbrauchsteuer eine direkte Verbrauchsteuer, die den Leistungsempfänger unmittelbar belastet. Ein solcher Wechsel des Steuerschuldners setzt aber voraus, dass der Leistungsempfänger, der nun neben der Vergütung auch noch die Mehrwertsteuer schuldet, diese Steuerschuld bei der Vereinbarung der Vergütung bzw. spätestens bei der Bezahlung der Vergütung berücksichtigen kann. Dies ist im Grundsatz nur dem Vertragspartner möglich, der aufgrund des erwähnten Rechtsverhältnisses die Gegenleistung schuldet.

52. Im Ergebnis ergibt sich aus einer mit Art. 196 der Mehrwertsteuerrichtlinie abgestimmten Auslegung der Regelungen zur Bestimmung des Leistungsortes, dass grundsätzlich der Vertragspartner des leistenden Unternehmens der Leistungsempfänger ist, nach dem sich der Leistungsort richtet.

C. Der Einfluss des Vorliegens einer missbräuchlichen Praxis zwischen dem eigentlichen Leistungsempfänger und einem Dritten

53. Damit steht fest, dass grundsätzlich der zivilrechtliche Vertragspartner, der die Gegenleistung schuldet, der Leistungsempfänger im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie ist. Zu prüfen ist, ob eine möglicherweise vorliegende missbräuchliche Praxis zwischen dem Leistungsempfänger und einem Dritten (d. h. hier zwischen Lalib und WML) daran etwas ändert.

1. Zur Auffassung der ungarischen Finanzbehörden

54. Dies ist meiner Meinung nach in Übereinstimmung mit der Auffassung von Portugal zu verneinen. Der gegenteilige Standpunkt der ungarischen Finanzbehörden widerspricht dem System der Mehrwertsteuerrichtlinie in seinen Grundlagen. Er geht davon aus, dass aus der missbräuchlichen Praxis zwischen WML und Lalib folge, dass die Internetseite aus Ungarn heraus von WML betrieben werde, so dass die IT-Unterstützungsdienstleistungen auch nur an WML in Ungarn erbracht worden sein könnten. Anders als die Kommission meint, ist die Bestimmung des „richtigen“ Leistungsempfängers der Klägerin jedoch nicht eng damit verbunden, ob der Lizenzvertrag zwischen WML und Lalib als rechtsmissbräuchlich zu beurteilen ist.

55. Nach dieser Logik wären nämlich nicht nur die Leistungen der Klägerin, sondern sämtliche Leistungen, die Lalib – ein existierendes portugiesisches Unternehmen (wenn die portugiesische Antwort auf das ungarische Auskunftsersuchen zutreffend wiedergegeben wurde) – im Zusammenhang mit dem Betrieb der Internetseite bezogen hätte, in Ungarn zu versteuern gewesen; das beträfe auch die Leistungen von sonstigen portugiesischen Dienstleistern. Dass die ungarische Finanzverwaltung – anders als die portugiesische Finanzverwaltung – meint, dass Lalib entweder nicht existiere oder aber mit WML insoweit gleichzusetzen sei, ist dafür jedenfalls keine hinreichende Grundlage.

2. Berücksichtigung der Wertneutralität des Mehrwertsteuerrechts

56. Zum einen ist die Mehrwertsteuerrichtlinie im Grundsatz wertneutral.⁽¹⁴⁾ Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist auf die objektive Natur des betreffenden Umsatzes abzustellen.⁽¹⁵⁾ Dies gilt insbesondere für die Auslegung der Regelungen des Leistungsorts, die – wie es der Gerichtshof zutreffend formuliert – einerseits Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, und andererseits die Nichtbesteuerung von Einnahmen (genauer: von Umsätzen) verhindern sollen.⁽¹⁶⁾ Sie dienen mithin der Aufteilung der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten untereinander.

57. Ob daher der Empfänger einer Autowäsche, also einer Dienstleistung, auch der Eigentümer des Autos ist, das Auto wirksam gemietet oder das Auto gestohlen hat, spielt für die Frage, wer der Leistungsempfänger und wo der Leistungsort ist, keine Rolle. Auch der Dieb, der die Reinigung des gestohlenen Autos in Auftrag gegeben und bezahlt hat, ist und bleibt der Leistungsempfänger, so dass sich der Ort der Dienstleistung nach seiner Person (z. B., ob er Steuerpflichtiger ist oder nicht – vgl. Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie einerseits und Art. 45 andererseits) bestimmt.

3. Berücksichtigung der Perspektive des Leistenden

58. Die oben angeführte Logik der ungarischen Finanzbehörden verkennt überdies die indirekte Besteuerungstechnik der Mehrwertsteuer. Das am Beispiel des Autodiebes erläuterte „Abstraktionsprinzip“ folgt nämlich auch aus der Tatsache, dass der leistende Unternehmer bei der Steuererhebung als verlängerter Arm des Staates wirkt („Steuereinnahmer für Rechnung des Staates“⁽¹⁷⁾). Da er dies nicht freiwillig, sondern kraft gesetzlicher Anordnung tut, könnte man ihn auch als „zwangsverpflichteten Gehilfen des Staates“⁽¹⁸⁾ beschreiben.

59. Dieser Gehilfe des Staates muss aber wissen, wo der Ort der Lieferung oder Dienstleistung liegt, um den richtigen Steuersatz anwenden und die zutreffende Steuer abführen zu können. Hängt der Ort einer Dienstleistung von der Eigenschaft des Leistungsempfängers (z. B., ob er Steuerpflichtiger ist) ab, dann muss der Leistende diese autonom bestimmen können.

60. Seinen Vertragspartner, der aufgrund der vertraglichen Abreden verpflichtet ist, ihm die Gegenleistung (den Preis) zu bezahlen, kann er ermitteln und bestimmen. Auf Umstände, die nur

das Verhältnis des Leistungsempfängers mit Dritten betreffen, hat der Leistende dagegen grundsätzlich weder Einfluss noch Kenntnis. Daher müssen solche Merkmale für die Ortsbestimmung seiner Lieferung oder Dienstleistung grundsätzlich irrelevant sein. Wer der wirkliche Eigentümer eines zu waschenden Autos ist, kann dem Steuerpflichtigen bei der Erbringung seiner Dienstleistung zu Recht gleichgültig sein. Leistungsempfänger ist sein Vertragspartner, und der Leistungsort ist immer derselbe, unabhängig davon, ob das Auto gemietet, gekauft oder gestohlen war.

4. Berücksichtigung der Regelung zum Kommissionsgeschäft

61. Hinzu kommt, dass – wie Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie verdeutlicht – der Leistungsempfänger zwar im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung handeln kann. Folglich ist die Tatsache, dass zum Schluss irgendeine andere Person als der Vertragspartner die Leistung tatsächlich nutzt, mehrwertsteuerrechtlich irrelevant. Auch ein Nichteigentümer, der in eigenem Namen aber für fremde Rechnung (z. B. des Eigentümers) handelt, ist Leistungsempfänger einer Dienstleistung.

62. Entscheidend ist daher, dass Lalib aus dem zugrunde liegenden Rechtsverhältnis zur Zahlung der Gegenleistung für die IT?Unterstützungsdienstleistungen der Klägerin verpflichtet ist. Ob Lalib die Leistungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung oder im eigenen Namen, aber für Rechnung von WML empfangen hat, ist für die Eigenschaft von Lalib als Leistungsempfänger also grundsätzlich unerheblich. Der Ort der IT?Dienstleistungen der Klägerin an Lalib liegt damit in Portugal und ist unabhängig von einer möglichen missbräuchlichen Praxis zwischen WML und Lalib zu beurteilen.

5. Denkbare Ausnahme: Gestaltungsmissbrauch durch alle Beteiligten

63. Etwas anderes mag allenfalls gelten, wenn die gesamte rechtliche Konstruktion zwischen Lalib, WML und der Klägerin als ein einziger großer Gestaltungsmissbrauch zu betrachten wäre. Dies würde es erlauben, die betroffenen Transaktionen neu zu definieren, so dass auf die Lage abgestellt würde, die ohne diese Transaktionen bestanden hätte. Ein solcher Gestaltungsmissbrauch ergibt sich aber nicht aus dem Vorabentscheidungsersuchen.

64. Angesichts des Umstandes, dass alles dafürspricht, dass Lalib tatsächlich existiert, in Portugal tatsächlich ansässig ist, die Rechnungen der Klägerin tatsächlich bezahlt hat und ein mehrwertsteuerrechtlicher Vorteil jedenfalls hinsichtlich der IT?Unterstützungsleistungen nicht erkennbar ist, bestehen daran erhebliche Zweifel. Auch die Kommission scheint davon auszugehen, dass allein Lalib die Endverbraucher mittels der Internetseite versorgt. Letztendlich kann dies aber nur das vorlegende Gericht beurteilen.

6. Zwischenergebnis

65. Der Leistungsempfänger der IT?Dienstleistungen der Klägerin ist ihr Vertragspartner (Lalib). Eine mögliche missbräuchliche Praxis zwischen WML und Lalib hat darauf keine Auswirkungen. Dies gilt jedenfalls, wenn der Vertragsschluss zwischen der Klägerin und Lalib nicht selbst als Teil einer missbräuchlichen Praxis zu beurteilen ist. Dafür liegen dem Gerichtshof aber zum einen keine Anhaltspunkte vor, und zum anderen kann dies nur das vorlegende Gericht beurteilen.

D. Hilfsweise: Zum Umgang mit widerstreitenden Feststellungen der Finanzbehörden unterschiedlicher Mitgliedstaaten im Mehrwertsteuerrecht

1. **Problemdarstellung**

66. Zwar ist der Ort der Dienstleistungen der Klägerin hiermit geklärt. Dennoch verbleibt auch in diesem Verfahren ein dem Mehrwertsteuersystem immanentes Risiko der Doppelbesteuerung. Dieses realisiert sich, wenn das vorliegende Gericht feststellen sollte, dass die gesamte rechtliche Konstruktion zwischen Lalib, WML und der Klägerin als ein einziger Gestaltungsmissbrauch zu betrachten wäre.

67. Ungarn würde von einer Leistung an WML und einem Leistungsort in Ungarn ausgehen und in Ungarn Mehrwertsteuer erheben. Portugal hingegen würde den Sachverhalt wahrscheinlich weiterhin nicht als Gestaltungsmissbrauch würdigen, so dass Leistungsempfänger Lalib wäre und der Leistungsort in Portugal läge. Das würde zur Doppelbesteuerung aufgrund eines Qualifikationskonflikts führen.

68. Dieses möglicherweise eintretende Ergebnis widerspricht dem Gedanken des Neutralitätsgrundsatzes im Mehrwertsteuerrecht. Denn wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, läuft eine Doppelbesteuerung der unternehmerischen Tätigkeiten dem Grundsatz der Steuerneutralität zuwider, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt.(19) Dies bestätigt auch die frühere Rechtsprechung zur drohenden Doppelbesteuerung bei Einfuhren bereits mehrwertsteuerrechtlich vorbelasteter Waren.(20)

69. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergeben sich bereits einige Ansätze, wie eine solche Doppelbesteuerung vermieden werden könnte.

2. **Keine Bindungswirkung der zeitlich ersten Steuerfestsetzung**

70. Insofern hat der Gerichtshof schon zutreffend entschieden, dass der Mitgliedstaat, der die Steuer zuerst festsetzt, den anderen Mitgliedstaat nicht bei der richtigen Anwendung der Mehrwertsteuerrichtlinie bindet.(21) Ein solches „Windhundprinzip“ würde gegen den Gedanken der Ortsvorschriften verstoßen, die eine Zuweisung und Aufteilung des Steueraufkommens zwischen den Mitgliedstaaten bezwecken.

71. Ob bereits aus der Verordnung Nr. 904/2010 folgt, dass die Steuerbehörde eines Mitgliedstaats verpflichtet ist, ein Auskunftersuchen an die Steuerbehörden eines anderen Mitgliedstaats zu richten, wenn ein solches Ersuchen nützlich oder sogar unverzichtbar ist, um festzustellen, dass in dem erstgenannten Mitgliedstaat Mehrwertsteuer verlangt werden kann,(22) kann dabei offenbleiben.

72. Denn stellen die Gerichte eines Mitgliedstaats fest, dass ein und derselbe Umsatz in einem anderen Mitgliedstaat steuerlich unterschiedlich behandelt wird, sind sie – je nachdem, ob ihre Entscheidung selbst noch mit Rechtsmitteln angefochten werden kann – berechtigt oder verpflichtet, den Gerichtshof um Vorabentscheidung zu ersuchen.(23) In diesem Sinne hat hier das vorliegende Gericht den Gerichtshof um die Auslegung der Ortsbestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie ersucht.

3. **Divergierende Auslegung der Bestimmungen zum Leistungsort**

73. Sofern sich der zugrunde liegende Konflikt auf die Auslegung der Ortsbestimmungen bezieht, ist die Lösung einfach. Dieser kann und muss durch die Anrufung des Gerichtshofs gelöst werden. Diese Auslegung des Unionsrechts im Rahmen des Vorabentscheidungsersuchens ist auch für die andere Finanzverwaltung bindend.

74. Sofern Letztere zu diesem Zeitpunkt noch keine abschließende Entscheidung getroffen hat,

verhindert das die Doppelbesteuerung. Liegt bereits eine abschließende Entscheidung vor, die entgegen der Auslegung durch den Gerichtshof eine entsprechende Doppelbesteuerung verursacht, ist diese unionsrechtswidrig. Erweist sich – gegebenenfalls nach einer Vorabentscheidung des Gerichtshofs –, dass die Mehrwertsteuer bereits zu Unrecht in einem anderen Mitgliedstaat entrichtet wurde, hat der Betroffene daher einen Anspruch auf Erstattung der zu viel entrichteten Mehrwertsteuer. Nach ständiger Rechtsprechung ist das Recht auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben hat, eine Folge und eine Ergänzung der Rechte, die dem Einzelnen aus dem Unionsrecht in seiner Auslegung durch den Gerichtshof erwachsen. Der betreffende Mitgliedstaat ist also grundsätzlich verpflichtet, unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene Abgaben zu erstatten.(24)

4. ***Divergierende Würdigung des zugrundeliegenden Sachverhalts***

75. Sofern sich jedoch der Konflikt nicht auf eine divergierende Auslegung des Unionsrechts, sondern eine divergierende Würdigung des Sachverhalts (z. B. das Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis) bezieht, führt der oben ausgeführte Weg nicht weiter. Denn die Anwendung des Unionsrechts auf den konkreten Sachverhalt ist die Aufgabe der nationalen Gerichte. Deren Entscheidungen sind nicht für die Finanzverwaltungen der anderen Mitgliedstaaten bindend, so dass die Gefahr der Doppelbesteuerung fortbesteht.

76. Diese Doppelbesteuerung widerspricht den Zielen der Mehrwertsteuerrichtlinie (siehe oben, Nr. 68). Zwar hat der Gerichtshof im Ertragsteuerrecht entschieden, dass die Mitgliedstaaten in Ermangelung einer Harmonisierung auf Unionsebene nicht verpflichtet sind, ihr eigenes Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen, um Doppelbesteuerungen zu beseitigen.(25) Dies betrifft aber die Doppelbesteuerung aufgrund des nicht harmonisierten Ertragsteuerrechts und folgt aus der insofern verbliebenen Gesetzgebungskompetenz der Mitgliedstaaten. Für das Mehrwertsteuerrecht greift dieses Argument nicht.

77. Eine auf das Unionsrecht (hier die Mehrwertsteuerrichtlinie) gestützte doppelte Besteuerung tangiert zudem die Grundrechte des Steuerpflichtigen (siehe Art. 15, 16 und 17 der Charta) bei der Durchführung des Rechts der Union.(26) Darüber hinaus würde eine doppelte Mehrwertbesteuerung grenzüberschreitender Lieferungen und Dienstleistungen die Warenverkehrs- und Dienstleistungsfreiheit beeinträchtigen.

78. Die somit binnenmarktwidrige Doppelbesteuerung ließe sich letztlich nur vermeiden, wenn der Gerichtshof in dieser besonderen Situation – Doppelbesteuerung durch zwei Mitgliedstaaten aufgrund eines mehrwertsteuerrechtlichen Qualifikationskonfliktes in einem grenzüberschreitenden Fall – ausnahmsweise selbst feststellt, wie der Sachverhalt zu würdigen ist, mithin dann hier, ob ein Missbrauch vorliegt.

79. Als einzige Autorität, die für die beteiligten Mitgliedstaaten verbindlich entscheiden und damit eine Doppelbesteuerung effektiv verhindern kann, hat der Gerichtshof in einer ähnlichen Konstellation bereits de facto eine eigene Sachverhaltswürdigung vorgenommen. So lag z. B. in der Rechtssache Auto Lease Holland eine unterschiedliche Sachverhaltswürdigung in zwei Mitgliedstaaten zugrunde, wie das vorlegende Gericht in dem dortigen Verfahren explizit betonte.(27) Dennoch beantwortete der Gerichtshof die Vorlagefrage und entschied, dass „Artikel 5 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass in einem Fall, in dem ein Leasingnehmer das geleaste Fahrzeug im Namen und für Rechnung des Leasinggebers bei Tankstellen betankt, keine Kraftstofflieferung des Leasinggebers an den Leasingnehmer vorliegt.“(28) Dies war nichts anderes als die vom vorlegenden Gericht erbetene Sachverhaltswürdigung durch den Gerichtshof.

80. Um jedoch zu berücksichtigen, dass die Würdigung des Sachverhalts prinzipiell Aufgabe des nationalen Gerichts ist und die Mitgliedstaaten mit der Verordnung Nr. 904/2010 über Möglichkeiten des Informationsaustausches und mit dem Mehrwertsteuerausschuss (Art. 398 der Mehrwertsteuerrichtlinie) über Möglichkeiten einer Einigung verfügen, könnte der Gerichtshof die Beantwortung solcher Vorlagefragen davon abhängig machen, dass in der Regel diese anderen Möglichkeiten zuvor ausgeschöpft wurden.

VI. Ergebnis

81. Somit schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt auf die Vorlagefragen des Fővárosi Törvényszék (Hauptstädtischer Gerichtshof, Ungarn) zu antworten:

1. Der für die Bestimmung des Leistungsortes maßgebende Leistungsempfänger ist aus Sicht des Leistenden nach Maßgabe des zugrunde liegenden Rechtsverhältnisses zu bestimmen, aus dem sich ergibt, wer den Aufwand für die empfangene Leistung zu tragen hat. Ein Vorwurf eines Rechtsmissbrauchs, der sich nur auf den Leistungsempfänger und einen Dritten bezieht, ist für die Bestimmung des Leistungsempfängers und des Leistungsortes irrelevant.

2. Der Neutralitätsgrundsatz der Mehrwertsteuerrichtlinie und die Verordnung Nr. 904/2010 stehen unter Berücksichtigung der Charta der Grundrechte und der Grundfreiheiten einer doppelten Mehrwertbesteuerung ein und desselben Umsatzes durch mehrere Mitgliedstaaten entgegen. Beruht diese Doppelbesteuerung auf einer unterschiedlichen Sachverhaltswürdigung und kommen die Mitgliedstaaten nicht zu einer abgestimmten Lösung, darf bzw. muss das nationale Gericht den Gerichtshof um eine solche ersuchen.

1 Originalsprache: Deutsch.

2 Vgl. dazu nur Urteile 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).

3 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 (ABl. 2006, L 347, S. 1).

4 In der insoweit zuletzt durch die Richtlinie 2009/69/EG des Rates vom 25. Juni 2009 (ABl. 2009, L 175, S. 12) geänderten Fassung.

5 In der insoweit zuletzt durch die Richtlinie 2010/88/EU des Rates vom 7. Dezember 2010 (ABl. 2010, L 326, S. 1) geänderten Fassung.

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

7 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).

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

9 Urteile vom 22. November 2017, Cussens u. a. (C-251/16, EU:C:2017:881, Rn. 46), vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 52), und Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax u. a. (C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 98).

10 Urteil vom 16. Oktober 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 42), und vom 26.

Januar 2012, ADV Allround (C?218/10, EU:C:2012:35, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung). In diesem Sinne auch Urteil vom 18. Juni 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, Rn. 42).

11 Urteil vom 16. September 2021, Balgarska natsionalna televizija (C?21/20, EU:C:2021:743, Rn. 31). Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. November 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C?295/17, EU:C:2018:942, Rn. 39), und vom 22. Juni 2016, ?eský rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:470, Rn. 21 und 22).

12 In diesem Sinne bereits Urteile vom 26. April 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302, Rn. 24), und vom 13. Juni 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C?125/12, EU:C:2013:392, Rn. 28), jeweils zu Art. 199 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

13 Urteil vom 6. Oktober 2011, Stoppelkamp (C?421/10, EU:C:2011:640, Rn. 33), noch zu Art. 21 Abs. 1 Buchst. b der Sechsten EG-Richtlinie.

14 Urteile vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling (C?439/04 und C?440/04, EU:C:2006:446, Rn. 50 – der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbiete eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften), vom 29. Juni 2000, Salumets u. a. (C?455/98, EU:C:2000:352, Rn. 19), und vom 29. Juni 1999, Coffeeshop „Siberië“ (C?158/98, EU:C:1999:334, Rn. 14 und 21). Zu den Ausnahmen siehe Urteile vom 6. Dezember 1990, Witzemann (C?343/89, EU:C:1990:445), und vom 5. Juli 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, EU:C:1988:360, Rn. 20).

15 Urteile vom 21. Februar 2013, Žamberk (C?18/12, EU:C:2013:95, Rn. 36), vom 27. September 2007, Teleos u. a. (C?409/04, EU:C:2007:548, Rn. 39), vom 9. Oktober 2001, Cantor Fitzgerald International (C?108/99, EU:C:2001:526, Rn. 33), und vom 6. April 1995, BLP Group (C?4/94, EU:C:1995:107, Rn. 24).

16 Urteile vom 16. Oktober 2014, Welmory (C?605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 42), und vom 26. Januar 2012, ADV Allround (C?218/10, EU:C:2012:35, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung). In diesem Sinne auch Urteil vom 18. Juni 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, Rn. 42).

17 Vgl. dazu nur Urteile 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).

18 Vgl. Stadie, H., Umsatzsteuerrecht, 2005, Rz. 1.18.

19 Urteil vom 23. April 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, Rn. 46), vom 17. Mai 2001, Fischer und Brandenstein (C?322/99 und C?323/99, EU:C:2001:280, Rn. 76), vom 8. März 2001, Bakcsi (C?415/98, EU:C:2001:136, Rn. 46), und vom 25. Mai 1993, Mohsche (C?193/91, EU:C:1993:203, Rn. 9).

20 Urteil vom 5. Mai 1982, Schul Douane Expeditieur (15/81, EU:C:1982:135, Tenor 2); ähnlich auch Urteil vom 6. Juli 1988, Ledoux (127/86, EU:C:1988:366, Rn. 20).

21 Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, Rn. 54), bestätigt durch Urteil vom 18. Juni 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, Rn. 53). In diese Richtung geht auch das Urteil vom 5. Juli 2018, Marcandi (C?544/16, EU:C:2018:540, Rn. 65).

22 So Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, Rn. 59);

anders hingegen Urteil vom 18. Juni 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, Rn. 48).

23 Urteil vom 18. Juni 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, Rn. 51), und vom 5. Juli 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, Rn. 64 und 66), und vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 59).

24 Vgl. Urteil vom 18. Juni 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, Rn. 52), und vom 14. Juni 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, Rn. 29 und 30 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Urteile vom 26. Mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, Rn. 47), vom 8. Dezember 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, Rn. 39), und vom 12. Februar 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, Rn. 31).

26 Diese in Art. 51 Abs. 1 der Charta enthaltene Voraussetzung wird vom Gerichtshof bekanntlich sehr weit verstanden – vgl. nur das Urteil vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 25 ff.).

27 Bundesfinanzhof, Beschluss vom 22. Februar 2001 – V R 26/00, UR 2001, 305, Rn. 54 und 56.

28 Urteil vom 6. Februar 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, Rn. 37). Ähnlich auch das Urteil vom 5. Juli 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, Rn. 49), dem eine unterschiedliche Beurteilung der Ausgabe von „Guthabepunkten“ in den Mitgliedstaaten zugrunde lag.