Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTS (Fünfte Kammer in der Besetzung mit fünf Richtern)

8. Juli 2026 *

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Bestellter Steuervertreter, der die Mehrwertsteuer schuldet – Art. 204 der Richtlinie 2006/112/EG – Gesamtschuldnerische Haftung – Art. 205 der Richtlinie 2006/112 – Nationale Regelung, die den Steuervertreter als Schuldner der Mehrwertsteuer bestimmt und seine gesamtschuldnerische Haftung vorsieht – Verhältnismäßigkeit“

In der Rechtssache T-356/25 [Rapera] [i]

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Verwaltungsgericht Thessaloniki, Griechenland) mit Entscheidung vom 6. Mai 2025, beim Gerichtshof eingegangen am 8. Mai 2025, in dem Verfahren

AY

gegen

Anexartiti Archi Dimosion Esodon

erlässt

DAS GERICHT (Fünfte Kammer in der Besetzung mit fünf Richtern)

unter Mitwirkung des Präsidenten S. Papasavvas, des Richters M. Sampol Pucurull (Berichterstatter), der Richterin T. Pynnä, des Richters J. Laitenberger und der Richterin M. Stancu,

Generalanwalt: J. Martín y Pérez de Nanclares,

Kanzlerin: S. Spyropoulos, Verwaltungsrätin,

aufgrund der am 3. Juni 2025 gemäß Art. 50b Abs. 3 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union erfolgten Weiterleitung des Vorabentscheidungsersuchens vom Gerichtshof an das Gericht,

in Anbetracht des Sachgebiets nach Art. 50b Abs. 1 Buchst. a der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union und des Nichtvorliegens einer eigenständigen Auslegungsfrage im Sinne von Art. 50b Abs. 2 der Satzung,

* Verfahrenssprache: Griechisch.

[i] Die vorliegende Rechtssache ist mit einem fiktiven Namen bezeichnet, der nicht dem echten Namen eines Verfahrensbeteiligten entspricht.

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

auf die mündliche Verhandlung vom 25. Februar 2026,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– von AY, vertreten durch D. Finokaliotis und A. Finokalioti, Dikigoroi,

– der griechischen Regierung, vertreten durch E.-E. Krompa, I. Kotsoni und M. Tassopoulou als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch N. Athanasiadou und P. Carlin als Bevollmächtigte,

aufgrund der nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Entscheidung, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 204 und 205 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie (EU) 2019/1995 des Rates vom 21. November 2019 (ABl. 2019, L 310, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sowie des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen AY, einer in Griechenland ansässigen Zollagentin, und der Anexartiti Archi Dimosion Esodon (Unabhängige Behörde für öffentliche Einnahmen, Griechenland, im Folgenden: AADE) über Sicherungsmaßnahmen, die gegenüber AY wegen der Zahlung der in diesem Mitgliedstaat von O, einer Gesellschaft mit Sitz in Italien, geschuldeten Mehrwertsteuer ergriffen wurden.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 204 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„(1) Ist der Steuerschuldner gemäß den Artikeln 193 bis 197 sowie 199 und 200 ein Steuerpflichtiger, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, können die Mitgliedstaaten ihm gestatten, einen Steuervertreter zu bestellen, der die Steuer schuldet.

Wird der steuerpflichtige Umsatz von einem Steuerpflichtigen bewirkt, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, und besteht mit dem Staat, in dem dieser Steuerpflichtige seinen Sitz oder eine feste Niederlassung hat, keine Rechtsvereinbarung über Amtshilfe, deren Anwendungsbereich mit dem der Richtlinie

76/308/EWG sowie der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 vergleichbar ist, können die Mitgliedstaaten Vorkehrungen treffen, nach denen ein von dem nicht in ihrem Gebiet ansässigen Steuerpflichtigen bestellter Steuervertreter die Steuer schuldet.

Die Mitgliedstaaten dürfen die Option nach Unterabsatz 2 jedoch nicht auf Steuerpflichtige im Sinne des Artikels 358a Nummer 1 anwenden, die sich für die Anwendung der Sonderregelung für von nicht in der Gemeinschaft ansässigen Steuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen entschieden haben.

(2) Die Wahlmöglichkeit nach Absatz 1 Unterabsatz 1 unterliegt den von den einzelnen Mitgliedstaaten festgelegten Voraussetzungen und Modalitäten.“

4 Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„In den in den Artikeln 193 bis 200 sowie 202, 203 und 204 genannten Fällen können die Mitgliedstaaten bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat.“

5 In Art. 213 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„Jeder Steuerpflichtige hat die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung seiner Tätigkeit als Steuerpflichtiger anzuzeigen.

…“

6 Art. 214 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, damit folgende Personen jeweils eine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erhalten:

a) jeder Steuerpflichtige, der in ihrem jeweiligen Gebiet Lieferungen von Gegenständen bewirkt oder Dienstleistungen erbringt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht …;

b) jeder Steuerpflichtige und jede nichtsteuerpflichtige juristische Person, der bzw. die … der Mehrwertsteuer unterliegende innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen bewirkt;

…“

Griechisches Recht

7 Der Nomos 2859/2000 – Kyrosi Kodika Forou Prostithemenis Axias (Gesetz 2859/2000 über das Mehrwertsteuergesetzbuch) (FEK A’ 248) in seiner zur Zeit des Sachverhalts geltenden Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetzbuch) enthielt einen Art. 35 („Steuerschuldner“). In dessen Abs. 1 hieß es:

„Steuerschuldner für die Lieferung von Gegenständen, den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen sind:

a) der im Inland ansässige Steuerpflichtige für die von ihm bewirkten Umsätze, bei denen der Ort der Besteuerung im Inland liegt …;

b) ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Steuerpflichtiger für die von ihm bewirkten Umsätze, bei denen der Ort der Besteuerung im Inland liegt, mit Ausnahme der unter den Buchstaben e, f und h genannten Umsätze und vorbehaltlich der Tatsache, dass er keinen Steuervertreter gemäß Art. 36 Abs. 4 Buchst. e bestellt hat;

c) der Steuervertreter des außerhalb Griechenlands ansässigen Steuerpflichtigen für die von diesem bewirkten Umsätze, bei denen der Ort der Besteuerung im Inland liegt, mit Ausnahme der in den Buchstaben e, f und h genannten Umsätze;

d) …

e) sofern er Steuerpflichtiger ist, der Empfänger der Gegenstände für folgende Umsätze: …;

f) sofern er Steuerpflichtiger oder eine nicht steuerpflichtige juristische Person ist, der Empfänger der Dienstleistungen …;

g) der im Inland ansässige Empfänger von Gegenständen und Dienstleistungen in Bezug auf Umsätze, für die der Steuerpflichtige grundsätzlich der Steuervertreter gemäß Buchstabe c ist und für die kein Steuervertreter gemäß Artikel 36 Absatz 4 Buchstabe d bestellt wurde;

h) in allen anderen Fällen der im Inland ansässige Empfänger der Gegenstände und Dienstleistungen …“

8 Art. 36 („Pflichten der Steuerpflichtigen“) Abs. 4 Buchst. d und e sowie Abs. 7 Buchst. d des Mehrwertsteuergesetzbuchs bestimmte:

„(4) Der Steuerpflichtige ist ferner verpflichtet, …

d) wenn er nicht im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat ständig ansässig ist, vor der Bewirkung steuerbarer Umsätze im Inland einen Steuervertreter zu bestellen, der für diese Umsätze gemäß Artikel 35 die Steuer schuldet. Die Bestellung des Steuervertreters erfolgt durch Übermittlung einer Abschrift der entsprechenden Vollmacht an den Leiter des für die Einkommensteuer des Steuervertreters zuständigen Finanzamts. Diese Abschrift muss von der griechischen Konsularbehörde des Ortes, an dem der Steuerpflichtige ansässig ist, oder von der gemäß dem Haager Übereinkommen vom 5. Oktober 1961 für Visa bezeichneten Behörde mit einem Sichtvermerk versehen werden.

e) Steuerpflichtige, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig sind und nicht über eine Niederlassung in Griechenland verfügen, können ebenfalls einen Steuervertreter im Sinne von Buchst. d bestellen. In diesem Fall ist der Steuervertreter nicht verpflichtet, Aufzeichnungen zu führen und Angaben zu den von seinem Auftraggeber getätigten Umsätzen zu machen.

…

(7) Die in diesem Artikel festgelegten Verpflichtungen gelten gegebenenfalls auch für folgende Personen:

…

d) den Steuervertreter, wenn er gemäß Artikel 35 als Steuerschuldner bestimmt ist.“

9 Art. 55 („Gesamtschuldnerische Haftung für die Zahlung der Steuer“) des Mehrwertsteuergesetzbuchs sah vor:

„Für die Zahlung der geschuldeten Steuer haften gesamtschuldnerisch mit dem Steuerschuldner

a) die in Artikel 36 Absatz 7 genannten Personen und …

…

d) ein Nichtsteuerpflichtiger, wenn er Gegenstände oder Dienstleistungen erhält, für die der im Ausland ansässige Steuerpflichtige oder sein Steuervertreter gemäß Artikel 35 als Steuerschuldner bestimmt ist.“

10 Art. 8 („Steuerlicher Vertreter und Steuervertreter“) des Nomos 5104/2024 – Kodikas forologikis diadikasias … (Gesetz 5104/2024 über die Steuerverfahrensordnung …) (FEK A’ 58, im Folgenden: Steuerverfahrensordnung) bestimmt:

„(1) Ein gebietsfremder Steuerpflichtiger kann eine in Griechenland steuerlich ansässige natürliche oder juristische Person als steuerlichen Vertreter für die Erfüllung der sich aus dem Gesetz ergebenden formalen Verpflichtungen bestellen, an den sämtliche den Steuerpflichtigen betreffenden Schreiben zu richten sind.

(2) Insbesondere für Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer und der Steuer auf Versicherungsprämien ist Art. 36 Abs. 4 Buchst. d des Mehrwertsteuergesetzbuchs (Gesetz 2859/2000, FEK A’ 248) über die Bestellung eines Steuervertreters anwendbar.

(3) Die zum steuerlichen Vertreter bestellte Person haftet nicht für die Erfüllung oder Nichterfüllung der steuerlichen Pflichten des Steuerpflichtigen.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

11 AY ist als Zollagentin tätig und in Griechenland als Steuervertreterin von O, einer Gesellschaft mit Sitz in Italien, eingetragen. Ausweislich einer im Register des zuständigen Finanzamts hinterlegten Sondervollmacht aus dem Jahr 2022 wurde AY als „steuerliche Vertreterin“ von O in Griechenland bestellt. Ihre Aufgaben bestehen in der „steuerliche[n] Vertretung der Gesellschaft“ vor den Zoll- und Steuerbehörden, in der „Einreichung der regelmäßigen Mehrwertsteuererklärungen“, in der „Zahlung der von den Zoll- und Steuerbehörden festgesetzten Beträge durch die Gesellschaft und im Namen der Gesellschaft“ sowie in der „Erfüllung von Zollformalitäten jeglicher Art im Zusammenhang mit der Zollabfertigung der Ladungen im Namen der Gesellschaft bei den Zollämtern des Landes durch Unterzeichnung der erforderlichen Dokumente“.

12 O verfügt über eine italienische Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer und über eine griechische Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer. Ihre Haupttätigkeit besteht im Vertrieb von Zellulose, einem Rohstoff für die Herstellung von Toilettenpapier. Zu diesem Zweck lagert die Gesellschaft Waren aus Finnland in verschiedenen Lagerstätten im griechischen Hoheitsgebiet.

13 Im Jahr 2023 führte die AADE eine Überprüfung betreffend die Steuerjahre 2020 bis 2022 durch. Diese Überprüfung betraf zum einen die von O unter ihrer griechischen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer an Kunden mit Sitz in Bulgarien und Italien getätigten innergemeinschaftlichen Lieferungen und zum anderen die unter ihrer italienischen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer an Kunden mit Sitz in Griechenland getätigten innergemeinschaftlichen Lieferungen.

14 Am Ende der Überprüfung stellte die AADE fest, dass die griechische Niederlassung von O es versäumt habe, Mehrwertsteuer in Höhe von insgesamt 3 344 061,47 Euro abzuführen.

15 Vor diesem Hintergrund erließ die AADE gegen O und AY in ihrer Eigenschaft als Steuervertreterin dieser Gesellschaft eine Entscheidung, mit der zum Schutz des öffentlichen Interesses sofortige und dringliche Sicherungsmaßnahmen angeordnet wurden, die insbesondere darin bestanden, einen Teil ihrer Einlagen bei Kreditinstituten in Griechenland einzufrieren.

16 Gegen diese Entscheidung erhob AY eine Nichtigkeitsklage beim Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Verwaltungsgericht Thessaloniki, Griechenland), dem vorlegenden Gericht.

17 Zur Stützung ihrer Klage bestreitet AY ihre Eintragung als Steuervertreterin von O sowie die Begründung ihrer gesamtschuldnerischen Haftung für die Steuerschulden dieser Gesellschaft. Sie macht insbesondere geltend, dass sie lediglich die Mehrwertsteuererklärungen in Bezug auf die von O unter ihrer griechischen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer bewirkten Umsätze eingereicht und die entsprechende Steuer entrichtet habe, dass sie aber weder Aufzeichnungen führe noch Verträge für diese Gesellschaft schließe, dass sie keine Kenntnis von den von O bewirkten Umsätzen habe und dass sie nicht mit dem Transport der betreffenden Waren oder der Bezahlung der Lieferanten betraut sei.

18 Die AADE macht geltend, dass AY in ihrer Eigenschaft als Steuervertreterin von O gesamtschuldnerisch für die Erfüllung der Pflichten dieser Gesellschaft auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer hafte, und zwar sowohl nach Art. 35 Abs. 1 Buchst. c des Mehrwertsteuergesetzbuchs, der die Eigenschaft der Steuervertreter von außerhalb Griechenlands ansässigen Steuerpflichtigen als Steuerschuldner betreffe, als auch nach Art. 55 des Mehrwertsteuergesetzbuchs, der Personen betreffe, die mit dem Steuerschuldner gesamtschuldnerisch für die Zahlung der Steuer hafteten. Daher seien gegen AY zu Recht Sicherungsmaßnahmen verhängt worden.

19 In diesem Zusammenhang stellt sich das vorlegende Gericht die Frage, ob die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie, insbesondere ihr Art. 205, in Anbetracht der Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere der Urteile vom 20. Mai 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), und vom 12. Mai 2022, U. I. (Indirekter Zollvertreter) (C-714/20, EU:C:2022:374), dahin auszulegen sind, dass sie es erlauben, eine gesamtschuldnerische Haftung für die Zahlung der für innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen geschuldeten Mehrwertsteuer einer Person gegenüber einzuführen, die lediglich die entsprechenden Mehrwertsteuererklärungen einreicht und die geschuldete Steuer entrichtet, ohne Aufzeichnungen zu führen oder Angaben zu den von ihrem Auftraggeber getätigten Umsätzen zu machen.

20 Außerdem fragt sich das vorlegende Gericht, unter welchen Voraussetzungen der Steuervertreter eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Mehrwertsteuerpflichtigen als Steuerschuldner im Sinne von Art. 204 der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden kann, insbesondere wenn

weder der Steuerbehörde noch dem zuständigen Gericht die Möglichkeit eingeräumt wird, zu prüfen, ob dieser Vertreter tatsächlich an der wirtschaftlichen Tätigkeit des von ihm vertretenen Steuerpflichtigen beteiligt ist.

21 Schließlich hält es das vorlegende Gericht für erforderlich, zur Beurteilung der Frage, ob die von der AADE angewandten nationalen Bestimmungen den Anforderungen von Klarheit und Bestimmtheit genügen und mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit im Einklang stehen, festzustellen, ob Art. 204 Abs. 1 und Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass eine Person gleichzeitig nach diesen beiden Bestimmungen für die Zahlung der Mehrwertsteuer haften kann.

22 Unter diesen Umständen hat das Dioikitiko Protodikeio Thessalonikis (Verwaltungsgericht Thessaloniki) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Rechtsvorschrift wie Art. 55 Buchst. d des Mehrwertsteuergesetzbuchs entgegenstehen, nach der eine Person gesamtschuldnerisch für die Zahlung der Mehrwertsteuer haftet, die (unabhängig von ihrer im nationalen Recht erfolgten Bezeichnung als „Steuervertreter“ oder „steuerlicher Vertreter“) nicht verpflichtet ist, Aufzeichnungen zu führen oder Angaben zu den Umsätzen ihres Auftraggebers, nämlich eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen, zu machen, und auch weder solche Aufzeichnungen führt noch die vorgenannten Angaben macht, sondern lediglich die entsprechenden Mehrwertsteuererklärungen abgibt, wenn die in Rede stehende nationale Vorschrift der Steuerbehörde und damit auch dem zuständigen Gericht keine Möglichkeit einräumt, zu prüfen, ob die betreffende Person i) an der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen beteiligt ist oder nicht, ii) wusste oder hätte wissen müssen, dass die Steuer für den betreffenden, einen früheren oder nachfolgenden Umsatz nicht gezahlt werden würde, und iii) in gutem Glauben gehandelt und im Rahmen ihrer Möglichkeiten alle angemessenen Maßnahmen ergriffen hat?

2. Kann nach Art. 204 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Steuervertreter eines Mehrwertsteuerpflichtigen, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, als Steuerschuldner haftbar gemacht werden, wenn er nicht an der Tätigkeit des Steuerpflichtigen beteiligt ist? Steht diese Bestimmung einer nationalen Vorschrift wie Art. 35 Abs. 1 Buchst. c des Mehrwertsteuergesetzbuchs entgegen, nach der der Steuervertreter automatisch als Steuerschuldner gilt, ohne dass der Steuerbehörde und damit auch dem zuständigen Gericht die Möglichkeit eingeräumt wird, zu prüfen, ob die betreffende Person an der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen beteiligt ist oder nicht?

3. Fällt die Antwort auf die vorstehenden Fragen unterschiedlich aus, je nachdem, ob die Transaktion, für die die Mehrwertsteuer geschuldet wird, mit der Steueridentifikationsnummer des Mitgliedstaats durchgeführt wird, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, oder ob sie mit der Steueridentifikationsnummer des Mitgliedstaats durchgeführt wird, in dem die Steuer geschuldet wird?

4. Sind Art. 204 Abs. 1 und Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass eine Person gleichzeitig nach diesen beiden Bestimmungen haften kann, d. h. als Steuerschuldner nach Art. 204 Abs. 1 und als Gesamtschuldner nach Art. 205?

Zu den Vorlagefragen

Vorbemerkungen

23 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen auf unterschiedlichen Prämissen beruhen.

24 Die erste Frage beruht nämlich auf der Prämisse, dass AY nicht Steuerschuldner im Sinne von Art. 204 Abs. 1 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist. Die zweite und die vierte Frage gehen hingegen von der Prämisse aus, dass AY als Steuerschuldner im Sinne dieser Bestimmung einzustufen ist. Bei der dritten Frage zieht das vorlegende Gericht beide Situationen alternativ in Betracht.

25 Aus dem Vorabentscheidungsersuchen und den Erörterungen in der mündlichen Verhandlung geht hervor, dass AY geltend macht, weder die Steuervertreterin von O zu sein noch gesamtschuldnerisch für deren Schulden zu haften.

26 Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass es im Rahmen der Aufteilung der Zuständigkeiten zwischen den Gerichten der Europäischen Union und den nationalen Gerichten zwar grundsätzlich Sache des nationalen Gerichts ist, zu prüfen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen für die Anwendung einer Unionsrechtsnorm erfüllt sind. Das im Wege der Vorabentscheidung angerufene Unionsgericht kann jedoch Klarstellungen vornehmen, um dem nationalen Gericht eine Richtschnur für seine Auslegung zu geben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. Juni 2025, Makeleio und Zougla, C-555/23 und C-556/23, EU:C:2025:484, Rn. 37 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

27 Daher ist es Sache des Gerichts, dem vorlegenden Gericht die erforderlichen Hinweise zur Auslegung des Begriffs „bestellter Steuervertreter, der die Steuer schuldet“ im Sinne von Art. 204 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu geben.

28 In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie keine allgemeine Definition des Begriffs „Steuervertreter“ enthält. Aus Art. 204 Abs. 1 dieser Richtlinie geht jedoch hervor, dass sie speziell die bestellten Steuervertreter betrifft, die die Mehrwertsteuer schulden.

29 Somit unterscheiden sich die bestellten Steuervertreter, die die Steuer schulden, im Sinne von Art. 204 der Mehrwertsteuerrichtlinie von anderen Mittelspersonen, wie etwa den Steuervertretern, die lediglich als Mittelspersonen tätig sind, dadurch, dass sie die Eigenschaft als Mehrwertsteuerpflichtiger für Rechnung ihres Auftraggebers übernehmen. Die Mehrwertsteuerrichtlinie stellt zwar keine Kriterien auf, anhand deren ein Steuervertreter u. a. nach Maßgabe der Art der für seinen Auftraggeber ausgeübten Tätigkeiten als Steuerschuldner eingestuft werden kann, sie verbietet es aber auch nicht, dass nationale Rechtsvorschriften vorsehen können, dass diese Einstufung auf einer Beurteilung der Art dieser Tätigkeiten beruht. Es ist nämlich Sache der Mitgliedstaaten, die Voraussetzungen und Modalitäten einer solchen Bestellung festzulegen, was zwangsläufig bedeutet, dass ihr Anwendungsbereich in deren nationalen Rechtsvorschriften festgelegt wird. Diese Bestellung ist jedoch unter Beachtung des Unionsrechts und insbesondere der allgemeinen Grundsätze des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems vorzunehmen.

30 In Anbetracht der oben in den Randnummern 28 und 29 dargelegten Erwägungen ist es Sache des vorlegenden Gerichts, zu beurteilen, ob die tatsächlichen Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 204 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfüllt sind.

Zur zweiten Frage

31 Mit seiner zweiten Frage, die zuerst zu prüfen ist, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 204 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er dem entgegensteht, dass der Steuervertreter eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen als die Steuer schuldend im Sinne dieser Bestimmung angesehen wird, obwohl der Steuervertreter nicht an den vom Steuerpflichtigen bewirkten steuerpflichtigen Umsätzen beteiligt ist.

32 In dem in Art. 204 Abs. 1 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Fall steht die Möglichkeit, einen Steuervertreter zu bestellen, der die Steuer schuldet – wenn der betreffende Mitgliedstaat diese Möglichkeit vorgesehen hat – dem Steuerpflichtigen zu und wird unter Einhaltung der Voraussetzungen und Modalitäten ausgeübt, die gemäß Art. 204 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie in den anwendbaren nationalen Rechtsvorschriften festgelegt sind.

33 Zwar macht Art. 204 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Bestellung eines Steuervertreters, der die Steuer schuldet, nicht davon abhängig, dass dieser tatsächlich an den steuerpflichtigen Umsätzen beteiligt ist, die von dem von ihm vertretenen Steuerpflichtigen bewirkt werden, doch räumt diese Bestimmung den Mitgliedstaaten einen Ermessensspielraum bei der Festlegung der Voraussetzungen und Modalitäten ein, nach denen ein solcher die Steuer schuldender Vertreter bestellt wird.

34 Der Wortlaut von Art. 204 der Mehrwertsteuerrichtlinie lässt daher die Annahme zu, dass diese Bestimmung dem nicht entgegensteht, dass ein bestellter Steuervertreter die von dem von ihm vertretenen Steuerpflichtigen geschuldete Mehrwertsteuer schuldet, auch wenn er nicht an den von diesem bewirkten steuerpflichtigen Umsätzen beteiligt ist.

35 Diese Feststellung wird durch den Kontext bestätigt, in den sich Art. 204 der Mehrwertsteuerrichtlinie einfügt.

36 Die Art. 193 bis 200 und 202 bis 204 der Mehrwertsteuerrichtlinie, die sich in Titel XI Kapitel 1 Abschnitt 1 („Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus“) dieser Richtlinie befinden, bestimmen die Schuldner der Mehrwertsteuer. Art. 193 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht zwar als Grundregel vor, dass die Mehrwertsteuer der Steuerpflichtige schuldet, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, präzisiert jedoch auch, dass in den Fällen der Art. 194 bis 199b und 202 der Richtlinie andere Personen die Steuer schulden (können) (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. April 2025, Genzyński, C-278/24, EU:C:2025:299, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Mit einer Reihe von Vorschriften, zu denen Art. 204 der Mehrwertsteuerrichtlinie gehört, soll in verschiedenen Situationen der Mehrwertsteuerschuldner bestimmt werden und der Staatskasse eine wirksame Erhebung der Mehrwertsteuer von der in der jeweiligen Situation am besten geeigneten Person gewährleistet werden, und zwar insbesondere dann, wenn sich die Vertragsparteien nicht im selben Mitgliedstaat befinden oder wenn sich der mehrwertsteuerpflichtige Umsatz auf Geschäfte bezieht, deren Besonderheit es gebietet, eine andere Person als die in Art. 193 der Richtlinie genannte zu bestimmen (vgl. in diesem Sinne

Urteile vom 20. Mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, Rn. 28, und vom 13. Oktober 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788, Rn. 49).

38 Im Rahmen dieser Identifizierung ermöglicht die in Art. 204 Abs. 1 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Bestellung eines Steuervertreters, der die Steuer schuldet, auch wenn sie für den Steuerpflichtigen nur eine Möglichkeit ist, eine wirksamere Erhebung der Mehrwertsteuer als diejenige, die sich aus der Anwendung der normalen Regeln ergäbe, nach denen der Steuerschuldner grundsätzlich der Steuerpflichtige selbst ist (vgl. entsprechend Urteil vom 13. Oktober 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788, Rn. 49 und 50 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Die so angestrebte Effizienz der Mehrwertsteuererhebung besteht darin, dass die Steuerverwaltung in dem betreffenden Mitgliedstaat über einen Ansprechpartner verfügt, nämlich den Steuervertreter, der leichter erreichbar ist als der nicht in diesem Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige und ihr vor allem als bestellter Steuerschuldner die Erhebung der Mehrwertsteuer erleichtern kann.

40 Bei der Ausübung der Befugnis zur Festlegung der in Art. 204 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Voraussetzungen und Modalitäten müssen die Mitgliedstaaten die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Bestandteil der Unionsrechtsordnung sind und zu denen insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit zählen (vgl. entsprechend Urteil vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit müssen die Mitgliedstaaten Mittel einsetzen, die es zwar erlauben, das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des einschlägigen Unionsrechts möglichst wenig beeinträchtigen. Demnach ist es zwar legitim, dass die Maßnahmen der Mitgliedstaaten darauf abzielen, die Ansprüche der Staatskasse möglichst wirksam zu schützen; sie dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (vgl. Urteil vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, Rn. 21 und 22 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

42 In diesem Zusammenhang ist eine zusätzliche Voraussetzung oder Modalität, die an die Möglichkeit geknüpft ist, einen Steuervertreter zu bestellen, der die Steuer schuldet – wie das Erfordernis einer Beteiligung an den vom vertretenen Steuerpflichtigen bewirkten Umsätzen –, geeignet, deren Tragweite zu beschränken und damit im Hinblick auf das allgemeine Ziel, eine möglichst wirksame Erhebung der Mehrwertsteuer unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit zu gewährleisten, ihre praktische Wirksamkeit zu beeinträchtigen. Die Einführung eines solchen Erfordernisses ist nämlich geeignet, die Inanspruchnahme dieser Möglichkeit zu begrenzen und damit ihren Beitrag zur wirksamen Erhebung der Mehrwertsteuer zu verringern.

43 Umgekehrt begünstigt der Umstand, dass eine Beteiligung an den vom vertretenen Steuerpflichtigen bewirkten Umsätzen nicht verlangt wird, eine vollständige und uneingeschränkte Ausübung der vom Unionsgesetzgeber vorgesehenen Möglichkeit und gewährleistet damit die Verwirklichung des Ziels der wirksamen Anwendung der Mehrwertsteuer und der Gewährleistung ihrer Beitreibung.

44 Daraus folgt, dass die den Mitgliedstaaten durch Art. 204 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeräumte Befugnis, die Ausübung der Möglichkeit, einen Steuervertreter zu bestellen, der die Steuer schuldet, von Voraussetzungen oder Modalitäten abhängig zu machen, nicht dahin ausgelegt werden kann, dass das Fehlen solcher Voraussetzungen oder Modalitäten als solches gegen diese Richtlinie verstieße.

45 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 204 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass er dem nicht entgegensteht, dass der Steuervertreter eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen als die Steuer schuldend im Sinne dieser Bestimmung angesehen wird, obwohl der Steuervertreter nicht an den vom Steuerpflichtigen bewirkten steuerpflichtigen Umsätzen beteiligt ist, und sofern er von diesem als solcher bestellt wurde.

Zur ersten Frage

46 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Licht des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen ist, dass er dem entgegensteht, dass ein Steuervertreter, der damit betraut ist, für Rechnung eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen Erklärungspflichten auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zu erfüllen, ohne Aufzeichnungen führen oder Angaben zu den von diesem Steuerpflichtigen getätigten Umsätzen machen zu müssen, für die Zahlung der geschuldeten Mehrwertsteuer gesamtschuldnerisch haften kann, obwohl weder der Steuerbehörde noch dem zuständigen Gericht die Möglichkeit eingeräumt wird, zu prüfen, ob er an der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen beteiligt ist, ob er wusste oder hätte wissen müssen, dass die Steuer nicht gezahlt werden würde, und ob er in gutem Glauben gehandelt und alle zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um die Erfüllung der Pflichten auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer sicherzustellen.

47 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Vorlagefrage einen Steuervertreter betrifft, der nicht im Sinne von Art. 204 Abs. 1 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie als die Steuer schuldend bestellt worden ist.

48 Die sich aus Art. 55 des Mehrwertsteuergesetzbuchs ergebende gesamtschuldnerische Haftung besteht unbedingt, da sie für den Steuervertreter eines Steuerpflichtigen gilt, auch wenn dieser gutgläubig ist und ihm kein Verschulden oder Fahrlässigkeit vorgeworfen werden kann, und zwar unabhängig von seiner etwaigen Beteiligung an den wirtschaftlichen Tätigkeiten seines Auftraggebers (vgl. in diesem Sinne und entsprechend Urteil vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, Rn. 23 und 24).

49 Nach Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie können die Mitgliedstaaten in den in den Art. 193 bis 200 sowie 202, 203 und 204 genannten Fällen bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Steuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat.

50 Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt jedoch weder, wer als Gesamtschuldner herangezogen werden kann, noch, in welchen Fällen dies geschehen kann. Er überträgt den Mitgliedstaaten lediglich die Befugnis, die Voraussetzungen und Modalitäten für die Anwendung der von ihm vorgesehenen gesamtschuldnerischen Haftung festzulegen, unter Beachtung insbesondere der Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 20. Mai 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, Rn. 31 und 32, sowie vom 10. Juli 2025, KONREO, C-276/24, EU:C:2025:554, Rn. 28).

51 Aus dem Kontext der Art. 193 bis 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt sich, dass deren Art. 205 Teil einer Reihe von Vorschriften ist, die dazu dienen, in verschiedenen Situationen den Mehrwertsteuerschuldner zu bestimmen. Mit diesen Vorschriften soll der Staatskasse eine wirksame Erhebung der Mehrwertsteuer von der in der jeweiligen Situation am besten geeigneten Person gewährleistet werden, und zwar insbesondere dann, wenn sich die Vertragsparteien nicht im selben Mitgliedstaat befinden oder wenn sich der mehrwertsteuerpflichtige Umsatz auf Geschäfte bezieht, deren Besonderheit es gebietet, eine andere Person als die in Art. 193 der Richtlinie genannte zu bestimmen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. Oktober 2022, Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“, C-1/21, EU:C:2022:788, Rn. 49, und vom 30. April 2025, Genzyńsk, C-278/24, EU:C:2025:299, Rn. 45 und 46 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

52 Die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten auf der Grundlage von Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlassen können, dürfen nicht über das hinausgehen, was zum Schutz der Ansprüche der Staatskasse erforderlich ist. Insbesondere nationale Maßnahmen, die in der Praxis zur Einrichtung eines Systems der unbedingten gesamtschuldnerischen Haftung führen, gehen über das hinaus, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine andere Person als der Mehrwertsteuerschuldner verpflichtet wird, die von diesem geschuldete Mehrwertsteuer zu entrichten, ohne sich von dieser gesamtschuldnerischen Haftung befreien zu können, indem sie nachweist, dass sie mit den Handlungen des Steuerschuldners nichts zu tun hat. Es wäre offenkundig unverhältnismäßig, dieser Person bedingungslos den Verlust von Steuereinnahmen anzulasten, der durch das Tun eines steuerpflichtigen Dritten verursacht worden ist, auf das sie keinen Einfluss hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

53 Dagegen verstößt es nicht gegen das Unionsrecht, wenn von einer anderen Person als dem Steuerschuldner gefordert wird, dass sie alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihr verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Tätigkeit nicht zur Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

54 Die Umstände, dass die andere Person als der Steuerschuldner gutgläubig gehandelt hat, indem sie die Sorgfalt eines verständigen Wirtschaftsteilnehmers beachtet hat, dass sie alle ihr zu Gebote stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat und dass ihre Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist, sind daher Kriterien, die im Rahmen der Feststellung zu berücksichtigen sind, ob diese Person als Gesamtschuldner zur Entrichtung der geschuldeten Mehrwertsteuer herangezogen werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Dezember 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, Rn. 26; vgl. auch entsprechend Urteil vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 25).

55 Unter diesen Umständen wäre es unverhältnismäßig, einem Steuervertreter, der nicht als Schuldner der von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer bestellt wurde, den durch das Verhalten dieses Steuerpflichtigen verursachten Verlust von Steuereinnahmen zuzurechnen, ohne dass weder die nationale Verwaltung noch gegebenenfalls das zuständige Gericht hätte prüfen können, ob dieser Vertreter an der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen beteiligt war, da sich diese Beteiligung insbesondere auf die Beurteilung der Maßnahmen, die er ergreifen konnte, und seiner Kenntnis vom Tun des Steuerpflichtigen sowie allgemein seines guten Glaubens und seiner Sorgfalt auswirken kann.

56 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Licht des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen ist, dass er dem entgegensteht, dass ein Steuervertreter, der nicht als Schuldner der von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer bestellt wurde, sondern der damit betraut ist, für Rechnung eines solchen Steuerpflichtigen Erklärungspflichten auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zu erfüllen, ohne Aufzeichnungen führen oder Angaben zu den von diesem Steuerpflichtigen getätigten Umsätzen machen zu müssen, für die Zahlung der geschuldeten Mehrwertsteuer gesamtschuldnerisch haften kann, obwohl weder der Steuerbehörde noch dem zuständigen Gericht die Möglichkeit eingeräumt wird, zu prüfen, ob er an der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen beteiligt ist, ob er wusste oder hätte wissen müssen, dass die Steuer nicht gezahlt werden würde, und ob er in gutem Glauben gehandelt und alle zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um die Erfüllung der Pflichten auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer sicherzustellen

Zur dritten Frage

57 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob es für die Beantwortung der ersten und der zweiten Frage ausschlaggebend ist, ob der Umsatz, für den die Mehrwertsteuer geschuldet wird, unter der dem Steuerpflichtigen von dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, erteilten individuellen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer oder unter der von dem Mitgliedstaat, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, erteilten individuellen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer bewirkt wurde.

58 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass gemäß Art. 213 der Mehrwertsteuerrichtlinie jeder Steuerpflichtige die Aufnahme seiner Tätigkeit als Steuerpflichtiger anzuzeigen hat.

59 Um dieser Erklärungspflicht Wirkung zu verleihen, sieht Art. 214 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor, dass die Steuerpflichtigen für Mehrwertsteuerzwecke identifiziert werden, und verpflichtet die Mitgliedstaaten, die erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um jedem Steuerpflichtigen eine individuelle Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zuzuweisen.

60 Die in Art. 214 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Identifizierung der Steuerpflichtigen soll das ordnungsgemäße Funktionieren des Mehrwertsteuersystems sicherstellen, indem sie dem Nachweis des steuerlichen Status des Steuerpflichtigen für die Zwecke der Mehrwertsteuer dient, die Kontrolle für eine genaue Erhebung der Steuer erleichtert und die Bestimmung des Mitgliedstaats erleichtert, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. März 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, Rn. 18 und 19 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

61 Da jeder Mitgliedstaat seine eigenen individuellen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern vergibt, muss ein Steuerpflichtiger, der seine Tätigkeiten in mehreren Mitgliedstaaten ausübt, grundsätzlich in jedem dieser Staaten registriert sein.

62 Die dritte Frage des vorlegenden Gerichts ist im Licht dieser Erwägungen zu beantworten.

63 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass Art. 204 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Rahmen für die Bestellung eines Steuervertreters, der die Steuer schuldet, schafft, indem er es den Mitgliedstaaten ermöglicht, dem Steuerpflichtigen, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, zu gestatten, einen Steuervertreter zu bestellen, der als Steuerschuldner an dessen Stelle tritt. Nichts lässt den Schluss zu, dass dieser Artikel in Fällen, in

denen einem solchen Steuerpflichtigen von dem Mitgliedstaat, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer erteilt wurde, keine Anwendung findet.

64 In Beantwortung der ersten Frage ist oben in Rn. 56 festgestellt worden, dass Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Licht des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen ist, dass er der unbedingten gesamtschuldnerischen Haftung eines Steuervertreters entgegensteht.

65 Was erstens den Einfluss der individuellen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, mit der der fragliche Umsatz bewirkt wird, auf die Antwort auf die erste Frage betrifft, ist festzustellen, dass die Verwendung der einen oder anderen seiner individuellen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummern durch den Steuerpflichtigen dem Steuervertreter grundsätzlich weder mehr noch weniger Einfluss auf das Tun des Steuerpflichtigen verleiht und es somit nicht rechtfertigt, ihm eine gesamtschuldnerische Haftung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende aufzuerlegen.

66 Insbesondere kann der Umstand, dass die Umsätze von einem Steuerpflichtigen, der nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, unter seiner individuellen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer in diesem Mitgliedstaat bewirkt werden und unter die dem Steuervertreter erteilte Vollmacht für die Abgabe der Mehrwertsteuererklärungen und die Zahlung der entsprechenden Mehrwertsteuer fallen, grundsätzlich nicht dazu führen, dass diesem Steuervertreter Kenntnis vom Tun des Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit diesen Umsätzen verschafft wird.

67 Zum Einfluss der individuellen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, mit der der fragliche Umsatz bewirkt wird, auf die Beantwortung der zweiten Frage genügt zweitens der Hinweis, dass nach Art. 204 Abs. 1 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wenn die Mitgliedstaaten vorsehen, dass der Steuerpflichtige einen Steuervertreter bestellen kann, der an seine Stelle als Steuerschuldner tritt, in den Fällen der Art. 193 bis 197 sowie 199 und 200 dieser Richtlinie ein Steuervertreter bestellt werden kann, der die Steuer schuldet. Mithin ist nicht die Verwendung einer individuellen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, sondern das Vorliegen einer dieser Fälle dafür ausschlaggebend, ob der Steuervertreter als Mehrwertsteuerschuldner angesehen werden kann.

68 Daher ist auf die dritte Frage zu antworten, dass es für die Beantwortung der ersten und der zweiten Frage nicht ausschlaggebend sein kann, ob der Umsatz, für den die Mehrwertsteuer geschuldet wird, unter der dem Steuerpflichtigen von dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, erteilten individuellen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer oder unter der von dem Mitgliedstaat, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, erteilten individuellen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer bewirkt wurde.

Zur vierten Frage

69 Mit seiner vierten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Licht von Art. 204 Abs. 1 dieser Richtlinie dahin auszulegen ist, dass eine Person gleichzeitig sowohl als Steuerschuldner angesehen werden kann als auch gesamtschuldnerisch für die Zahlung der Mehrwertsteuer haften kann.

70 Nach Art. 204 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird die Mehrwertsteuerschuld des Steuerschuldners gegenüber dem bestellten Steuerschuldner fällig. Art. 205 dieser Richtlinie sieht eine Pflicht zur gesamtschuldnerischen Zahlung der Mehrwertsteuer vor, die an die Verbindlichkeit eines anderen anknüpft.

71 Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält keine näheren Angaben zu den Personen, die von den Mitgliedstaaten als Gesamtschuldner benannt werden können, und unterscheidet auch nicht danach, ob der Steuerschuldner der Steuerpflichtige ist oder nicht. Diese Vorschrift gibt lediglich an, dass nur eine andere Person als der Steuerschuldner haften kann.

72 Daraus folgt, dass der gemäß Art. 204 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestellte Steuervertreter, der die Steuer schuldet, für die Mehrwertsteuerschuld des von ihm vertretenen Steuerpflichtigen nicht gesamtschuldnerisch haften kann, da Art. 205 dieser Richtlinie vorsieht, dass der Gesamtschuldner nicht der Steuerschuldner sein kann.

73 Daher ist auf die vierte Frage zu antworten, dass Art. 205 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Licht von Art. 204 Abs. 1 dieser Richtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Steuerschuldner nach diesem Art. 204 nicht auch gemäß Art. 205 dieser Richtlinie gesamtschuldnerisch haften kann.

Kosten

74 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gericht sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat

DAS GERICHT (Fünfte Kammer in der Besetzung mit fünf Richtern)

für Recht erkannt:

1. **Art. 204 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie (EU) 2019/1995 des Rates vom 21. November 2019 geänderten Fassung**

   ist dahin auszulegen, dass

   er dem nicht entgegensteht, dass der Steuervertreter eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen als die Steuer schuldend im Sinne dieser Bestimmung angesehen wird, obwohl der Steuervertreter nicht an den vom Steuerpflichtigen bewirkten steuerpflichtigen Umsätzen beteiligt ist, und sofern er von diesem als solcher bestellt wurde.

2. **Art. 205 der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2019/1995 geänderten Fassung**

   ist im Licht des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen, dass

er dem entgegensteht, dass ein Steuervertreter, der nicht als Schuldner der von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen geschuldeten Mehrwertsteuer bestellt wurde, sondern der damit betraut ist, für Rechnung eines solchen Steuerpflichtigen Erklärungspflichten auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zu erfüllen, ohne Aufzeichnungen führen oder Angaben zu den von diesem Steuerpflichtigen getätigten Umsätzen machen zu müssen, für die Zahlung der geschuldeten Mehrwertsteuer gesamtschuldnerisch haften kann, obwohl weder der Steuerbehörde noch dem zuständigen Gericht die Möglichkeit eingeräumt wird, zu prüfen, ob er an der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen beteiligt ist, ob er wusste oder hätte wissen müssen, dass die Steuer nicht gezahlt werden würde, und ob er in gutem Glauben gehandelt und alle zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um die Erfüllung der Pflichten auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer sicherzustellen.

3. **Für die Antworten in den Nrn. 1 und 2 des vorliegenden Tenors kann es nicht ausschlaggebend sein, ob der Umsatz, für den die Mehrwertsteuer geschuldet wird, unter der dem Steuerpflichtigen von dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, erteilten individuellen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer oder unter der von dem Mitgliedstaat, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, erteilten individuellen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer bewirkt wurde.**

4. **Art. 205 der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2019/1995 geänderten Fassung**

   ist im Licht von Art. 204 Abs. 1 dieser Richtlinie dahin auszulegen, dass

   ein Steuerschuldner nach diesem Art. 204 nicht auch gemäß Art. 205 dieser Richtlinie gesamtschuldnerisch haften kann.

Papasavvas Sampol Pucurull Pynnä

Laitenberger Stancu

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 8. Juli 2026.

Unterschriften