Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

18. Juni 2020*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 33 – Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes – Lieferung von Gegenständen mit Beförderung – Lieferung von Gegenständen, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert werden – Verordnung (EU) Nr. 904/2010 – Art. 7, 13 und 28 bis 30 – Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten – Informationsaustausch“

In der Rechtssache C-276/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Verwaltungs- und Arbeitsgericht Budapest, Ungarn) mit Entscheidung vom 1. März 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 24. April 2018, in dem Verfahren

KrakVet Marek Batko sp.k.

gegen

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten E. Regan (Berichterstatter) sowie der Richter I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič und C. Lycourgos,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: R. Șereș, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 20. Juni 2019,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der KrakVet Marek Batko sp.k., vertreten durch P. Jalsovszky, T. Fehér und Á. Fischer, ügyvédek,

– der ungarischen Regierung, vertreten durch M. Z. Fehér, M. M. Tátrai und Zs. Wagner als Bevollmächtigte,

– der tschechischen Regierung, vertreten durch M. Smolek, J. Vláčil und O. Serdula als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Ungarisch.

– von Irland, vertreten durch A. Joyce und J. Quaney als Bevollmächtigte im Beistand von N. Travers, SC,

– der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von G. De Socio, avvocato dello Stato,

– der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna als Bevollmächtigten,

– der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch S. Brandon und Z. Lavery als Bevollmächtigte im Beistand von R. Hill, Barrister,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė und L. Havas als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 6. Februar 2020

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1), insbesondere ihres Art. 33, sowie der Art. 7, 13 und 28 bis 30 der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 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).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der KrakVet Marek Batko sp.k. (im Folgenden: KrakVet), einer Gesellschaft polnischen Rechts, und der Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Beschwerdedirektion der Nationalen Steuer- und Zollverwaltung, Ungarn) über die Zahlung der Mehrwertsteuer beim Verkauf von Produkten über die Website dieser Gesellschaft an in Ungarn ansässige Käufer.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

Richtlinie 2006/112

3 Die Erwägungsgründe 17, 61 und 62 der Richtlinie 2006/112 lauten:

„(17) Die Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes kann insbesondere in Bezug auf Lieferungen von Gegenständen mit Montage und Dienstleistungen zu Kompetenzkonflikten zwischen den Mitgliedstaaten führen. Wenn auch als Ort der Dienstleistung grundsätzlich der Ort gelten sollte, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, ist es doch angebracht, dass insbesondere für bestimmte zwischen Steuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen, deren Kosten in den Preis der Gegenstände eingehen, als Ort der Dienstleistung der Mitgliedstaat des Dienstleistungsempfängers gilt.

…

(61) Eine einheitliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems ist von grundlegender Bedeutung. Zur Erreichung dieses Ziels sollten Durchführungsmaßnahmen erlassen werden.

(62) Insbesondere sollten diese Maßnahmen das Problem der Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Umsätze behandeln, das durch eine unterschiedliche Anwendung der Regeln für den Ort der steuerbaren Umsätze durch die Mitgliedstaaten auftreten kann."

4 Das zu Titel V („Ort des steuerbaren Umsatzes") dieser Richtlinie gehörende Kapitel 1 („Ort der Lieferung von Gegenständen"), enthält einen Abschnitt 2 („Lieferung von Gegenständen mit Beförderung"). In diesem Abschnitt befinden sich u. a. die Art. 32 und 33 der Richtlinie.

5 Art. 32 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Wird der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet.

…"

6 Art. 33 Abs. 1 dieser Richtlinie sieht vor:

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

a) die Lieferung der Gegenstände erfolgt an einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, deren innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen gemäß Artikel 3 Absatz 1 nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, oder an eine andere nichtsteuerpflichtige Person;

b) die gelieferten Gegenstände sind weder neue Fahrzeuge noch Gegenstände, die mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung montiert oder installiert geliefert werden."

Verordnung Nr. 904/2010

7 Die Erwägungsgründe 5, 7 und 8 der Verordnung Nr. 904/2010 lauten:

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

…

(7) 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.

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

8 Art. 1 Abs. 1 der Verordnung Nr. 904/2010 sieht vor:

„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."

9 Der zu Kapitel II („Austausch von Informationen auf Ersuchen") der Verordnung Nr. 904/2010 gehörende Abschnitt 1 („Ersuchen um Informationen und behördliche Ermittlungen") enthält ihren Art. 7, der bestimmt:

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

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

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

…"

10 In Kapitel III („Informationsaustausch ohne vorheriges Ersuchen") der Verordnung Nr. 904/2010 bestimmt Art. 13:

„(1) Die zuständige Behörde jedes Mitgliedstaats übermittelt der zuständigen Behörde jedes anderen betroffenen Mitgliedstaats die in Artikel 1 genannten Informationen ohne vorheriges Ersuchen, wenn

a) die Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat erfolgen soll und die vom Herkunftsmitgliedstaat übermittelten Informationen für die Wirksamkeit der Kontrollen des Bestimmungsmitgliedstaats notwendig sind;

b) ein Mitgliedstaat Grund zu der Annahme hat, dass in dem anderen Mitgliedstaat ein Verstoß gegen die Mehrwertsteuervorschriften begangen oder vermutlich begangen wurde;

c) in einem anderen Mitgliedstaat die Gefahr eines Steuerverlusts besteht.

(2) Der Informationsaustausch ohne vorheriges Ersuchen erfolgt entweder automatisch gemäß Artikel 14 oder spontan gemäß Artikel 15.

(3) Die Informationen werden unter Verwendung eines Standardformulars übermittelt, das gemäß dem Verfahren nach Artikel 58 Absatz 2 festgelegt wird."

11 Art. 28 dieser Verordnung, der in ihrem Kapitel VII enthalten ist, sieht vor:

„(1) Im Einvernehmen zwischen der ersuchenden und der ersuchten Behörde und unter den von Letzterer festgelegten Voraussetzungen dürfen ordnungsgemäß befugte Beamte der ersuchenden Behörde im Hinblick auf den Informationsaustausch gemäß Artikel 1 in den Amtsräumen der Verwaltungsbehörden des ersuchten Mitgliedstaats oder an jedem anderen Ort, [an dem] diese Behörden ihre Tätigkeit ausüben, zugegen sein. Sind die beantragten Auskünfte in den Unterlagen enthalten, zu denen die Beamten der ersuchten Behörde Zugang haben, so werden den Beamten der ersuchenden Behörde Kopien dieser Unterlagen ausgehändigt.

(2) Im Einvernehmen zwischen der ersuchenden und der ersuchten Behörde und unter den von Letzterer festgelegten Voraussetzungen können von der ersuchenden Behörde benannte Beamte im Hinblick auf den Informationsaustausch gemäß Artikel 1 während der behördlichen Ermittlungen, die im Hoheitsgebiet des ersuchten Mitgliedstaats geführt werden, zugegen sein. Diese behördlichen Ermittlungen werden ausschließlich von den Beamten der ersuchten Behörde geführt. Die Beamten der ersuchenden Behörde üben nicht die Kontrollbefugnisse der Beamten der ersuchten Behörde aus. Sie können jedoch Zugang zu denselben Räumlichkeiten und Unterlagen wie die Beamten der ersuchten Behörde haben, allerdings nur auf deren Vermittlung hin und zum alleinigen Zweck der laufenden behördlichen Ermittlungen.

(3) Beamte der ersuchenden Behörde, die sich entsprechend den Absätzen 1 und 2 in einem anderen Mitgliedstaat aufhalten, müssen jederzeit eine schriftliche Vollmacht vorlegen können, aus der ihre Identität und ihre dienstliche Stellung hervorgehen."

12 Kapitel VIII („Gleichzeitige Kontrollen") der Verordnung Nr. 904/2010 enthält deren Art. 29 und 30.

13 Art. 29 dieser Verordnung lautet:

„Die Mitgliedstaaten können vereinbaren, gleichzeitige Prüfungen durchzuführen, wenn sie solche Prüfungen für wirksamer erachten als die Durchführung einer Prüfung durch einen einzigen Mitgliedstaat."

14 Art. 30 der Verordnung Nr. 904/2010 bestimmt:

„(1) Ein Mitgliedstaat entscheidet selbst, welche Steuerpflichtigen er für eine gleichzeitige Prüfung vorschlägt. Die zuständige Behörde dieses Mitgliedstaats teilt den zuständigen Behörden der anderen betroffenen Mitgliedstaaten mit, welche Fälle für eine gleichzeitige Prüfung vorgeschlagen werden. Sie begründet ihre Entscheidung so weit wie möglich, indem sie die der Entscheidung zugrunde liegenden Informationen übermittelt. Sie gibt den Zeitraum an, in dem diese Prüfungen durchgeführt werden sollten.

(2) Die zuständige Behörde des Mitgliedstaats, der eine gleichzeitige Prüfung vorgeschlagen wurde, bestätigt der zuständigen Behörde des anderen Mitgliedstaats grundsätzlich innerhalb von zwei Wochen, jedoch spätestens innerhalb eines Monats nach Erhalt des Vorschlags ihr Einverständnis oder teilt ihre begründete Ablehnung mit.

(3) Jede zuständige Behörde der betreffenden Mitgliedstaaten benennt einen Vertreter, der die Prüfung leitet und koordiniert."

Richtlinie (EU) 2017/2455

15 Die Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen (ABl. 2017, L 348, S. 7) sieht in ihrem Art. 2 („Änderung der Richtlinie 2006/112/EG mit Wirkung vom 1. Januar 2021") vor:

„Mit Wirkung vom 1. Januar 2021 wird die Richtlinie 2006/112/EG wie folgt geändert:

1. In Artikel 14 wird folgender Absatz angefügt:

‚(4) Für die Zwecke dieser Richtlinie gelten folgende Begriffsbestimmungen:
1. ‚innergemeinschaftliche Fernverkäufe von Gegenständen': Lieferungen von Gegenständen, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber aus versandt oder befördert werden, einschließlich jene, an deren Beförderung oder Versendung der Lieferer indirekt beteiligt ist, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind:
   a) die Lieferung der Gegenstände erfolgt an einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, deren innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen gemäß Artikel 3 Absatz 1 nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, oder an eine andere nichtsteuerpflichtige Person;
   b) die gelieferten Gegenstände sind weder neue Fahrzeuge noch Gegenstände, die mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung montiert oder installiert geliefert werden;

…'

…

3. Artikel 33 erhält folgende Fassung:

‚Artikel 33

Abweichend von Artikel 32 gilt Folgendes:
a) Als Ort der Lieferung eines innergemeinschaftlichen Fernverkaufs von Gegenständen gilt der Ort, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden.
b) Als Ort der Lieferung eines Fernverkaufs von Gegenständen, die aus Drittgebieten oder Drittländern in einen anderen Mitgliedstaat als den, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände an den Erwerber endet, eingeführt werden, gilt der Ort, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden.

c) Der Ort der Lieferung eines Fernverkaufs von Gegenständen, die aus Drittgebieten oder Drittländern in den Mitgliedstaat, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände an den Erwerber endet, eingeführt werden, gilt als in diesem Mitgliedstaat gelegen, sofern die Mehrwertsteuer auf diese Gegenstände gemäß der Sonderregelung nach Titel XII Kapitel 6 Abschnitt 4 zu erklären ist.‘

…“

Ungarisches Recht

16 § 2 des Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Gesetz Nr. CXXVII von 2007 über die Mehrwertsteuer) (im Folgenden: Umsatzsteuergesetz) bestimmt in seiner auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung:

„Der Steuer nach diesem Gesetz unterliegen:

a) die durch den Steuerpflichtigen – in dieser Eigenschaft – im Inland gegen Entgelt erbrachte Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen

…“

17 § 25 des Umsatzsteuergesetzes bestimmt:

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

18 § 29 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes lautet:

„Werden Gegenstände vom Lieferer selbst oder für ihn von einem Dritten versandt oder befördert und befinden sich die Gegenstände infolge der Lieferung in einem anderen Mitgliedstaat der Gemeinschaft als dem, in dem sie sich bei der Versendung oder zu Beginn der Beförderung befanden, ist der Erfüllungsort der Lieferung der Gegenstände abweichend von den §§ 26 und 28 der Ort, an dem sich die Gegenstände an den Erwerber beim Eintreffen der Sendung oder bei Beendigung der Beförderung befinden, vorausgesetzt, dass

a) die Lieferung von Gegenständen
   aa) an einen Steuerpflichtigen oder eine nichtsteuerpflichtige juristische Person erfolgt, der/die für diesen Erwerb als innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen im Sinne von § 20 Abs. 1 Buchstaben a und d keine Steuern zahlen muss, oder
   ab) an eine nichtsteuerpflichtige Person oder Körperschaft erfolgt und

b) die gelieferten Gegenstände
   ba) keine neuen Fahrzeuge und
   bb) keine Gegenstände sind, die mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme montiert oder installiert geliefert werden.

…“

19 § 82 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes sieht vor:

„Die Höhe der Steuer beträgt 27 % der Bemessungsgrundlage.“

20 § 2 Abs. 1 des Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Gesetz Nr. XCII von 2003 über die Besteuerungsordnung) in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: Besteuerungsordnung) bestimmt:

„In den Steuerrechtsverhältnissen müssen die Rechte bestimmungsgemäß ausgeübt werden. Bei der Anwendung der Steuergesetze wird ein Vertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, dessen Ziel die Umgehung der Bestimmungen des Steuergesetzes ist, nicht als bestimmungsgemäße Rechtsausübung angesehen."

21 § 6 Abs. 1 der Besteuerungsordnung sieht vor:

„Als ‚Steuerzahler oder Steuerpflichtiger' gilt jede Person, die aufgrund eines Gesetzes, mit dem eine Steuer oder eine Haushaltszuwendung eingeführt wird, oder aufgrund des vorliegenden Gesetzes eine steuerliche Verpflichtung oder eine Verpflichtung zur Zahlung einer Steuer trifft."

22 § 86 Abs. 1 der Besteuerungsordnung lautet:

„Die Steuerbehörde kontrolliert zur Verhinderung einer Steuerverkürzung bzw. unberechtigten Inanspruchnahme von Haushaltszuwendungen und Steuerrückforderungen regelmäßig die Steuerzahler und andere an der Steuerzahlung beteiligte Personen. Zweck der Prüfung ist die Feststellung der Erfüllung oder Verletzung der in den Steuergesetzen und anderen Rechtsnormen vorgeschriebenen Pflichten. Bei der Prüfung ermittelt und belegt die Steuerbehörde die Fakten, Umstände und Daten, die als Grundlage für die Feststellung einer Rechtsverletzung oder eines Rechtsmissbrauchs sowie des deswegen eingeleiteten behördlichen Verfahrens dienen."

23 § 95 Abs. 1 der Besteuerungsordnung bestimmt:

„Die Prüfung wird von der Steuerbehörde durchgeführt, indem sie die zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Steuer bzw. Haushaltszuwendung notwendigen Dokumente, Belege, Bücher und Register einschließlich der elektronisch gespeicherten Daten, die vom Steuerzahler zur Führung seiner Bücher und Register sowie zur Aufarbeitung der Belege verwendeten Softwareprogramme, EDV-Systeme, Berechnungen und sonstigen Fakten, Daten und Umstände überprüft."

24 § 170 Abs. 1 der Besteuerungsordnung sieht vor:

„Bei einem Steuerrückstand ist eine Steuerstrafe zu zahlen. Die Höhe der Steuerstrafe beträgt – sofern in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist – 50 % des Steuerrückstands. Die Höhe der Steuerstrafe beträgt 200 % des Steuerrückstands, wenn die Differenz zum geschuldeten Betrag mit der Verheimlichung von Einkünften oder mit der Fälschung bzw. Vernichtung von Belegen, Büchern oder Registern in Zusammenhang steht. …"

25 § 178 Abs. 3 der Besteuerungsordnung bestimmt:

„[Es] gelten folgende Begriffsbestimmungen:

…

‚Steuerdifferenz': die Differenz zwischen dem erklärten (notifizierten), nicht erklärten (nicht notifizierten) oder aufgrund einer Erklärung (Notifizierung) festgestellten oder angewandten Betrag einer Steuer oder Haushaltszuwendung und dem später von den Steuerbehörden festgestellten Betrag der Steuer oder Haushaltszuwendung, ohne Berücksichtigung der Differenz des auf spätere Zeiträume zu übertragenden Restbetrags."

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

26 KrakVet ist eine Gesellschaft mit Sitz in Polen. Sie hat in Ungarn weder Geschäftsräume noch Lager, und die ungarischen Steuerbehörden bestreiten nicht, dass sie mehrwertsteuerlich nicht in Ungarn ansässig ist.

27 Ihre Tätigkeit besteht im Verkauf von Produkten für Tiere, die sie u. a. über ihre Website www.zoofast.hu vertreibt. Sie hatte über diese Website mehrere Kunden in Ungarn.

28 Im Lauf des Jahres 2012 bot sie auf dieser Website den Käufern die Möglichkeit an, mit einer in Polen ansässigen Spedition einen Vertrag über den Transport der von ihr vertriebenen Waren zu schließen, ohne dass sie selbst Partei dieses Vertrags war. Die Käufer konnten die gekauften Waren jedoch auch direkt im Lager von KrakVet abholen oder einen anderen als den empfohlenen Spediteur frei wählen. Darüber hinaus griff KrakVet für bestimmte eigene Logistikbedürfnisse auf diese Spedition zurück.

29 Gegebenenfalls wurden die Waren von dieser Spedition zu den Lagern von zwei in Ungarn ansässigen Kurierfirmen geliefert, die sie dann an die ungarischen Kunden verteilten. Die Bezahlung der gekauften Waren erfolgte per Nachnahme an den Kurierdienst oder durch Vorauszahlung auf ein Bankkonto.

30 Da KrakVet nicht sicher war, an welchen Mitgliedstaat sie die Mehrwertsteuer auf ihre Tätigkeit abzuführen hatte, wandte sie sich mit dieser Frage an die Steuerverwaltung an ihrem Sitz. In einem Steuervorbescheid vertrat die polnische Steuerverwaltung die Auffassung, dass der Erfüllungsort der Umsätze von KrakVet in Polen liege, so dass sie in diesem Mitgliedstaat Mehrwertsteuer zu entrichten habe.

31 Die ungarische erstinstanzliche Steuerbehörde führte bei KrakVet eine nachträgliche Prüfung der Umsatzsteuererklärungen für das Jahr 2012 durch. In diesem Zusammenhang wurde für sie als Steuerpflichtige von der Steuerbehörde eine technische Steueridentifikationsnummer angelegt.

32 Angesichts der beschränkten Informationen über KrakVet und ihre Funktionsweise in steuerlicher Hinsicht konnte die erstinstanzliche ungarische Steuerbehörde nicht ermitteln, ob KrakVet mehrwertsteuerlich in Ungarn ansässig war. Sie nahm daher Überprüfungen in Bezug auf die Tätigkeit der Gesellschaft vor.

33 Im Rahmen dieses Steuerverwaltungsverfahrens richtete die erstinstanzliche ungarische Steuerbehörde u. a. auf der Grundlage der im Unionsrecht für den Bereich der Besteuerung vorgesehenen Regeln der Zusammenarbeit ein Auskunftsersuchen an die polnischen Steuerbehörden.

34 Mit Bescheid vom 16. August 2016 verlangte die erstinstanzliche ungarische Steuerbehörde von KrakVet die Zahlung einer Mehrwertsteuerdifferenz, einer Steuerstrafe und von Verzugszinsen sowie einer Geldbuße wegen Nichterfüllung ihrer Registrierungspflicht bei der ungarischen Steuerverwaltung.

35 KrakVet erhob dagegen Einspruch bei der Beklagten des Ausgangsverfahrens als zweitinstanzliche Steuerbehörde; diese bestätigte die Entscheidung der erstinstanzlichen ungarischen Steuerbehörde mit Bescheid vom 23. Januar 2017. Dieser Bescheid wird von KrakVet vor dem vorlegenden Gericht angefochten.

36 Das vorlegende Gericht führt aus, die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits hänge zum einen vom Umfang der Pflicht der Behörden der Mitgliedstaaten zur Zusammenarbeit nach der Verordnung Nr. 904/2010 und zum anderen von der Auslegung des Begriffs der Lieferung von Gegenständen ab, die im Sinne von Art. 33 der Richtlinie 2006/112 „durch den Lieferer oder für dessen Rechnung“ versandt oder befördert würden.

37 Insbesondere sei fraglich, ob die ungarische Steuerverwaltung in Anbetracht des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität und des Ziels, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, berechtigt sei, einen Standpunkt zu vertreten, der der Auffassung der polnischen Steuerverwaltung widerspreche. Gegebenenfalls müssten zum einen die aus der Pflicht der Steuerbehörden der Mitgliedstaaten zur Zusammenarbeit bei der Bestimmung des Ortes der Lieferung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Waren resultierenden Anforderungen und zum anderen die Voraussetzungen für einen etwaigen Anspruch auf Erstattung der zu Unrecht gezahlten Mehrwertsteuer geklärt werden.

38 Außerdem sei zu klären, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze unter Art. 33 der Richtlinie 2006/112 fielen, so dass als Ort der Lieferung der Mitgliedstaat gelten müsse, in dem sich die Gegenstände am Ende der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befänden. Insoweit stelle sich die Frage, welche Auswirkungen die am 1. Januar 2021 in Kraft tretenden Änderungen des Unionsrechts gemäß der Richtlinie 2017/2455, wonach die für Rechnung des Verkäufers durchgeführte Beförderung auch Fälle erfasse, in denen die Beförderung oder der Versand der Gegenstände mittelbar für Rechnung des Verkäufers erfolge, auf eine solche Auslegung hätten.

39 Darüber hinaus werfe die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Situation die Frage auf, ob das Vorgehen von KrakVet in Anbetracht der Umstände des Falles als missbräuchlich angesehen werden könne.

40 Unter diesen Umständen hat das Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hauptstädtisches Verwaltungs- und Arbeitsgericht, Ungarn) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind die Zielsetzungen der Richtlinie 2006/112, insbesondere die in ihren Erwägungsgründen 17 und 62 genannten Anforderungen zur Vermeidung von Kompetenzkonflikten zwischen den Mitgliedstaaten und der Doppelbesteuerung, sowie die Verordnung Nr. 904/2010, insbesondere ihre Erwägungsgründe 5, 7 und 8 sowie ihre Art. 7, 13 und 28 bis 30, dahin auszulegen, dass sie einer mitgliedstaatlichen Verwaltungspraxis entgegenstehen, bei der ein Umsatz abweichend von den Feststellungen eingestuft wird, die die Behörde eines anderen Mitgliedstaats in Bezug auf denselben Umsatz mit einer auf dem gleichen Sachverhalt beruhenden Rechtsauslegung und einem darauf basierenden verbindlichen Steuervorbescheid sowie bei einer all dies bestätigenden Steuerprüfung getroffen hat, was zu einer Doppelbesteuerung des betreffenden Steuerpflichtigen führt?

2. Ist – falls der Antwort auf die erste Frage zufolge eine solche Praxis nicht gegen das Unionsrecht verstößt – eine mitgliedstaatliche Steuerbehörde unter Berücksichtigung der Richtlinie 2006/112 und des Unionsrechts dazu berechtigt, einseitig die Steuerpflicht festzulegen und dabei außer Acht zu lassen, dass die Steuerbehörde eines anderen Mitgliedstaats die Rechtmäßigkeit des Verhaltens des Steuerpflichtigen – im Voraus auf dessen Antrag und nachträglich bei einer von ihr durchgeführten Prüfung – in ihren Bescheiden mehrfach bestätigt hat?

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

3. Sind – falls der Antwort auf die zweite Frage zufolge die mitgliedstaatliche Steuerbehörde berechtigt ist, einseitig eine Neueinstufung vorzunehmen – die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass die Steuerbehörde des anderen Mitgliedstaats dem Mehrwertsteuerpflichtigen die Steuer erstatten muss, die sie mit einem Steuervorbescheid festgesetzt hatte und die für einen mit einer Steuerprüfung abgeschlossenen Zeitraum entrichtet worden ist, um damit die Vermeidung der Doppelbesteuerung und den Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu gewährleisten?

4. Wie kann die in Art. 33 Abs. 1 Satz 1 der Richtlinie 2006/112 enthaltene Formulierung, dass die Beförderung „durch den Lieferer oder für dessen Rechnung“ durchgeführt wird, ausgelegt werden? Umfasst diese Formulierung den Fall, dass der Steuerpflichtige als Verkäufer in seinem Online-Shop die Möglichkeit anbietet, dass der Käufer mit einem Logistikunternehmen einen Vertrag abschließt, mit dem der Verkäufer bei anderen Geschäften als Verkäufen zusammenarbeitet, wobei der Käufer auch einen anderen als den angebotenen Spediteur frei wählen kann, und der Speditionsvertrag zwischen dem Käufer und dem Spediteur geschlossen wird, ohne dass der Verkäufer Partei des Vertrags ist?

   Ist es für die Auslegung – insbesondere im Hinblick auf den Grundsatz der Rechtssicherheit – von Bedeutung, dass die Mitgliedstaaten ihre Rechtsvorschriften zur Umsetzung der genannten Bestimmung der Richtlinie 2006/112 bis zum Jahr 2021 so ändern müssen, dass Art. 33 Abs. 1 dieser Richtlinie auch im Fall der indirekten Mitwirkung bei der Wahl des Beförderungsunternehmens anwendbar ist?

5. Sind das Unionsrecht und insbesondere die Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass folgende Umstände zusammen oder jeweils für sich genommen für die Beurteilung bedeutsam sind, ob der Steuerpflichtige das Rechtsverhältnis zwischen den die Lieferung sowie den Abtransport bzw. die Beförderung der Waren durchführenden unabhängigen Gesellschaften zur Umgehung von Art. 33 der Richtlinie 2006/112 und damit rechtsmissbräuchlich ausgestaltet hat, um auszunutzen, dass der in einem anderen Mitgliedstaat anwendbare Satz der allgemeinen Umsatzsteuer niedriger war:
   5.1. wenn das die Beförderung durchführende Logistikunternehmen ein mit dem Steuerpflichtigen verbundenes Unternehmen ist und dem Steuerpflichtigen andere, von der Beförderung unabhängige Dienstleistungen erbringt;
   5.2. gleichzeitig der Käufer jederzeit von der von dem Steuerpflichtigen angebotenen Praxis, bei der Beförderung einen mit diesem vertraglich verbundenen Partner zu ersuchen, abweichen kann und es dem Käufer somit möglich war, einen anderen Spediteur zu beauftragen oder die Ware persönlich entgegenzunehmen?

Zu den Vorlagefragen

Zu den Fragen 1 bis 3

41 Mit seinen ersten drei Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Richtlinie 2006/112 sowie die Art. 7, 13 und 28 bis 30 der Verordnung Nr. 904/2010 dahin auszulegen sind, dass sie es den Steuerbehörden eines Mitgliedstaats verwehren, Umsätze einseitig einer anderen mehrwertsteuerlichen Behandlung zu unterwerfen als derjenigen, nach der sie bereits in einem anderen Mitgliedstaat besteuert wurden.

42 Titel V der Richtlinie 2006/112 enthält Vorschriften über die Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes, die u. a. gemäß den Erwägungsgründen 17 und 62 dieser Richtlinie dazu dienen, Kompetenzkonflikte zu vermeiden, die sowohl zu einer Doppelbesteuerung als auch zu einer Nichtbesteuerung von Einnahmen führen können (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. März 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, EU:C:2007:195, Rn. 43).

43 Die Verordnung Nr. 904/2010 soll, wie sich aus ihren Erwägungsgründen 5 und 7 ergibt, durch die Einrichtung eines gemeinsamen Systems für die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten – vor allem hinsichtlich des Informationsaustauschs – dazu beitragen, die richtige Festsetzung der Mehrwertsteuer sicherzustellen, insbesondere in Bezug auf Tätigkeiten, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats erfolgen, für die jedoch die Mehrwertsteuer in einem anderen Mitgliedstaat geschuldet wird. Wie der Unionsgesetzgeber im achten Erwägungsgrund dieser Verordnung anerkannt hat, hängt die Kontrolle der richtigen Anwendung der Mehrwertsteuer auf grenzüberschreitende Umsätze, die in

einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem der Lieferer oder Dienstleistungserbringer ansässig ist, steuerbar sind, in vielen Fällen von Informationen ab, die dem Mitgliedstaat der Ansässigkeit vorliegen oder die von diesem Mitgliedstaat viel einfacher beschafft werden können.

44 Daher regelt die Verordnung Nr. 904/2010 gemäß ihrem Art. 1 Abs. 1 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, und legt zu diesem Zweck Regeln und Verfahren fest, nach denen die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten untereinander zusammenarbeiten und Informationen austauschen, die für die korrekte Festsetzung der Mehrwertsteuer, die Kontrolle ihrer richtigen Anwendung insbesondere auf grenzüberschreitende Umsätze sowie die Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs geeignet sind.

45 Die Art. 7 und 13 der Verordnung Nr. 904/2010 betreffen gemäß der Überschrift der Kapitel II bzw. III, zu denen sie gehören, den Informationsaustausch zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten entweder auf Ersuchen einer von ihnen oder ohne vorheriges Ersuchen. Art. 28 der Verordnung betrifft, wie sich aus der Überschrift ihres Kapitels VII ergibt, zu dem er gehört, die Anwesenheit von ordnungsgemäß befugten Beamten der ersuchenden Behörde in den Amtsräumen der Behörden des ersuchten Mitgliedstaats und ihre Teilnahme an behördlichen Ermittlungen, die im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats geführt werden. Die Art. 29 und 30 der Verordnung betreffen gemäß der Überschrift des Kapitels VIII, zu dem sie gehören, gleichzeitige Prüfungen, deren Durchführung die Mitgliedstaaten vereinbaren können.

46 Die Verordnung Nr. 904/2010 ermöglicht somit die Einrichtung eines gemeinsamen Systems der Zusammenarbeit, bei dem die Steuerbehörde eines Mitgliedstaats an die Steuerbehörde eines anderen Mitgliedstaats ein Ersuchen richten kann, insbesondere wenn sich ein solches Ersuchen angesichts dessen, dass die Mitgliedstaaten nach dem siebten Erwägungsgrund der Verordnung zu kooperieren haben, um die richtige Festsetzung der Mehrwertsteuer sicherzustellen, als zweckmäßig oder sogar als notwendig herausstellt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 57).

47 Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn die Steuerbehörde eines Mitgliedstaats weiß oder bei vernünftiger Betrachtung wissen muss, dass die Steuerbehörde eines anderen Mitgliedstaats über Informationen verfügt, die nützlich oder sogar unverzichtbar sind, um festzustellen, ob im erstgenannten Mitgliedstaat Mehrwertsteuer verlangt werden kann (Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 58).

48 Die Verordnung Nr. 904/2010 beschränkt sich jedoch darauf, eine Verwaltungszusammenarbeit zum Zweck des Austauschs von Informationen zu ermöglichen, die für die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten erforderlich sein können. Sie regelt daher nicht die Zuständigkeit dieser Behörden zur Einstufung der betreffenden Umsätze im Licht solcher Informationen anhand der Richtlinie 2006/112 (vgl. entsprechend Urteil vom 27. Januar 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, Rn. 62 und 63 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

49 Folglich begründet die Verordnung Nr. 904/2010 weder eine Verpflichtung der Steuerbehörden zweier Mitgliedstaaten zur Zusammenarbeit, um zu einer gemeinsamen Lösung für die mehrwertsteuerliche Behandlung eines Umsatzes zu gelangen, noch ein Erfordernis, wonach die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats an die Einstufung dieses Umsatzes durch die Steuerbehörden eines anderen Mitgliedstaats gebunden wären.

50 Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die korrekte Anwendung der Richtlinie 2006/112 die Vermeidung der Doppelbesteuerung und die Gewährleistung der steuerlichen Neutralität und somit die Erreichung der in Rn. 42 des vorliegenden Urteils genannten Ziele ermöglicht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. Juli 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, Rn. 43). Folglich kann, wenn es in

einem oder mehreren anderen Mitgliedstaaten Betrachtungsweisen gibt, die sich von der im betreffenden Mitgliedstaat vorherrschenden unterscheiden, dies jedenfalls nicht zu einer fehlerhaften Anwendung der Bestimmungen der Richtlinie führen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Juli 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, Rn. 65).

51 Stellen die Gerichte eines Mitgliedstaats, die mit einem Rechtsstreit befasst sind, der Fragen nach der Auslegung unionsrechtlicher Bestimmungen aufwirft, über die sie zu entscheiden haben, fest, dass ein und derselbe Umsatz in einem anderen Mitgliedstaat steuerlich unterschiedlich behandelt wird, sind sie – je nachdem, ob ihre Entscheidungen selbst noch mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können oder nicht – berechtigt oder verpflichtet, den Gerichtshof um Vorabentscheidung zu ersuchen (Urteil vom 5. Juli 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, Rn. 64 und 66).

52 Wenn sich jedoch – gegebenenfalls nach einer Vorabentscheidung des Gerichtshofs – erweist, dass die Mehrwertsteuer bereits in einem Mitgliedstaat zu Unrecht entrichtet wurde, stellt nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs das Recht auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben hat, eine Folge und eine Ergänzung der Rechte dar, 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. Dem Antrag auf Erstattung zu viel entrichteter Mehrwertsteuer liegt der Anspruch auf Rückzahlung rechtsgrundlos gezahlter Beträge zugrunde, der nach ständiger Rechtsprechung die Folgen der Unvereinbarkeit der Abgabe mit dem Unionsrecht dadurch beheben soll, dass die mit der Abgabe zu Unrecht auferlegte wirtschaftliche Belastung des Wirtschaftsteilnehmers, der sie letztlich tatsächlich getragen hat, neutralisiert wird (Urteil vom 14. Juni 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, Rn. 29 und 30 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

53 Nach alledem ist auf die ersten drei Fragen zu antworten, dass die Richtlinie 2006/112 sowie die Art. 7, 13 und 28 bis 30 der Verordnung Nr. 904/2010 dahin auszulegen sind, dass sie es den Steuerbehörden eines Mitgliedstaats nicht verwehren, Umsätze einseitig einer anderen mehrwertsteuerlichen Behandlung zu unterwerfen als derjenigen, nach der sie bereits in einem anderen Mitgliedstaat besteuert wurden.

Zur vierten Frage

54 Mit seiner vierten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 33 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass Gegenstände, die von einem in einem Mitgliedstaat ansässigen Lieferer an Erwerber in einem anderen Mitgliedstaat verkauft und durch ein vom Lieferer empfohlenes Unternehmen zu den Erwerbern transportiert werden, denen es jedoch freisteht, mit diesem Unternehmen einen Transportvertrag abzuschließen, als „durch den Lieferer oder für dessen Rechnung“ versandt oder befördert anzusehen sind.

55 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 2 der Richtlinie 2017/2455 Gegenstände auch dann durch den Lieferer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert werden, wenn er an ihrer Beförderung oder Versendung indirekt beteiligt ist.

56 Wie jedoch sowohl aus der Überschrift dieser Bestimmung als auch aus ihrem Wortlaut hervorgeht, tritt die darin vorgesehene Änderung der Richtlinie 2006/112 erst am 1. Januar 2021 in Kraft.

57 Da diese Änderung somit in zeitlicher Hinsicht nicht auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbar ist, ist das Kriterium der mittelbaren Beteiligung des Lieferers bei der Bestimmung der Voraussetzungen, unter denen Gegenstände als im Sinne von Art. 33 der Richtlinie 2006/112 „durch den Lieferer oder für dessen Rechnung“ versandt oder befördert anzusehen sind, nicht zu berücksichtigen.

58 Dies vorausgeschickt, ist darauf hinzuweisen, dass gemäß Art. 32 der Richtlinie 2006/112, wenn der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versandt oder befördert wird, als Ort der Lieferung der Ort gilt, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet.

59 Abweichend davon sieht Art. 33 der Richtlinie jedoch vor, dass, sofern bestimmte dort aufgeführte Bedingungen vorliegen, als Ort einer Lieferung von Gegenständen, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung von einem anderen Mitgliedstaat als dem der Beendigung der Versendung oder Beförderung aus versandt oder befördert werden, der Ort gilt, an dem sich die Gegenstände bei Beendigung der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befinden.

60 Insoweit stellt Art. 33 der Richtlinie 2006/112 eine Ausnahme von ihrem Art. 32 dar, die gewährleisten soll, dass die Erhebung nach den Überlegungen, die den Bestimmungen der Richtlinie über den Ort der Lieferung von Gegenständen zugrunde liegen, nach Möglichkeit an dem Ort erfolgt, an dem die Gegenstände verbraucht werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. März 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

61 Was unter Versand oder Beförderung „durch den Lieferer oder für dessen Rechnung“ im Sinne von Art. 33 der Richtlinie 2006/112 zu verstehen ist, ist unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität zu bestimmen, die ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Mai 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

62 Angesichts dieser wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität werden Gegenstände, wie die Generalanwältin in Nr. 102 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, für Rechnung des Lieferers versandt oder befördert, wenn dieser und nicht der Kunde tatsächlich darüber entscheidet, wie die Gegenstände versandt oder befördert werden sollen.

63 Daher fällt eine Lieferung von Gegenständen unter Art. 33 der Richtlinie 2006/112, wenn sowohl bei der Beauftragung als auch bei der Organisation der wesentlichen Phasen des Versands oder der Beförderung der Gegenstände die Rolle des Lieferers überwiegt.

64 Auch wenn es Sache des vorlegenden Gerichts ist, unter Berücksichtigung aller Umstände des Ausgangsverfahrens zu beurteilen, ob dies im Rahmen des bei ihm anhängigen Rechtsstreits der Fall ist, hält es der Gerichtshof für zweckmäßig, ihm dafür folgende Hinweise zu geben.

65 Wie sich aus den vom vorlegenden Gericht übermittelten Informationen ergibt, macht die Klägerin des Ausgangsverfahrens insbesondere geltend, die in Rede stehenden Waren könnten nicht als für ihre Rechnung versandt oder befördert angesehen werden, da sie zwar den Käufern, die Waren bei ihr erworben hätten, eine Spedition empfohlen habe, aber nicht Partei des Vertrags sei, mit dem die Käufer diese Spedition beauftragt hätten.

66 Zur Bedeutung der Vertragsbestimmungen im Rahmen der Einstufung eines steuerbaren Umsatzes ist darauf hinzuweisen, dass, da die vertragliche Situation normalerweise die wirtschaftliche und geschäftliche Realität der Transaktionen widerspiegelt, die einschlägigen Vertragsbestimmungen ein Umstand sind, der zu berücksichtigen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. Juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, Rn. 43).

67 Es kann sich jedoch herausstellen, dass einige Vertragsbestimmungen gelegentlich die wirtschaftliche und geschäftliche Realität der Transaktionen nicht vollständig widerspiegeln (Urteil vom 20. Juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, Rn. 44).

68 Im vorliegenden Fall spiegeln Vertragsbestimmungen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden die wirtschaftliche und geschäftliche Realität der streitigen Umsätze nicht wider, sofern die Käufer lediglich die vom Lieferer getroffene Entscheidung billigen, was das vorlegende Gericht mittels einer Gesamtbetrachtung der Umstände des Ausgangsrechtsstreits zu prüfen hat.

69 Insoweit ist, um festzustellen, ob die betreffenden Waren für Rechnung des Lieferers versandt oder befördert wurden, erstens die Bedeutung ihres Transports zu den Käufern im Hinblick auf die die Tätigkeit des betreffenden Lieferers kennzeichnenden Geschäftspraktiken zu berücksichtigen. Insbesondere dann, wenn diese Tätigkeit darin besteht, Käufern, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind als der Lieferer, der dort weder eine Niederlassung noch ein Lager hat, aktiv Waren gegen Entgelt anzubieten, kann die Organisation der Mittel zum Transport der betreffenden Waren durch den Lieferer zu den Käufern grundsätzlich als wesentlicher Bestandteil der fraglichen Tätigkeit angesehen werden.

70 Um zu beurteilen, ob der Lieferer den in einem Mitgliedstaat ansässigen Käufern aktiv Waren anbietet, kann das nationale Gericht insbesondere die Länderkennung der Website, auf der die betreffenden Waren angeboten werden, und die Sprache berücksichtigen, in der diese Seite zugänglich ist.

71 Zweitens ist zu prüfen, wem von beiden – Lieferer oder Käufer – die Entscheidungen über die Modalitäten des Versands oder der Beförderung der betreffenden Waren tatsächlich zugerechnet werden können.

72 Dabei kann ein Versand oder eine Beförderung der betreffenden Waren für Rechnung des Lieferers nicht schon daraus abgeleitet werden, dass der Vertrag über ihren Transport von den Käufern mit einem Unternehmen geschlossen wird, das mit dem Lieferer bei anderen Tätigkeiten als dem Verkauf seiner Produkte zusammenarbeitet.

73 Anders verhielte es sich dagegen, wenn die Käufer mit diesem Vertrag lediglich den vom Lieferer getroffenen Entscheidungen zustimmten, sei es in Bezug auf die Auswahl des mit dem Transport der betreffenden Waren betrauten Unternehmens oder auf die Modalitäten ihres Versands oder ihrer Beförderung.

74 Eine solche Beurteilung könnte insbesondere daraus abgeleitet werden, dass der Lieferer nur eine begrenzte Zahl oder sogar nur ein einziges Unternehmen für den Transport der betreffenden Waren empfiehlt, oder daraus, dass die Verträge über den Versand oder die Beförderung der Waren direkt von der Website des Lieferers aus geschlossen werden können, ohne dass die Käufer eigenständig mit den beauftragten Transportunternehmen in Kontakt treten müssen.

75 Drittens ist zu prüfen, welcher Wirtschaftsteilnehmer das mit dem Versand und der Lieferung der fraglichen Waren verbundene Risiko trägt.

76 Hierzu macht die Klägerin des Ausgangsverfahrens geltend, aus den vertraglichen Vereinbarungen zwischen dem Käufer und der Spedition ergebe sich, dass dieses Risiko von der Spedition zu tragen sei; daraus folge, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Waren nicht für ihre Rechnung versandt oder befördert worden seien. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Tatsache, dass das mit dem Transport der betreffenden Waren verbundene Risiko von der Spedition getragen wird, als solche keine Auswirkungen darauf hat, ob ihr Transport für Rechnung des Lieferers oder des Käufers durchgeführt wird.

77 Gleichwohl könnte davon ausgegangen werden, dass ungeachtet der vertraglichen Bestimmungen, die das Risiko dem mit dem Transport der Waren betrauten Unternehmen auferlegen, deren Versendung oder Beförderung für Rechnung des Lieferers erfolgt, wenn dieser letztlich die Kosten für den Ersatz der bei der Versendung oder Beförderung entstandenen Schäden tatsächlich trägt.

78 Viertens sind die Zahlungsmodalitäten sowohl für die Lieferung der betreffenden Waren als auch für deren Versand oder Beförderung zu beurteilen. Wenn die Käufer zwar formell getrennte Verträge mit dem Lieferer und der Spedition schließen, der Erwerb dieser Waren und ihre Versendung oder Beförderung jedoch Gegenstand eines einheitlichen Zahlungsvorgangs sind, ist dies als Indiz für eine erhebliche Beteiligung des Lieferers am Transport der Waren zu werten.

79 Insoweit entspricht es, wie die Klägerin des Ausgangsverfahrens in der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof eingeräumt hat, gängiger Praxis, dass die Käufer beim Erhalt der betreffenden Waren den Preis sowohl für sie als auch für ihren Transport beim Spediteur begleichen.

80 Eine solche Beteiligung des Lieferers wäre unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität der fraglichen Transaktionen auch dann gegeben, wenn sich erwiese, dass die Versand- oder Beförderungskosten grundsätzlich oder unter bestimmten Voraussetzungen, etwa ab einem Mindesteinkaufsbetrag, lediglich symbolischen Charakter haben oder dass der Lieferer einen Nachlass auf den Preis der Waren gewährt, der zum gleichen Ergebnis führt.

81 Folglich könnte nach den dem Gerichtshof vorliegenden Informationen und vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorlegende Gericht davon ausgegangen werden, dass die Klägerin des Ausgangsverfahrens sowohl bei der Beauftragung als auch bei der Organisation der wesentlichen Phasen des Versands oder der Beförderung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Waren eine überwiegende Rolle gespielt hat, so dass diese Waren als im Sinne von Art. 33 der Richtlinie 2006/112 für Rechnung des Lieferers transportiert anzusehen sind.

82 Nach alledem ist auf die vierte Frage zu antworten, dass Art. 33 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass Gegenstände, die von einem in einem Mitgliedstaat ansässigen Lieferer an Erwerber in einem anderen Mitgliedstaat verkauft und durch ein vom Lieferer empfohlenes Unternehmen zu den Erwerbern transportiert werden, denen es jedoch freisteht, mit diesem Unternehmen einen Transportvertrag abzuschließen, als „durch den Lieferer oder für dessen Rechnung“ versandt oder befördert anzusehen sind, wenn sowohl bei der Beauftragung als auch bei der Organisation der wesentlichen Phasen des Versands oder der Beförderung der Gegenstände die Rolle des Lieferers überwiegt; dies hat das vorlegende Gericht unter Berücksichtigung aller Umstände des Ausgangsrechtsstreits zu prüfen.

Zur fünften Frage

83 Mit seiner fünften Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob das Unionsrecht und insbesondere die Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass Vorgänge, bei denen die von einem Lieferer verkauften Gegenstände durch ein von ihm empfohlenes Unternehmen zu den Erwerbern transportiert werden, einen Rechtsmissbrauch darstellen, wenn zum einen der Lieferer und dieses Unternehmen dadurch miteinander verbunden sind, dass das Unternehmen unabhängig von diesem Transport einen Teil der Logistikbedürfnisse des Lieferers wahrnimmt, und es zum anderen den Erwerbern gleichwohl freisteht, ein anderes Unternehmen zu beauftragen oder die Gegenstände persönlich entgegenzunehmen.

84 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass die Bekämpfung etwaiger Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und Missbräuche ein Ziel ist, das von dieser Richtlinie anerkannt und gefördert wird, und dass nach dem für den Bereich der Mehrwertsteuer geltenden Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erlangen, verboten sind (Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

85 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs müssen für die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zwei Voraussetzungen vorliegen; zum einen müssen die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen in den einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts zur Erlangung eines Steuervorteils führen, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen muss aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen lediglich dieser Steuervorteil angestrebt wird (Urteil vom 10. Juli 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

86 Einleitend ist daher festzustellen, dass das vorlegende Gericht, da das Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis die formale Anwendung der Bedingungen in den einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 voraussetzt, nicht die Frage eines möglichen missbräuchlichen Charakters des Vorgehens der Klägerin des Ausgangsverfahrens aufwerfen kann, wenn es in Anbetracht der im Rahmen der Antwort auf die vierte Frage gegebenen Hinweise zu dem Ergebnis kommt, dass die Klägerin gegen Art. 33 der Richtlinie verstoßen hat, weil die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Waren im Sinne dieser Vorschrift als für Rechnung des Lieferers transportiert anzusehen sind.

87 Im Anschluss an diese Klarstellung ist darauf hinzuweisen, dass nach den Angaben des vorlegenden Gerichts der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Lieferer, auf den die Bestimmungen des Art. 33 der Richtlinie 2006/112 über die Lieferung von Gegenständen, die durch den Lieferer oder für dessen Rechnung versandt oder befördert werden, nicht angewandt wurden, in den Genuss des niedrigeren Mehrwertsteuersatzes des Mitgliedstaats seines Sitzes kam.

88 Erstens ist hinsichtlich der Frage, ob Umsätze, bei denen ein in einem Mitgliedstaat ansässiger Lieferer gegen Entgelt Waren an Käufer liefert, die im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats ansässig sind, und ihnen zugleich eine Spedition für den Transport dieser Waren empfiehlt, zur Erlangung eines Steuervorteils führen, der den Zielen der Richtlinie 2006/112 zuwiderläuft, zum einen darauf hinzuweisen, dass diese Umsätze, wenn die in Art. 33 der Richtlinie vorgesehene Ausnahmeregelung nicht auf sie anwendbar ist, unter ihren Art. 32 fallen, wonach als Ort der Lieferung der Ort gilt, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung an den Erwerber befindet.

89 Zum anderen resultieren die Unterschiede zwischen den Regelmehrwertsteuersätzen in den Mitgliedstaaten daraus, dass mit der Richtlinie 2006/112, die nur den Mindeststeuersatz festlegt, keine vollständige Harmonisierung vorgenommen wurde. Unter diesen Umständen kann die Tatsache, dass in einem Mitgliedstaat ein Regelmehrwertsteuersatz in Anspruch genommen wird, der niedriger ist als der in einem anderen Mitgliedstaat geltende Satz, für sich genommen nicht als ein den Zielen der Richtlinie 2006/112 zuwiderlaufender Steuervorteil angesehen werden (Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 39 und 40).

90 Was zweitens die Frage anbelangt, ob das wesentliche Ziel eines Vorgangs nur in der Erlangung des Steuervorteils besteht, ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof im Bereich der Mehrwertsteuer bereits entschieden hat, dass der Steuerpflichtige bei einer Wahlmöglichkeit zwischen zwei Umsätzen nicht verpflichtet ist, den Umsatz zu wählen, der die höhere Mehrwertsteuerzahlung nach sich zieht, sondern das Recht hat, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält. Somit können die Steuerpflichtigen im Allgemeinen frei wählen, welche Organisationsstrukturen und Geschäftsmodelle sie als für ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten und zur Begrenzung ihrer Steuerlast am besten geeignet erachten (Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 42).

91 Um feststellen zu können, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umstände eine missbräuchliche Praxis darstellen, muss daher nachgewiesen werden, dass die Unterscheidung zwischen dem Lieferer der betreffenden Waren und dem von ihm empfohlenen Spediteur eine rein künstliche Gestaltung darstellt, die verschleiert, dass diese beiden Unternehmen in Wirklichkeit eine einzige wirtschaftliche Einheit bilden.

92 Für die Zwecke einer solchen Beurteilung ist es zum einen unerheblich, ob die Käufer von Waren die Möglichkeit haben, mit deren Beförderung einen anderen als den vom Lieferer empfohlenen Spediteur zu betrauen.

93 Zum anderen ist die Tatsache, dass der Lieferer und die Spedition in dem Sinne miteinander verbunden sind, dass die Spedition für den Lieferer unabhängig vom Transport seiner Waren andere Logistikleistungen erbringt, für sich genommen nicht entscheidend.

94 Auf eine rein künstliche Gestaltung könnte jedoch geschlossen werden, wenn die Versand- oder Beförderungsleistungen für die betreffenden Waren durch das vom Lieferer empfohlene Unternehmen nicht im Rahmen einer realen wirtschaftlichen Tätigkeit erbracht würden.

95 Dem Gerichtshof liegen jedoch keine Anhaltspunkte vor, die belegen könnten, dass die von dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Lieferer empfohlene Spedition keine reale wirtschaftliche Tätigkeit ausübte, die sich nicht darauf beschränkte, bestimmte logistische Bedürfnisse dieses Lieferers zu erfüllen und dessen Waren auszuliefern. Somit war diese Spedition offenbar in eigenem Namen und auf eigene Rechnung, in Eigenverantwortung und auf eigenes Risiko tätig (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 45).

96 Nach alledem ist auf die fünfte Frage zu antworten, dass das Unionsrecht und insbesondere die Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass Vorgänge, bei denen die von einem Lieferer verkauften Gegenstände durch ein von ihm empfohlenes Unternehmen zu den Erwerbern transportiert werden, keinen Rechtsmissbrauch darstellen, wenn zum einen der Lieferer und dieses Unternehmen dadurch miteinander verbunden sind, dass das Unternehmen unabhängig von diesem Transport einen Teil der Logistikbedürfnisse des Lieferers wahrnimmt, und es zum anderen den Erwerbern gleichwohl freisteht, ein anderes Unternehmen zu beauftragen oder die Gegenstände persönlich entgegenzunehmen, sofern diese Umstände nicht der Feststellung entgegenstehen, dass es sich bei dem Lieferer und der von ihm empfohlenen Spedition um unabhängige Unternehmen handelt, die auf eigene Rechnung reale wirtschaftliche Tätigkeiten betreiben, so dass diese Vorgänge nicht als missbräuchlich eingestuft werden können.

Kosten

97 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Fünfte Kammer) für Recht erkannt:

1. **Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sowie die Art. 7, 13 und 28 bis 30 der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer sind dahin auszulegen, dass sie es den Steuerbehörden eines Mitgliedstaats nicht verwehren, Umsätze einseitig einer anderen mehrwertsteuerlichen Behandlung zu unterwerfen als derjenigen, nach der sie bereits in einem anderen Mitgliedstaat besteuert wurden.**

2. **Art. 33 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass Gegenstände, die von einem in einem Mitgliedstaat ansässigen Lieferer an Erwerber in einem anderen Mitgliedstaat verkauft und durch ein vom Lieferer empfohlenes Unternehmen zu den Erwerbern transportiert werden, denen es jedoch freisteht, mit diesem Unternehmen einen Transportvertrag abzuschließen, als „durch den Lieferer oder für dessen Rechnung“ versandt oder befördert anzusehen sind, wenn sowohl bei der Beauftragung als auch bei der Organisation der wesentlichen Phasen des Versands oder der Beförderung der Gegenstände die Rolle des Lieferers überwiegt; dies hat das vorlegende Gericht unter Berücksichtigung aller Umstände des Ausgangsrechtsstreits zu prüfen.**

3. **Das Unionsrecht und insbesondere die Richtlinie 2006/112 sind dahin auszulegen, dass Vorgänge, bei denen die von einem Lieferer verkauften Gegenstände durch ein von ihm empfohlenes Unternehmen zu den Erwerbern transportiert werden, keinen Rechtsmissbrauch darstellen, wenn zum einen der Lieferer und dieses Unternehmen dadurch miteinander verbunden sind, dass das Unternehmen unabhängig von diesem Transport einen Teil der Logistikbedürfnisse des Lieferers wahrnimmt, und es zum anderen den Erwerbern gleichwohl freisteht, ein anderes Unternehmen zu beauftragen oder die Gegenstände persönlich entgegenzunehmen, sofern diese Umstände nicht der Feststellung entgegenstehen, dass es sich bei dem Lieferer und der von ihm empfohlenen Spedition um unabhängige Unternehmen handelt, die auf eigene Rechnung reale wirtschaftliche Tätigkeiten betreiben, so dass diese Vorgänge nicht als missbräuchlich eingestuft werden können.**

Unterschriften