

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

16. Oktober 2014(\*)

„Vorabentscheidungsersuchen – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 44 – Begriff der ‚festen Niederlassung‘ des Empfängers einer Dienstleistung – Ort, an dem die Dienstleistungen als an Steuerpflichtige erbracht gelten – Innergemeinschaftlicher Umsatz“

In der Rechtssache C-605/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) mit Entscheidung vom 25. Oktober 2012, beim Gerichtshof eingegangen am 24. Dezember 2012, in dem Verfahren

**Welmory sp. z o.o.**

gegen

**Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Ilešič, des Richters A. Ó Caoimh, der Richterin C. Toader sowie der Richter E. Jarašiūnas und C. G. Fernlund (Berichterstatter),

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: M. Aleksejev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 6. März 2014

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Welmory sp. z o.o., vertreten durch M. Gorazda, adwokat,
- des Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, vertreten durch T. Tratkiewicz und J. Kaute als Bevollmächtigte,
- der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna und A. Kramarczyk als Bevollmächtigte,
- der zyprischen Regierung, vertreten durch K. Kleanthous und E. Symeonidou als Bevollmächtigte,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch L. Christie als Bevollmächtigten im Beistand von O. Thomas, Barrister,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch K. Herrmann, L. Lozano Palacios und R. Lyal als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 15. Mai 2014

folgendes

## **Urteil**

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung des Art. 44 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 (ABl. L 44, S. 11) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Welmory sp. z o.o., die ihren Sitz in Polen hat (im Folgenden: polnische Gesellschaft), und dem Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku (Direktor der Finanzverwaltung Gdańsk, im Folgenden: Dyrektor) wegen des Ortes der Erhebung der Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen, die diese Gesellschaft an eine andere Gesellschaft erbracht hat, die den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat hat.

## **Rechtlicher Rahmen**

### *Unionsrecht*

3 Die Mehrwertsteuerrichtlinie hat gemäß ihrem Art. 411 und Art. 413 ab 1. Januar 2007 die Rechtsvorschriften der Europäischen Union auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, insbesondere die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie), aufgehoben und ersetzt. Art. 9 („Dienstleistungen“) Abs. 1 der Sechsten Richtlinie lautete wie folgt:

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

4 Bis zum 31. Dezember 2009 sah Art. 43 der Richtlinie 2006/112, der zu deren Kapitel 3 („Ort der Dienstleistung“) gehörte, vor:

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

5 Die Richtlinie 2008/8 hat mit Wirkung zum 1. Januar 2010 die Art. 43 bis 59 dieses Kapitels der Richtlinie 2006/112 ersetzt.

6 Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

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

einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers.“

7 Im vierten Erwägungsgrund der ab 1. Juli 2011 geltenden Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112 (ABl. L 77, S. 1, im Folgenden: Durchführungsverordnung) heißt es:

„Das Ziel dieser Verordnung ist, die einheitliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems in seiner derzeitigen Form dadurch sicherzustellen, dass Vorschriften zur Durchführung der Richtlinie 2006/112/EG erlassen werden, und zwar insbesondere in Bezug auf den Steuerpflichtigen, die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen sowie den Ort der steuerbaren Umsätze ...“

8 Im 14. Erwägungsgrund der Durchführungsverordnung heißt es:

„Um die einheitliche Anwendung der Regeln für die Bestimmung des Ortes der steuerbaren Umsätze sicherzustellen, sollten der Begriff des Ortes, an dem ein Steuerpflichtiger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, und der Begriff der festen Niederlassung, des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthaltsortes klargestellt werden. Die Zugrundelegung möglichst klarer und objektiver Kriterien sollte die praktische Anwendung dieser Begriffe erleichtern, wobei der Rechtsprechung des Gerichtshofs [der Europäischen Union] Rechnung getragen werden sollte.“

9 Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung lautet:

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

### *Polnisches Recht*

10 Auf das Ausgangsverfahren ist das Gesetz über die Steuer auf Waren und Dienstleistungen (Ustawa o podatku od towarów i usług vom 11. März 2004, Dz. U. Nr. 54, Position 535) in seiner vom 1. Januar 2010 bis zum 30. Juni 2011 geltenden Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) anwendbar.

11 Art. 19 Abs. 1 und 4 des Mehrwertsteuergesetzes sieht vor:

„(1) Die Steuerschuld entsteht zum Zeitpunkt der Übergabe des Gegenstands oder der Erbringung der Dienstleistung, vorbehaltlich der Abs. 2 bis 21 sowie des Art. 14 Abs. 6, des Art. 20 und des Art. 21 Abs. 1.

...

(4) Wenn die Lieferung eines Gegenstands oder die Erbringung einer Dienstleistung durch Rechnung bestätigt werden muss, entsteht die Steuerschuld zum Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch am siebten Tag ab dem Tag der Übergabe des Gegenstands oder der Erbringung der Dienstleistung.“

12 Art. 28b Abs. 1 und 2 dieses Gesetzes bestimmt:

„(1) Als Ort der Dienstleistung im Fall der Erbringung von Dienstleistungen gilt für den Steuerpflichtigen der Ort, an dem der steuerpflichtige Dienstleistungsempfänger den Sitz oder

Wohnsitz hat, unter Vorbehalt der Abs. 2 bis 4 und der Art. 28e, 28f Abs. 1, 28g Abs. 1, 28i, 28j und 28n.

(2) Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung.“

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefrage**

13 Die Welmory LTD mit Sitz in Nikosia (Zypern, im Folgenden: die zyprische Gesellschaft) veranstaltet Auktionen auf einer Online-Verkaufsplattform. Dabei verkauft sie Lose von „Bids“ (Gebote), d. h. Titeln, die dazu berechtigen, ein Gebot für den Kauf eines versteigerten Produkts abzugeben und dabei einen höheren Preis als den zuletzt gebotenen Preis zu bieten.

14 Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten geht hervor, dass die zyprische Gesellschaft am 2. April 2009 einen Kooperationsvertrag mit der polnischen Gesellschaft schloss, mit dem sie sich dazu verpflichtete, der Letztgenannten eine Internet-Auktionsseite unter dem Domainnamen [www.za10groszy.pl](http://www.za10groszy.pl) zur Verfügung zu stellen, wobei zu dieser Dienstleistung auch die Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Pacht der für den Betrieb der Website erforderlichen Server und mit dem Einstellen der versteigerten Produkte gehörte. Die polnische Gesellschaft verpflichtete sich in erster Linie dazu, über diese Seite Produkte zu verkaufen.

15 Der Verkaufsvorgang lief wie folgt ab. Zunächst erwarb der Kunde von der zyprischen Gesellschaft eine Anzahl „Bids“ auf der genannten Internet-Handelsplattform. Diese „Bids“ gaben dem Kunden sodann das Recht, am Verkauf von Produkten teilzunehmen, die von der polnischen Gesellschaft auf derselben Website zur Auktion angeboten wurden, und ein Gebot für den Erwerb eines dieser Produkte abzugeben. Im Unterschied zu herkömmlichen Auktionen musste sich der Kunde, um zu überbieten, nicht nur dazu verpflichten, einen höheren Betrag als den zuletzt gebotenen zu bezahlen, sondern er musste hierzu „Bids“ „einlösen“. Schließlich wurde das Produkt dem Kunden zugeschlagen, der unter Verwendung seiner „Bids“ den höchsten Preis geboten hatte.

16 Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten ergibt sich ferner, dass die Einnahmen der polnischen Gesellschaft zum einen aus dem im Rahmen der Internetauktionen erhaltenen Kaufpreis und zum anderen aus einer Vergütung bestanden, die sie von der zyprischen Gesellschaft erhielt und die einem Teil der Umsätze aus dem Verkauf der „Bids“ entsprach, die von den Kunden in Polen genutzt wurden, um ein Auktionsgebot abzugeben.

17 Am 19. April 2010 erwarb die zyprische Gesellschaft 100 % des Gesellschaftskapitals der polnischen Gesellschaft.

18 Für den vor diesem Erwerb liegenden Zeitraum zwischen Januar und April 2010 stellte die polnische Gesellschaft vier Rechnungen über Dienstleistungen an die zyprische Gesellschaft (Werbung, Service, Informationsbeschaffung und Datenverarbeitung) aus.

19 Da sie der Auffassung war, dass diese Dienstleistungen am Gesellschaftssitz der zyprischen Gesellschaft erbracht worden waren und daher der Mehrwertsteuer in Zypern unterworfen sein müssten, wies die polnische Gesellschaft unter Hinweis darauf, dass diese Steuer durch den Empfänger dieser Dienstleistungen abzurechnen sei, keinen Mehrwertsteuerbetrag aus.

20 Der Dyrektor war jedoch der Auffassung, dass es sich um Dienstleistungen handele, die an eine feste Niederlassung der zyprischen Gesellschaft im polnischen Staatsgebiet erbracht worden

seien. Diese Dienstleistungen seien folglich gemäß Art. 28b Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes in Polen zu dem normalen Satz von 22 % zu besteuern.

21 Die polnische Gesellschaft erhob eine Klage auf Aufhebung dieser Entscheidung des Dyrektor vor dem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Gdańsk) und machte dabei geltend, dass ein unabhängiger Wirtschaftsteilnehmer, der selbständig eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübe und mehrwertsteuerpflichtig sei, nicht die feste Niederlassung eines anderen Steuerpflichtigen innehaben könne.

22 Der Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku wies diese Klage vor allem unter Hinweis auf die Besonderheit der von der zyprischen Gesellschaft in Polen erbrachten Dienstleistungen ab. Er war der Auffassung, dass diese Gesellschaft, um über eine feste Niederlassung im polnischen Hoheitsgebiet zu verfügen, weder eine feste sachliche und personelle Struktur im klassischen Sinne in Polen benötige noch unmittelbar in Polen gelegene Gebäude nutzen oder dort Arbeitnehmer beschäftigen müsse.

23 Der Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku war der Auffassung, dass die Tätigkeiten dieser beiden Gesellschaften eine unauflösbare ökonomische Einheit darstellten und dass das Ziel ihrer gesamten Tätigkeit in Polen nur durch ihre Zusammenarbeit habe erreicht werden können.

24 Zur Begründung seiner Entscheidung führte der Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku weiter aus, dass die zyprische Gesellschaft in Polen die technische und personelle Ausstattung der polnischen Gesellschaft nutze, so dass diese als feste Niederlassung der zyprischen Gesellschaft in Polen zu behandeln sei. Folglich seien die von der polnischen Gesellschaft an die zyprische Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen an die feste Niederlassung der zyprischen Gesellschaft in Polen erbracht worden und unterlägen damit der Besteuerung im Gebiet dieses Mitgliedstaats.

25 Die polnische Gesellschaft erhob gegen das Urteil des Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku Kassationsbeschwerde vor dem Naczelny Sąd Administracyjny (Oberster Verwaltunggerichtshof).

26 Im Hinblick auf die Besonderheit der bei ihm anhängigen Rechtssache ist das vorliegende Gericht im Zweifel darüber, ob Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin ausgelegt werden kann, dass sich der Ort der Besteuerung der Dienstleistungen in Polen befindet, wenn die Dienstleistungen von einer polnischen Gesellschaft an eine andere Gesellschaft mit Sitz in Zypern erbracht werden, wenn die beiden Gesellschaften kapitalmäßig voneinander unabhängig sind und wenn die zyprische Gesellschaft ihre wirtschaftliche Tätigkeit unter Verwendung der Infrastruktur der polnischen Gesellschaft ausübt.

27 Das vorliegende Gericht führt aus, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Begriff der festen Niederlassung Fälle betreffe, die sich in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht von der Situation unterscheiden, die in der bei ihm anhängigen Rechtssache in Rede stehe.

28 Diese Rechtssache betreffe eine Situation, in der die beiden Gesellschaften im maßgeblichen Zeitpunkt voneinander unabhängig gewesen seien. Außerdem betreffe die Rechtsprechung des Gerichtshofs den Fall, dass der Ort der festen Niederlassung im Hinblick auf den Dienstleistungserbringer definiert werde, und beziehe sich darüber hinaus auf Situationen, in denen die feste Niederlassung im Hinblick auf gegenüber einem Dritten, d. h. dem Endverbraucher, erbrachte Dienstleistungen bestimmt werde.

29 Unter diesen Voraussetzungen hat der Naczelny Sąd Administracyjny beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist für die Besteuerung von Dienstleistungen, die durch eine Gesellschaft A mit Sitz in Polen an die Gesellschaft B mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union erbracht werden, wenn die Gesellschaft B bei ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit die Infrastruktur der Gesellschaft A nutzt, Sitz der „festen Niederlassung“ im Sinne des Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Ort, an dem die Gesellschaft A ihren Sitz hat?

### **Zur Vorlagefrage**

#### *Vorbemerkungen*

30 Mehrere Verfahrensbeteiligte haben geltend gemacht, dass es im Ausgangsrechtsstreit nicht um die Frage gehe, ob es sich bei den von der polnischen Gesellschaft an die zyprische Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen um Dienstleistungen handele, die an die feste Niederlassung der zyprischen Gesellschaft in Polen geleistet worden seien, sondern um die Frage, in welchem Land – Polen oder Zypern – die von der zyprischen Gesellschaft an Kunden in Polen verkauften „Bids“ der Mehrwertsteuer zu unterwerfen seien.

31 Die polnische Regierung macht darüber hinaus geltend, dass die Steuerbemessungsgrundlage der von der polnischen Gesellschaft in den Auktionen auf der Internet-Handelsplattform der zyprischen Gesellschaft verkauften Waren möglicherweise nicht zutreffend angesetzt worden sei. Es stelle sich die Frage, ob sich nicht in Einklang mit Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Steuerbemessungsgrundlage, die die polnische Gesellschaft hätte angeben müssen, zum einen aus dem Preis der in den Auktionen verkauften Waren und zum anderen aus den von der zyprischen Gesellschaft erlangten Vergütungen, die einem Teil der Einkünfte aus dem Verkauf der von den Kunden in Polen bei den Auktionen verwendeten „Bids“ entsprächen, zusammensetzen müsste.

32 Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass der Gegenstand der Vorlagefrage im Wesentlichen der Ort der Besteuerung der von der polnischen Gesellschaft an die zyprische Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen ist. Die Vorlagefrage betrifft damit die Auslegung von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie und nicht den Ort der Besteuerung der „Bids“ oder die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage der von der polnischen Gesellschaft in den Auktionen verkauften Waren.

33 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist es im Rahmen der Zusammenarbeit zwischen diesem und den nationalen Gerichten nach Art. 267 AEUV allein Sache des mit dem Rechtsstreit befassten nationalen Gerichts, in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende gerichtliche Entscheidung fällt, im Hinblick auf die Besonderheiten der bei ihm anhängigen Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung zum Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof von ihm vorgelegten Fragen zu beurteilen. Damit haben auch nur die innerstaatlichen Gerichte zu bestimmen, welche Fragen dem Gerichtshof vorzulegen sind; die Parteien können die Fragen inhaltlich nicht ändern (vgl. u. a. Urteil Danske Svineproducenter, C-316/10, EU:C:2011:863, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34 Außerdem wäre eine Änderung des Gehalts von Vorabentscheidungsfragen oder eine Beantwortung der von den Parteien genannten Zusatzfragen unvereinbar mit der Verpflichtung des Gerichtshofs, sicherzustellen, dass die Regierungen der Mitgliedstaaten und die Verfahrensbeteiligten die Möglichkeit haben, gemäß Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union Erklärungen abzugeben, denn den Verfahrensbeteiligten werden nach dieser

Vorschrift nur die Vorlageentscheidungen zugestellt (vgl. in diesem Sinne Urteil Danske Svineproducenter, EU:C:2011:863, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35 In der vorliegenden Rechtssache ist somit allein auf die von dem vorlegenden Gericht gestellte Frage zu antworten, die auf die Bestimmung des Ortes der Besteuerung der Dienstleistungen abzielt, die von der polnischen Gesellschaft an die zyprische Gesellschaft erbracht worden sind.

#### *Antwort des Gerichtshofs*

36 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, unter welchen Voraussetzungen ein erster Steuerpflichtiger, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in einem Mitgliedstaat hat und der Dienstleistungen empfängt, die von einem zweiten, in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Steuerpflichtigen erbracht werden, im Hinblick auf die Bestimmung des Ortes der Besteuerung dieser Dienstleistungen in diesem anderen Mitgliedstaat über eine „feste Niederlassung“ im Sinne von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie verfügt.

37 Die Mehrwertsteuerrichtlinie enthält ebenso wie die durch sie ersetzte Sechste Richtlinie einen Titel V, der den Ort der steuerbaren Umsätze zum Gegenstand hat. Innerhalb dieses Titels betrifft Kapitel 3 den Ort von Dienstleistungen und enthalten die Abschnitte 2 und 3 dieses Kapitels die allgemeinen Regeln für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung sowie besondere Bestimmungen für spezielle Dienstleistungen.

38 Wie zuvor Art. 9 der Sechsten Richtlinie enthalten die Art. 44 bis 59b der Mehrwertsteuerrichtlinie Regeln, die den Ort der steuerlichen Anknüpfung bestimmen. So sehen, ebenso wie in Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie allgemeine Regeln hierzu festgelegt waren, auch die Art. 44 und 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie solche allgemeinen Regeln vor. Ebenso wie Art. 9 Abs. 2 und 3 der Sechsten Richtlinie sehen ferner die Art. 46 bis 59b der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Reihe von speziellen Anknüpfungsregeln vor.

39 Jedoch geht es im Ausgangsrechtsstreit um die Auslegung von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach bei der Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen nicht mehr auf den steuerpflichtigen Dienstleistungserbringer, sondern auf den steuerpflichtigen Empfänger der Dienstleistung abgestellt wird.

40 Daher stellt sich die Frage, ob die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Auslegung von Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie angesichts der durch Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführten Änderungen auf diesem Gebiet weiterhin einschlägig ist.

41 Insoweit ist daran zu erinnern, dass bei der Auslegung einer Unionsvorschrift nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele zu berücksichtigen sind, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden (Urteil ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42 Nach gefestigter Rechtsprechung des Gerichtshofs sollen mit den Regeln über die Bestimmung des Ortes, an den bei Dienstleistungen steuerlich anzuknüpfen ist, einerseits Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, und andererseits die Nichtbesteuerung von Einnahmen verhindert werden (vgl. in diesem Sinne Urteil ADV Allround, EU:C:2012:35, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

43 Es ist festzustellen, dass der Wortlaut von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie dem von Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie ähnlich ist. Zudem handelt es sich sowohl bei Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie als auch bei Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie um Vorschriften, die den

Ort der steuerlichen Anknüpfung bei Dienstleistungen bestimmen und dasselbe Ziel verfolgen, so dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Auslegung von Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie mit den nötigen Abänderungen grundsätzlich auf die Auslegung von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie übertragen werden kann.

44 Diese Überlegung wird durch die Durchführungsverordnung gestützt, deren Ziel es gemäß ihrem vierten Erwägungsgrund ist, eine einheitlichere Anwendung des Mehrwertsteuersystems durch eine Anpassung der Vorschriften zur Durchführung der Mehrwertsteuerrichtlinie insbesondere in Bezug auf den Steuerpflichtigen, die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen sowie den Ort der steuerbaren Umsätze sicherzustellen.

45 Aus dem 14. Erwägungsgrund dieser Verordnung geht hervor, dass der Unionsgesetzgeber bestimmte Begriffe, die für die Festlegung der für den Ort der steuerbaren Umsätze maßgeblichen Kriterien erforderlich sind, klarstellen und dabei der Rechtsprechung des Gerichtshofs auf diesem Gebiet Rechnung tragen wollte.

46 Insoweit ist diese Verordnung, auch wenn sie zu dem im Ausgangsverfahren fraglichen Zeitraum noch nicht in Kraft war, zu berücksichtigen.

47 Folglich sind für die Beantwortung der von dem vorlegenden Gericht gestellten Frage sowohl die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie als auch die Durchführungsverordnung heranzuziehen.

48 Die Frage, die sich im Zusammenhang des Ausgangsverfahrens stellt, ist die der Bestimmung des Ortes der von der polnischen Gesellschaft an die zyprische Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen. Dabei zielt diese Frage speziell auf die Definition der Kriterien ab, anhand deren festzustellen ist, ob die zyprische Gesellschaft über eine feste Niederlassung in Polen verfügt.

49 Gemäß Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt als Ort der an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, erbrachten Dienstleistungen der Ort, an dem der Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers.

50 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass es sich, wie aus Rn. 42 des vorliegenden Urteils hervorgeht, bei einer Vorschrift wie Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie um eine Regel handelt, die den Ort der Besteuerung von Dienstleistungen bestimmt, indem sie den Ort der steuerlichen Anknüpfung festlegt und damit die Befugnisse der Mitgliedstaaten begrenzt.

51 Zu diesem Zweck soll mit dieser Vorschrift eine steuerlich sinnvolle Abgrenzung der jeweiligen Anwendungsbereiche der nationalen Rechtsvorschriften auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer vorgenommen werden, indem in einheitlicher Art und Weise der Ort der steuerlichen Anknüpfung bei Dienstleistungen bestimmt wird.



52 Daher ist erstens der vorrangige Anknüpfungspunkt für die Feststellung des Ortes der Dienstleistung zu bestimmen und sind zweitens die Kriterien zu konkretisieren, die erfüllt sein müssen, damit angenommen werden kann, dass ein steuerpflichtiger Dienstleistungsempfänger wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende, der seinen Sitz in einem Mitgliedstaat hat, über eine feste Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat als dem seines Sitzes verfügt.

#### Der vorrangige Anknüpfungspunkt

53 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 9 der Sechsten Richtlinie ist der zweckdienlichste und damit der vorrangige Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung aus steuerlicher Sicht der Ort, an dem der Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Die Berücksichtigung einer anderen Niederlassung ist nur dann von Interesse, wenn die Anknüpfung an den Sitz nicht zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führt oder wenn sie einen Konflikt mit einem anderen Mitgliedstaat zur Folge hat (vgl. u. a. Urteile Berkholz, 168/84, EU:C:1985:299, Rn. 17, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184, Rn. 16, sowie ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, Rn. 15).

54 Diese Auslegung gilt auch im Rahmen des Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

55 Wie zur Zeit der Geltung der Sechsten Richtlinie erscheint nämlich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit als Anknüpfungspunkt als ein objektives, einfaches und praktisches Kriterium, das eine große Rechtssicherheit bietet, da es sich leichter überprüfen lässt als beispielsweise das Bestehen einer festen Niederlassung. Außerdem ermöglicht es die Vermutung, dass Dienstleistungen an dem Ort erbracht werden, an dem der steuerpflichtige Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, sowohl den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten als auch den Dienstleistungserbringern, komplizierte Nachforschungen zur Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunkts zu vermeiden.

56 Überdies wird der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im ersten Satz von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie erwähnt, während die feste Niederlassung erst im nächsten Satz Erwähnung findet. Dieser Satz, der das Adverb „jedoch“ enthält, kann nur so aufgefasst werden, dass er eine Ausnahme von der im vorangegangenen Satz aufgestellten allgemeinen Regel vorsieht.

#### Der Begriff der festen Niederlassung

57 Wie bereits in Rn. 39 des vorliegenden Urteils ausgeführt, wird im Rahmen von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie für die Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung nicht länger auf den steuerpflichtigen Dienstleistungserbringer, sondern auf den steuerpflichtigen Empfänger der Dienstleistung abgestellt. Der Begriff der festen Niederlassung ist somit in Bezug auf den steuerpflichtigen Dienstleistungsempfänger zu bestimmen.

58 Der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofs (vgl. u. a. Urteil Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, Rn. 54 und die dort angeführte Rechtsprechung), die im Wortlaut des Art. 11 der Durchführungsverordnung unmittelbar Ausdruck gefunden hat, ist zu entnehmen, dass eine feste Niederlassung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweisen muss, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden.

59 Somit muss die zyprische Gesellschaft, damit unter den im Ausgangsverfahren vorliegenden Umständen festgestellt werden kann, dass sie über eine feste Niederlassung im

Sinne von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie verfügt, in Polen zumindest eine Struktur mit einem hinreichenden Grad an Beständigkeit aufweisen, die ihrer personellen und technischen Ausstattung nach in der Lage ist, Dienstleistungen, die von der polnischen Gesellschaft an sie erbracht werden, in Polen für ihre wirtschaftliche Tätigkeit, d. h. den Betrieb des in Rede stehenden elektronischen Auktionssystems sowie die Ausgabe und den Verkauf der „Bids“, zu empfangen und zu verwenden.

60 Dabei ist nicht der Umstand entscheidend, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit wie die von der zyprischen Gesellschaft ausgeübte und im Ausgangsverfahren streitige Tätigkeit des Betriebs eines elektronischen Auktionssystems, in dessen Rahmen zum einen der polnischen Gesellschaft eine Internet-Auktionsseite zur Verfügung gestellt wird und zum anderen an die Kunden in Polen „Bids“ ausgegeben und verkauft werden, ausgeübt werden kann, ohne dass eine tatsächliche personelle und sachliche Struktur in Polen erforderlich wäre. Trotz ihres besonderen Charakters erfordert eine solche wirtschaftliche Tätigkeit zumindest eine geeignete Struktur namentlich im Hinblick auf ihre personelle und technische Ausstattung, wie beispielsweise eine Computerausstattung, Server und entsprechende Computerprogramme.

61 In ihren schriftlichen Erklärungen und in der mündlichen Verhandlung hat die polnische Gesellschaft geltend gemacht, dass die Infrastruktur, die sie der zyprischen Gesellschaft zur Verfügung stelle, es dieser nicht erlaube, die von der polnischen Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen für ihre wirtschaftliche Tätigkeit zu empfangen und zu verwenden. Die personelle und technische Ausstattung für die von der zyprischen Gesellschaft ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit, wie beispielsweise Server, Software, IT-Dienste sowie das System zum Abschluss von Verträgen mit den Verbrauchern und zum Empfang von deren Zahlungen, befänden sich außerhalb des polnischen Hoheitsgebiets. Diese tatsächlichen Umstände seien im Rahmen des Ausgangsverfahrens nicht geprüft worden.

62 Es fällt jedoch in die ausschließliche Zuständigkeit des nationalen Richters, solche Gesichtspunkte zu prüfen, um zu beurteilen, ob die zyprische Gesellschaft in Polen über die erforderliche personelle und technische Ausstattung verfügt, um die von der polnischen Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen für den Betrieb und die Pflege der Internet-Auktionsseite sowie die Ausgabe und Vermarktung der „Bids“ zu empfangen und zu verwenden.

63 Sollten sich die von der polnischen Gesellschaft behaupteten tatsächlichen Umstände als zutreffend herausstellen, hätte das vorlegende Gericht zu dem Ergebnis zu gelangen, dass die zyprische Gesellschaft nicht über eine feste Niederlassung in Polen verfügt, da sie nicht die erforderliche Infrastruktur hat, um die von der polnischen Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen für ihre wirtschaftliche Tätigkeit zu empfangen und zu verwenden.

64 Der Umstand, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten der beiden durch einen Kooperationsvertrag verbundenen Gesellschaften eine ökonomische Einheit darstellen und dass ihre Ergebnisse im Wesentlichen Verbrauchern in Polen zugute kommen, ist für die Beurteilung der Frage, ob die zyprische Gesellschaft über eine feste Niederlassung in Polen verfügt, ohne Belang. Wie die polnische Gesellschaft, die zyprische Regierung und die Europäische Kommission zu Recht hervorgehoben haben, ist nämlich zwischen den Dienstleistungen, die von der polnischen Gesellschaft an die zyprische Gesellschaft erbracht werden, und denen, die von der zyprischen Gesellschaft an die Verbraucher in Polen erbracht werden, zu unterscheiden. Es handelt sich um verschiedene Dienstleistungen, die unterschiedlichen Mehrwertsteuerregelungen unterliegen.

65 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass ein erster Steuerpflichtiger, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in einem Mitgliedstaat hat und der Dienstleistungen empfängt, die von einem zweiten, in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen

Steuerpflichtigen erbracht werden, im Hinblick auf die Bestimmung des Ortes der Besteuerung dieser Dienstleistungen in diesem anderen Mitgliedstaat über eine „feste Niederlassung“ im Sinne von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie verfügt, wenn diese Niederlassung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es von der personellen und technischen Ausstattung her ermöglicht, Dienstleistungen für ihre wirtschaftliche Tätigkeit zu empfangen und zu verwenden. Ob dies der Fall ist, ist von dem vorlegenden Gericht festzustellen.

## **Kosten**

66 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem 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 (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

**Ein erster Steuerpflichtiger, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in einem Mitgliedstaat hat und der Dienstleistungen empfängt, die von einem zweiten, in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Steuerpflichtigen erbracht werden, verfügt im Hinblick auf die Bestimmung des Ortes der Besteuerung dieser Dienstleistungen in diesem anderen Mitgliedstaat über eine „feste Niederlassung“ im Sinne von Art. 44 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 geänderten Fassung, wenn diese Niederlassung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es von der personellen und technischen Ausstattung her ermöglicht, Dienstleistungen für ihre wirtschaftliche Tätigkeit zu empfangen und zu verwenden. Ob dies der Fall ist, ist von dem vorlegenden Gericht festzustellen.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Polnisch.