

Downloaded via the EU tax law app / web

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

17. Oktober 2024(*)

„ Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 14 und 15 – Aufladung von Elektrofahrzeugen – Aufladung mittels einer Vorrichtung, die von einer Gesellschaft bereitgestellt wird und den Zugang zu einem Netz von Ladepunkten verschiedener Betreiber ermöglicht – Mehrwertsteuerliche Einordnung des Umsatzes – ‚Lieferung von Gegenständen‘ – Übertragung aufgrund von Kommissionverträgen “

In der Rechtssache C-60/23

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Högsta förvaltningsdomstol (Oberstes Verwaltungsgericht, Schweden) mit Entscheidung vom 3. Februar 2023, beim Gerichtshof eingegangen am 6. Februar 2023, in dem Verfahren

Skatteverket

gegen

Digital Charging Solutions GmbH

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Vierten Kammer I. Jarukaitis in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Fünften Kammer sowie der Richter D. Gratsias (Berichterstatter) und E. Regan,

Generalanwältin: T. ?apeta,

Kanzler: A. Lamote, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 7. Februar 2024,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Skatteverket, vertreten durch A. ?S. Pallasdies als Bevollmächtigte,
- der Digital Charging Solutions GmbH, vertreten durch U. Greffberg,
- der schwedischen Regierung, vertreten durch H. Eklinder und F. ?L. Göransson als Bevollmächtigte,
- der ungarischen Regierung, vertreten durch Zs. Biró-Tóth und Z. Fehér als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Björkland und M. Herold als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 25. April 2024

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 14 und 15 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22. Dezember 2009 (ABl. 2010, L 10, S. 14) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2006/112).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Digital Charging Solutions GmbH, einer Gesellschaft deutschen Rechts, und dem Skatteverket (Finanzbehörde, Schweden) über die Gültigkeit eines am 8. April 2022 erlassenen Steuervorbescheids (im Folgenden: Steuervorbescheid).

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.“

4 In Art. 2 Abs. 1 dieser Richtlinie heißt es:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;

...

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

...“

5 Art. 14 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„(1) Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

(2) Neben dem in Absatz 1 genannten Umsatz gelten folgende Umsätze als Lieferung von Gegenständen:

...

c) die Übertragung eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission.

...“

6 Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt sind Elektrizität, Gas, Wärme oder Kälte und ähnliche Sachen.“

Schwedisches Recht

7 Nach Kapitel 1 § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Mervärdesskattelag (1994:200) (Mehrwertsteuergesetz [1994:200]) vom 30. März 1994 (SFS 1994, Nr. 200) (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) ist für die steuerpflichtige Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland erbringt, Mehrwertsteuer zu entrichten.

8 Als Gegenstände gelten nach Kapitel 1 § 6 des Mehrwertsteuergesetzes körperliche Gegenstände, einschließlich Immobilien und Gas, ebenso wie Wärme, Kälte und Elektrizität. Weiter heißt es dort, dass als Dienstleistung jede Lieferung gilt, die sich nicht auf Waren bezieht.

9 Nach Kapitel 2 § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 Nr. 1 gilt als Umsatz von Gegenständen u. a. die Überlassung eines Gegenstands gegen Entgelt und als Umsatz einer Dienstleistung u. a., dass eine Dienstleistung gegen Entgelt erbracht, überlassen oder auf andere Weise jemandem zur Verfügung gestellt wird.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

10 Der Geschäftssitz von Digital Charging Solutions ist in Deutschland; die Gesellschaft hat keine feste Niederlassung in Schweden. Digital Charging Solutions stellt Nutzern von Elektrofahrzeugen in Schweden Zugang zu einem Netz von Ladepunkten zur Verfügung. Die Nutzer erhalten in Echtzeit Informationen über die Preise und die Verfügbarkeit der zu diesem Netz gehörenden Ladepunkte. Außerdem umfasst die erbrachte Dienstleistung Funktionen zur Suche und Lokalisierung von Ladestationen sowie zur Routenplanung.

11 Die zum Netz gehörenden Ladestationen werden nicht von Digital Charging Solutions betrieben, sondern von Betreibern, mit denen die Gesellschaft Verträge abgeschlossen hat, damit die Nutzer von Elektrofahrzeugen ihre Fahrzeuge aufladen können. Hierzu stattet Digital Charging Solutions die Nutzer mit einer Karte und einer Authentifizierungsapplikation aus. Bei Nutzung der Karte oder der Applikation wird jedes Aufladen beim Betreiber des Ladepunktnetzes registriert, der diese Vorgänge dann Digital Charging Solutions in Rechnung stellt. Die Rechnungstellung erfolgt monatlich am Ende jedes Monats mit einer Zahlungsfrist von 30 Tagen.

12 Auf der Grundlage der von den Ladepunktbetreibern erhaltenen Rechnungen stellt Digital Charging Solutions den Karten- bzw. Applikationsnutzern ebenfalls auf monatlicher Basis Rechnungen aus, und zwar getrennt für die gelieferte Menge Elektrizität einerseits und für den Zugang zum Netz und die Nebenleistungen andererseits. Der Preis für die Elektrizität variiert, aber für den Netzzugang und die Nebenleistungen wird eine feste Gebühr erhoben. Diese Gebühr wird unabhängig davon erhoben, ob der Nutzer während des betreffenden Zeitraums tatsächlich Elektrizität gekauft hat oder nicht. Es ist nicht möglich, nur Elektrizität von Digital Charging Solutions zu kaufen, ohne für den Zugang zum Netz und diese Leistungen zu bezahlen.

13 Am 14. April 2021 beantragte Digital Charging Solutions beim Skatterättsnämnd (Steuerrechtsausschuss, Schweden) einen Steuervorbescheid. Am 8. April 2022 erließ dieser Ausschuss einen Vorbescheid, in dem er die Lieferungen von Digital Charging Solutions als komplexe Umsätze beurteilte, die hauptsächlich durch die Lieferung von Elektrizität an die Nutzer

gekennzeichnet seien, wobei Schweden als Ort der Lieferungen anzunehmen sei.

14 Die Finanzbehörde erhob beim Högsta förvaltningsdomstol (Oberstes Verwaltungsgericht, Schweden), dem vorlegenden Gericht, Klage auf Bestätigung des Steuervorbescheids. Digital Charging Solutions wandte sich ebenfalls an dieses Gericht, jedoch klagte sie auf Änderung des Vorbescheids. Digital Charging Solutions machte vor dem vorlegenden Gericht geltend, dass im vorliegenden Fall zwei verschiedene Leistungen vorlägen, nämlich die Lieferung von Elektrizität und die Erbringung einer Dienstleistung des Zugangs zum Netz von Ladepunkten, so dass nur die Lieferung von Elektrizität in Schweden zu besteuern sei.

15 Wie aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervorgeht, ist die Mehrheit der Mitglieder des Steuerrechtsausschusses der Auffassung, dass die Ladepunktbetreiber Elektrizität an Digital Charging Solutions liefern, die diese wiederum den Nutzern liefert. Es handele sich also um eine Kette von Umsätzen, bei der zwischen den Betreibern der Ladepunkte und den Nutzern keine vertraglichen Pflichten bestünden.

16 Eine Minderheit der Mitglieder des Ausschusses vertritt hingegen die Ansicht, dass Digital Charging Solutions den Nutzern einen Dienst zur Verfügung stelle, der insbesondere in der Bereitstellung eines Netzes von Ladepunkten und der nachfolgenden Rechnungstellung bestehe, woraus sich schließen lasse, dass den Nutzern in gewisser Weise Kredit für den Kauf von Elektrizität gewährt werde, wie vor einem anderen tatsächlichen Hintergrund in den Urteilen vom 6. Februar 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), und vom 15. Mai 2019, *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412), entschieden worden sei. Dieser Ansatz trage insbesondere der Tatsache Rechnung, dass die Nutzer Umstände wie Qualität, Menge, Zeitpunkt des Kaufs und Art der Verwendung der Elektrizität frei wählen könnten.

17 Um den bei ihm anhängigen Rechtsstreit zu entscheiden, stellt sich das vorlegende Gericht die Frage, welche Tragweite der aus diesen Urteilen hervorgegangenen Rechtsprechung beizumessen ist.

18 Unter diesen Umständen hat der Högsta förvaltningsdomstol (Oberstes Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Stellt eine Leistung an den Nutzer eines Elektrofahrzeugs, die im Aufladen des Fahrzeugs an einem Ladepunkt besteht, eine Lieferung eines Gegenstands nach Art. 14 Abs. 1 und Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dar?

2. Falls die erste Frage bejaht wird, ist dann eine solche Lieferung in allen Abschnitten der Umsatzkette, in die ein zwischengeschaltetes Unternehmen eingebunden ist, als gegeben anzunehmen, wenn die Umsatzkette in jedem Abschnitt mit einem Vertrag einhergeht, aber nur der Nutzer des Fahrzeugs über Umstände wie Menge, Zeitpunkt und Ort der Aufladung sowie die Art der Verwendung der Elektrizität entscheiden kann?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

19 Mit der ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit ihrem Art. 15 Abs. 1 dahin auszulegen ist, dass die Lieferung von Elektrizität zum Aufladen eines Elektrofahrzeugs an einem Ladepunkt, der zu einem öffentlichen Ladepunktnetz gehört, eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 14 Abs. 1 dieser Richtlinie darstellt.

20 Ihrem Wortlaut nach bezieht sich die erste Frage auf den Vorgang, der darin besteht, ein Elektrofahrzeug an einem Ladepunkt aufzuladen, unabhängig davon, ob eine andere Gesellschaft als der Betreiber des Ladepunktnetzes tätig wird, um dem Nutzer Zugang zu diesem Netz zu gewähren; dies ist Gegenstand der zweiten Frage.

21 Nach Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 gilt als „Lieferung von Gegenständen“ die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Dieser Begriff umfasst jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer (Urteil vom 20. April 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

22 Somit stellt der Umsatz, der in der Übertragung von Elektrizität an die Batterie eines Elektrofahrzeugs besteht, eine Lieferung von Gegenständen dar, da er den Nutzer des Ladepunkts ermächtigt, die übertragene Elektrizität, die nach Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt ist, zum Zweck des Antriebs seines Fahrzeugs zu verbrauchen (Urteil vom 20. April 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, Rn. 38).

23 Folglich ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 14 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass die Lieferung von Elektrizität zum Aufladen eines Elektrofahrzeugs an einem Ladepunkt, der zu einem öffentlichen Ladepunktnetz gehört, eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 14 Abs. 1 dieser Richtlinie darstellt.

Zur zweiten Frage

24 Mit der zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 14 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit ihrem Art. 15 Abs. 1 dahin auszulegen ist, dass die Aufladung eines Elektrofahrzeugs bei einem Netz öffentlicher Ladepunkte, zu dem der Nutzer über einen Vertrag Zugang hat, den er mit einer von dem Netzbetreiber verschiedenen Gesellschaft abgeschlossen hat, bedeutet, dass die verbrauchte Elektrizität in einem ersten Schritt vom Netzbetreiber an die Gesellschaft, die den Zugang zu diesem Netz anbietet, und in einem zweiten Schritt von dieser Gesellschaft an den Nutzer geliefert wird, auch wenn Letzterer über Menge, Zeitpunkt und Ort der Aufladung sowie über die Art der Verwendung der Elektrizität entscheidet.

25 Mit der Klarstellung, dass die Nutzer der Elektrofahrzeuge über Menge, Zeitpunkt und Ort der Aufladung sowie über die Art der Verwendung der Elektrizität entscheiden, entspricht die zweite Frage den Fragen dieses Gerichts zur Tragweite der in Rn. 16 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung, wonach in Anbetracht dieser Umstände davon ausgegangen werden könne, dass Digital Charging Solutions den Nutzern keinen Gegenstand liefere, sondern ihnen gegenüber in Wirklichkeit die Funktion eines Kreditgebers ausübe.

26 Hierzu ist festzustellen, dass sich der Begriff „Lieferung von Gegenständen“ nicht auf die Eigentumsübertragung in den im anwendbaren nationalen Recht vorgesehenen Formen bezieht, sondern jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein

Eigentümer (Urteile vom 18. Juli 2013, Evita-K, C?78/12, EU:C:2013:486, Rn. 33, und vom 21. November 2013, Dixons Retail, C?494/12, EU:C:2013:758, Rn. 20).

27 Die Übertragung der Befähigung, im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, verlangt aber weder, dass die Partei, der dieser körperliche Gegenstand übertragen wird, physisch über ihn verfügt, noch, dass der körperliche Gegenstand physisch zu ihr befördert wird und/oder physisch von ihr empfangen wird (Beschluss vom 15. Juli 2015, Koela-N, C?159/14, EU:C:2015:513, Rn. 38).

28 So kann ein und derselbe Gegenstand Gegenstand zweier aufeinanderfolgender Lieferungen im Sinne von Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 sein und dabei auf Anweisung unmittelbar vom ersten Verkäufer an den zweiten Erwerber übertragen werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. Juli 2019, Kuršu zeme, C?273/18, EU:C:2019:588, Rn. 36).

29 Diese Erwägungen gelten auch für Elektrizität, die nach den Ausführungen in Rn. 22 des vorliegenden Urteils gemäß Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 einem körperlichen Gegenstand gleichgestellt ist.

30 Allerdings ist zur Beantwortung der zweiten Frage darauf hinzuweisen, dass die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität, die sich grundsätzlich in den vertraglichen Vereinbarungen widerspiegelt, ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 20. Februar 1997, DFDS, C?260/95, EU:C:1997:77, Rn. 23, und vom 28. Februar 2023, Fenix International, C?695/20, EU:C:2023:127, Rn. 72 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 Insoweit geht aus den Angaben des vorliegenden Gerichts hervor, dass die Betreiber des Ladepunktnetzes nur mit Digital Charging Solutions in vertraglicher Beziehung stehen und dass Digital Charging Solutions nach den entsprechenden Vereinbarungen den Nutzern, die mit ihr einen Vertrag abgeschlossen haben, Karten und eine Authentifizierungsapplikation zur Verfügung stellt, die den Zugang zu diesem Netz gewähren, wodurch diese Nutzer ihre Elektrofahrzeuge an den zu dem Netz gehörenden Ladepunkten aufladen können. Wie in den Rn. 11 und 12 des vorliegenden Urteils ausgeführt, stellen die Betreiber der Ladepunkte Digital Charging Solutions die Kosten der gelieferten Elektrizität monatlich in Rechnung, und Digital Charging Solutions stellt diese Kosten dann den Nutzern ebenfalls auf monatlicher Basis in Rechnung, zuzüglich eines Entgelts für die damit in Zusammenhang stehenden Leistungen in Form einer Gebühr, deren Höhe weder von der Menge der gelieferten Elektrizität, und damit von deren Kosten, abhängig ist noch von der Anzahl der Ladevorgänge.

32 Wie die Generalanwältin in Nr. 39 ihrer Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, unterscheiden sich die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umstände von denjenigen in den Rechtssachen, in denen die Urteile vom 6. Februar 2003, Auto Lease Holland (C?185/01, EU:C:2003:73), und vom 15. Mai 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C?235/18, EU:C:2019:412), ergangen sind.

33 Im Hinblick auf die erste dieser Rechtssachen ist festzuhalten, dass der Umsatz in Bezug auf die Betankung des Fahrzeugs, um den es in dieser Rechtssache ging, im Kontext eines Leasingvertrags stand. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof unter Berücksichtigung u. a. des Umstands, dass die an die Leasinggesellschaft gezahlten Monatsraten im Unterschied zu den im Ausgangsverfahren der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden Abrechnungsmodalitäten nur einen Vorschuss darstellten, da der tatsächliche Verbrauch am Jahresende ermittelt wurde, ausgeführt, dass die Übereinkunft über die Kraftstoffverwaltung einen Vertrag über die – sei es auch nur teilweise – Finanzierung des Bezugs von Kraftstoff darstellte und dass die Leasinggesellschaft dem Leasingnehmer des Fahrzeugs gegenüber in Wirklichkeit

die Funktion eines Kreditgebers übernimmt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Februar 2003, Auto Lease Holland, C?185/01, EU:C:2003:73, Rn. 35 und 36). In Bezug auf die zweite Rechtssache genügt der Hinweis, dass die im Ausgangsverfahren in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden Umstände auch nicht denjenigen entsprechen, in denen eine Muttergesellschaft beschließt, die Kraftstoffversorgung ihrer Tochtergesellschaften mittels von ihr ausgegebener Tankkarten zu organisieren, die an Tankstellen der von der Muttergesellschaft genannten Lieferanten verwendet werden können (Urteil vom 15. Mai 2019, Vega International Car Transport and Logistic, C?235/18, EU:C:2019:412, Rn. 14 und 36).

34 Dass kein Kreditmechanismus zur Vorfinanzierung des Erwerbs von Elektrizität vorliegt, wird durch die Umstände der Festlegung der zwischen den Ladepunktnutzern und Digital Charging Solutions vereinbarten Vergütung bestätigt. Wie in Rn. 31 des vorliegenden Urteils ausgeführt, erhebt Digital Charging Solutions nämlich keine Vergütung in Form eines Prozentsatzes des in Rechnung gestellten Elektrizitätsverbrauchs, sondern eine feste Gebühr, die von der dem Nutzer gelieferten Menge an Elektrizität oder der Anzahl der Ladevorgänge unabhängig ist.

35 Daraus folgt, dass zwar, wie in den Rechtssachen, in denen die in Rn. 33 des vorliegenden Urteils genannten Urteile ergangen sind, der Nutzer entscheidet, wann, wo und wie viel Elektrizität er kauft, die sich aus diesen Urteilen ergebenden Erkenntnisse aber nicht auf das Ausgangsverfahren übertragbar sind.

36 Wie die Generalanwältin in Nr. 52 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, bedingen im vorliegenden Fall die vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Ladepunktbetreibern und Digital Charging Solutions auf der einen und zwischen Digital Charging Solutions und den Nutzern der Ladepunkte auf der anderen Seite nach den Angaben des vorliegenden Gerichts, dass die Lieferung von Elektrizität durch die Nutzer nach ihrem Belieben am Ort, zum Zeitpunkt und in der Menge ihrer Wahl veranlasst wird. Digital Charging Solutions verpflichtet sich ihrerseits den Betreibern des Ladepunktnetzes gegenüber nicht, eigenständig und unabhängig von den Entscheidungen der Nutzer irgendwelche Mengen von Elektrizität zu kaufen, sondern scheint, wie sich aus dem Wortlaut der zweiten Frage ergibt, die Stellung eines Vermittlers einzunehmen.

37 Unter diesen Umständen ist diese Ausgestaltung vertraglicher Beziehungen anhand von Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 zu prüfen, der die Übertragung eines Gegenstands aufgrund eines Vertrags über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission regelt und gegenüber der allgemeinen Definition der Lieferung von Gegenständen in Art. 14 Abs. 1 dieser Richtlinie eine *lex specialis* darstellt, deren Anwendungsvoraussetzungen gegenüber denen von Abs. 1 autonomen Charakter haben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Februar 2021, Gmina Wroc?aw [Umwandlung des Nießbrauchsrechts], C?604/19, EU:C:2021:132, Rn. 55 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 Für die Anwendung von Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein. Zum einen muss es einen Auftrag geben, zu dessen Ausführung der Kommissionär für Rechnung des Kommittenten hinsichtlich der Lieferung von Gegenständen tätig wird. Zum anderen muss Gleichartigkeit bestehen zwischen den Lieferungen der Gegenstände, die der Kommissionär erwirbt, sowie den Lieferungen der verkauften oder übertragenen Gegenstände (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. November 2020, ITH Comercial Timi?oara, C?734/19, EU:C:2020:919, Rn. 51).

39 Sind diese beiden Voraussetzungen erfüllt, begründet Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 eine juristische Fiktion zweier gleichartiger Lieferungen von Gegenständen, die nacheinander erfolgen und die in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen. Gemäß dieser Fiktion wird ein Steuerpflichtiger, der bei einer Lieferung von Gegenständen im eigenen

Namen, aber für Rechnung Dritter tätig wird, so behandelt, als ob er diese Gegenstände selbst erhalten und geliefert hätte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. November 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, Rn. 49 und 50 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

40 In einem solchen Fall hat der Steuerpflichtige gemäß Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 bei der Lieferung der betreffenden Gegenstände eine bestimmte wirtschaftliche Funktion, so dass er als Vermittler eingestuft werden kann, der im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung handelt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Februar 2009, Athesia Druck, C-1/08, EU:C:2009:108, Rn. 35 und 36).

41 Im Übrigen entspricht es dem Wesen eines Kommissionsvertrags über den Einkauf von Elektrizität zum Aufladen eines Elektrofahrzeugs, dass der Nutzer des Ladepunkts und nicht der Kommissionär über Qualität, Menge, Kaufzeitpunkt und die Art der Verwendung der Elektrizität entscheidet.

42 Im vorliegenden Fall kann nicht ausgeschlossen werden, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Beziehungen zwischen den Beteiligten als Verträge über eine Verkaufskommission angesehen werden können, die zwischen den Betreibern des Ladepunktnetzes als Kommittenten und Digital Charging Solutions als Kommissionärin geschlossen wurden und in deren Rahmen die Betreiber Digital Charging Solutions den Auftrag erteilen, Elektrizität im eigenen Namen, aber für ihre Rechnung an die Nutzer von Elektrofahrzeugen zu verkaufen. Jedenfalls können die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Beziehungen zwischen den Beteiligten – vorbehaltlich der vom vorlegenden Gericht vorzunehmenden Prüfungen in tatsächlicher Hinsicht – auch als Verträge über eine Einkaufskommission eingestuft werden, die zwischen den Ladepunktnutzern als Kommittenten und Digital Charging Solutions als Kommissionärin geschlossen wurden und in deren Rahmen die Nutzer Digital Charging Solutions den Auftrag erteilen, im eigenen Namen, aber für ihre Rechnung bei den Ladepunktbetreibern Elektrizität zu kaufen, die ihnen zum Aufladen ihrer Elektrofahrzeuge geliefert werden soll.

43 Folglich ist die erste Voraussetzung für die Anwendung von Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 offenbar erfüllt.

44 Auch die zweite Voraussetzung für die Anwendung dieser Bestimmung scheint erfüllt zu sein, da die Lieferungen von Gegenständen, die als vom Kommissionär erworben gelten, und die Lieferungen der von ihm verkauften oder veräußerten Gegenstände identisch sind.

45 Da es im Ausgangsrechtsstreit auch um die Frage geht, ob die von Digital Charging Solutions erbrachte Leistung einen komplexen Umsatz darstellt, dessen charakteristischer und vorherrschender Bestandteil die Lieferung von Elektrizität ist, oder ob sich diese Leistung aus zwei verschiedenen Leistungen zusammensetzt, nämlich aus einer Lieferung von Elektrizität und einer Leistung der Gewährung des Zugangs zum Ladepunktnetz, sind die für eine solche Einstufung entscheidenden Gesichtspunkte zu ermitteln und zu klären, inwieweit sich diese Einstufung möglicherweise auf die zweite Voraussetzung für die Anwendung dieser Bestimmung auswirkt.

46 Bei einem Umsatz, der verschiedene Einzelleistungen und Handlungen umfasst, ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um zu bestimmen, ob dieser Umsatz für Zwecke der Mehrwertsteuer zwei oder mehr getrennte Leistungen oder eine einheitliche Leistung umfasst und ob im letztgenannten Fall diese einheitliche Leistung als „Lieferung von Gegenständen“ oder als „Dienstleistung“ einzustufen ist (Urteil vom 20. April 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

47 Insbesondere ergibt sich zwar aus Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112, dass

jeder Umsatz in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist, doch darf ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Insoweit ist davon auszugehen, dass eine einheitliche Leistung dann vorliegt, wenn zwei oder mehr Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (Urteil vom 20. April 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

48 Unter bestimmten Umständen sind ferner mehrere formal eigenständige Leistungen, die getrennt erbracht werden und damit jede für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen könnten, als einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht voneinander unabhängig sind. Das ist namentlich dann der Fall, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile dagegen als eine oder mehrere Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (Urteil vom 20. April 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, Rn. 29 und 30 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

49 Ob die betreffende Leistung unter den Umständen des konkreten Falles eine einheitliche Leistung darstellt, haben im Rahmen der mit Art. 267 AEUV errichteten Zusammenarbeit die nationalen Gerichte festzustellen, die dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen haben (Urteil vom 20. April 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung). Der Gerichtshof hat jedoch den nationalen Gerichten alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts zu geben, die für die Entscheidung der bei ihnen anhängigen Rechtssache von Nutzen sein können (Urteil vom 18. April 2024, Companhia União de Credito Popular, C?89/23, EU:C:2024:333, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

50 Im vorliegenden Fall stellt Digital Charging Solutions, wie in Rn. 12 des vorliegenden Urteils ausgeführt, den Nutzern monatlich folgende Posten in Rechnung: zum einen die Kosten der von ihnen für die Aufladung ihrer Fahrzeuge gekauften Elektrizität und zum anderen eine feste Gebühr als Entgelt für den Zugang zu dem Ladepunktnetz, für die Information über den Elektrizitätspreis und die Verfügbarkeit der Ladepunkte sowie für die Funktionen zur Suche und Lokalisierung der Ladepunkte und zur Routenplanung.

51 Wie in Rn. 30 des vorliegenden Urteils ausgeführt, stellt die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität, wie sie sich grundsätzlich in den vertraglichen Vereinbarungen widerspiegelt, ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dar.

52 Folglich kann die Frage, ob die Lieferung von Elektrizität zum Aufladen eines Elektrofahrzeugs durch eine Gesellschaft wie Digital Charging Solutions zusammen mit den anderen in Rn. 50 des vorliegenden Urteils beschriebenen Leistungen einen einheitlichen komplexen Umsatz bildet, davon abhängig sein, unter welchen Bedingungen die Vergütung für diese Lieferung und diese Dienstleistungen gemäß den entsprechenden vertraglichen Vereinbarungen fällig wird.

53 So können Dienstleistungen der Gewährung des Zugangs zu Ladevorrichtungen, der technischen Unterstützung, der Reservierung eines Ladepunkts, der Abfrage von früheren Ladevorgängen oder der Ansammlung von Guthaben in einer elektronischen Geldbörse, die nicht gegen Zahlung eines festen und von einer Lieferung von Elektrizität unabhängigen Entgelts

erbracht werden, zusammen mit der Lieferung als ein für die Zwecke der Mehrwertsteuer einheitlicher Umsatz angesehen werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. April 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C?282/22, EU:C:2023:312, Rn. 32).

54 Wie die Generalanwältin in den Nrn. 24 bis 29 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, ist hingegen, wenn für diese anderen Leistungen vom Nutzer ein Entgelt in Form einer gesonderten festen Gebühr zu zahlen und unabhängig von der Lieferung von Elektrizität auf monatlicher Basis zu entrichten ist, vorbehaltlich der vom vorlegenden Gericht vorzunehmenden Prüfungen davon auszugehen, dass diese Dienstleistungen von der eigentlichen Lieferung von Elektrizität verschieden und von ihr unabhängig sind.

55 Unter solchen Umständen anzunehmen, dass die in Rede stehenden Dienstleistungen mit der Lieferung von Elektrizität untrennbar verbunden sind oder eine reine Nebenleistung zu ihr darstellen, so dass sie zusammen mit dieser Lieferung einen einheitlichen komplexen Umsatz bilden, könnte die wirtschaftliche Realität in zweierlei Hinsicht künstlich verkennen. Dies betrifft erstens die monatlichen Zeiträume, in denen der Nutzer keine Elektrizität geliefert bekommt und dabei gemäß dem mit Digital Charging Solutions geschlossenen Vertrag die feste Gebühr für diese Dienstleistungen zu zahlen hat. Zweitens betrifft dies den Umstand, dass diese Gebühr, die gesondert in Rechnung gestellt wird, vertragsgemäß weder von der an den Nutzer gelieferten Elektrizitätsmenge noch von der Anzahl der Ladevorgänge innerhalb desselben monatlichen Zeitraums abhängig ist.

56 Im Übrigen wäre es, sofern der Nutzer sein Fahrzeug bei Ladepunktnetzen in mehreren Mitgliedstaaten aufladen kann und daher der Ort der Lieferung der Elektrizität je nach Kaufvorgang variieren kann, unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Realität noch künstlicher, diese Dienstleistungen als Nebenbestandteil eines einheitlichen komplexen Umsatzes anzusehen, dessen Hauptleistung in der Lieferung von Elektrizität besteht.

57 Unter diesen Umständen würde, wie die Generalanwältin in Nr. 68 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, zwischen der eigentlichen Lieferung von Elektrizität durch Digital Charging Solutions an den Nutzer und der Lieferung von Elektrizität durch den Ladepunktbetreiber an Digital Charging Solutions kein Unterschied bestehen, so dass die zweite Voraussetzung von Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 erfüllt wäre.

58 Daraus kann jedoch nicht abgeleitet werden, dass diese zweite Voraussetzung nicht erfüllt wäre, wenn das vorlegende Gericht der Auffassung sein sollte, dass die von Digital Charging Solutions erbrachte Leistung einen einheitlichen und komplexen Umsatz darstellt, dessen charakteristischer und vorherrschender Bestandteil die Lieferung von Elektrizität ist.

59 Wie in den Rn. 47 und 48 des vorliegenden Urteils ausgeführt, würde sich eine solche Einstufung daraus ergeben, dass die anderen von dieser Gesellschaft erbrachten Umsätze als mit der Lieferung von Elektrizität untrennbar verbunden oder als eine Nebenleistung zu ihr angesehen würden. Dann würden diese Dienstleistungen, die das Entgelt des Vermittlers rechtfertigen, nur ermöglichen, dass dem Nutzer eines Ladepunkts die Elektrizität geliefert wird, die Gegenstand der Lieferung von Gegenständen war, die als durch den Ladepunktbetreiber an den Vermittler getätigt gilt.

60 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 14 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit ihrem Art. 15 Abs. 1 dahin auszulegen ist, dass die Aufladung eines Elektrofahrzeugs bei einem Netz öffentlicher Ladepunkte, zu dem der Nutzer über einen Vertrag Zugang hat, den er mit einer von dem Netzbetreiber verschiedenen Gesellschaft abgeschlossen hat, bedeutet, dass die verbrauchte Elektrizität als in einem ersten Schritt vom Netzbetreiber an die Gesellschaft, die den Zugang zu diesem Netz anbietet, und in einem zweiten Schritt von dieser

Gesellschaft an den Nutzer geliefert gilt, auch wenn Letzterer über Menge, Zeitpunkt und Ort der Aufladung sowie über die Art der Verwendung der Elektrizität entscheidet, wenn diese Gesellschaft im Rahmen eines Kommissionsvertrags im Sinne von Art. 14 Abs. 2 Buchst. c dieser Richtlinie im eigenen Namen, aber für Rechnung des Nutzers tätig wird.

Kosten

61 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorliegenden Gericht anhängigen Verfahrens; 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. Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22. Dezember 2009 geänderten Fassung in Verbindung mit Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 in geänderter Fassung

ist dahin auszulegen, dass

die Lieferung von Elektrizität zum Aufladen eines Elektrofahrzeugs an einem Ladepunkt, der zu einem öffentlichen Ladepunktnetz gehört, eine Lieferung von Gegenständen im Sinne von Art. 14 Abs. 1 dieser Richtlinie darstellt.

2. Art. 14 der Richtlinie 2006/112 in der durch die Richtlinie 2009/162 geänderten Fassung in Verbindung mit Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 in geänderter Fassung

ist dahin auszulegen, dass

die Aufladung eines Elektrofahrzeugs bei einem Netz öffentlicher Ladepunkte, zu dem der Nutzer über einen Vertrag Zugang hat, den er mit einer von dem Netzbetreiber verschiedenen Gesellschaft abgeschlossen hat, bedeutet, dass die verbrauchte Elektrizität als in einem ersten Schritt vom Netzbetreiber an die Gesellschaft, die den Zugang zu diesem Netz anbietet, und in einem zweiten Schritt von dieser Gesellschaft an den Nutzer geliefert gilt, auch wenn Letzterer über Menge, Zeitpunkt und Ort der Aufladung sowie über die Art der Verwendung der Elektrizität entscheidet, wenn diese Gesellschaft im Rahmen eines Kommissionsvertrags im Sinne von Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 in geänderter Fassung im eigenen Namen, aber für Rechnung des Nutzers tätig wird.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Schwedisch.