



## Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

16. September 2020<sup>\*i</sup>

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Richtlinie 2006/112/EG – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Art. 9 Abs. 1 – Art. 193 – Begriff ‚Steuerpflichtiger‘ – Vereinbarung über eine gemeinsame Tätigkeit – Personengesellschaft – Zuordnung wirtschaftlicher Umsätze zu einem der Geschäftspartner – Bestimmung des Steuerschuldners“

In der Rechtssache C-312/19

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Oberstes Verwaltungsgericht, Litauen) mit Entscheidung vom 10. April 2019, beim Gerichtshof eingegangen am 16. April 2019, in dem Verfahren

**XT**

gegen

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin L. S. Rossi, der Präsidentin der Dritten Kammer A. Prechal (Berichterstatlerin) und des Richters F. Biltgen,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der litauischen Regierung, vertreten durch K. Dieninis und V. Vasiliauskienė als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und J. Jokubauskaitė als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 23. April 2020

folgendes

\* Verfahrenssprache: Litauisch.

## Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 9 Abs. 1, Art. 193 und Art. 287 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 2013/43/EU des Rates vom 22. Juli 2013 (ABl. 2013, L 201, S. 4) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2006/112).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen XT und der Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Staatliche Steuerinspektion beim Finanzministerium der Republik Litauen) wegen einer an XT gerichteten Aufforderung der Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Staatliche Steuerinspektion des Bezirks Vilnius, Litauen, im Folgenden: Steuerbehörde Vilnius) zur Zahlung der Mehrwertsteuer zuzüglich Verzugszinsen sowie einer Geldbuße wegen nicht angemeldeter Immobiliengeschäfte.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Unionsrecht*

- 3 Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“

- 4 Art. 14 dieser Richtlinie legt Folgendes fest:

„(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 Vertrages über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission.

(3) Die Mitgliedstaaten können die Erbringung bestimmter Bauleistungen als Lieferung von Gegenständen betrachten.“

- 5 Art. 28 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, werden behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten.“

6 Art. 193 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Artikeln 194 bis 199b sowie 202 von einer anderen Person geschuldet wird.“

7 Art. 226 dieser Richtlinie lautet:

„Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten:

...

5. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers;

...“

8 In Art. 287 der Richtlinie 2006/112 heißt es:

„Mitgliedstaaten, die nach dem 1. Januar 1978 beigetreten sind, können Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung gewähren, wenn ihr Jahresumsatz den in Landeswährung ausgedrückten Gegenwert der folgenden Beträge nicht übersteigt, wobei der Umrechnungskurs am Tag des Beitritts zugrunde zu legen ist:

...

11. Litauen: 29 000 [Euro];

...“

9 Art. 1 des Durchführungsbeschlusses 2011/335/EU des Rates vom 30. Mai 2011 zur Ermächtigung der Republik Litauen, eine von Artikel 287 der Richtlinie 2006/112 abweichende Regelung anzuwenden (ABl. 2011, L 150, S. 6), bestimmt:

„Abweichend von Artikel 287 Nummer 11 der Richtlinie 2006/112... wird die Republik Litauen ermächtigt, Steuerpflichtigen, deren Jahresumsatz den in Landeswährung ausgedrückten Gegenwert von 45 000 [Euro] zu dem am Tag ihres Beitritts zur Europäischen Union geltenden Umrechnungskurs nicht übersteigt, eine Mehrwertsteuerbefreiung zu gewähren.“

### ***Litauisches Recht***

#### *Mehrwertsteuergesetz*

10 Art. 2 des Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Mehrwertsteuergesetz der Republik Litauen) (Žin., 2002, Nr. 35-1271), in der für die Steuerjahre 2010 bis 2013 geltenden Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) lautet:

„...“

(2) Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt ein Steuerpflichtiger der Republik Litauen oder eines ausländischen Staates.

...

(15) Als ‚Steuerpflichtiger der Republik Litauen‘ gilt eine juristische oder natürliche Person der Republik Litauen, die eine wirtschaftliche Tätigkeit jedweder Art ausübt, sowie ein Organismus für gemeinsame Anlagen, der in der Republik Litauen ansässig ist, keine Rechtspersönlichkeit besitzt und als Investmentfonds tätig ist.

...“

11 Art. 71 des Mehrwertsteuergesetzes lautet:

„(1) Steuerpflichtige, die im Inland Gegenstände liefern oder Dienstleistungen erbringen, sind zur mehrwertsteuerlichen Registrierung, zur Berechnung der Mehrwertsteuer und zur Abführung der Mehrwertsteuer an den Staat verpflichtet.... Eine Person, die zur mehrwertsteuerlichen Registrierung verpflichtet ist, hat die mehrwertsteuerliche Registrierung zu beantragen.

(2) Abweichend von [Art. 71] Abs. 1... ist ein Steuerpflichtiger der Republik Litauen nicht verpflichtet, ... die mehrwertsteuerliche Registrierung zu beantragen, die Mehrwertsteuer zu berechnen und sie an den Staat abzuführen, wenn der jährliche Gesamtbetrag der Entgelte für im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Inland gelieferte Gegenstände und/oder erbrachte Dienstleistungen in den letzten zwölf Monaten den Betrag von 155 000 [litauischen] Litas [LTL] [etwa 45 000 Euro] nicht übersteigt. Mehrwertsteuer ist ab dem Monat zu berechnen, in dem diese Grenze überstiegen wird. Keine Mehrwertsteuer wird berechnet für die gelieferten Gegenstände und erbrachten Dienstleistungen, für die die Entgelte den Betrag von 155 000 [LTL] nicht übersteigen....

...

(4) Wird keine mehrwertsteuerliche Registrierung ... beantragt, befreit dies den Steuerpflichtigen nicht von der Pflicht, Mehrwertsteuer für die von ihm gelieferten Gegenstände und/oder erbrachten Dienstleistungen zu berechnen ... und an den Staat abzuführen...“

12 Art. 79 Abs. 1 und 5 des Mehrwertsteuergesetzes sieht vor:

„(1) Ein Steuerpflichtiger ... hat die erfolgte Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen durch eine Mehrwertsteuerrechnung zu dokumentieren ...

...

(5) Gegenstände oder Dienstleistungen, die von mehreren Mehrwertsteuerpflichtigen gemeinsam geliefert bzw. erbracht werden, können in der Weise und in den Fällen, die von der Regierung der Republik Litauen oder einem von dieser ermächtigten Organ bestimmt werden, mit einer einzigen Rechnung dokumentiert werden.“

*Bürgerliches Gesetzbuch*

- 13 Art. 6.969 Abs. 1 des Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas (Bürgerliches Gesetzbuch der Republik Litauen), geändert durch das Gesetz Nr. VIII-1864 vom 18. Juli 2000 (im Folgenden: Bürgerliches Gesetzbuch), lautet wie folgt:

„Mit einer Vereinbarung über eine gemeinsame Tätigkeit (Personengesellschaft) verpflichten sich zwei oder mehr Personen (Partner), die mit Hilfe ihres Eigentums, ihrer Arbeit oder Kenntnisse zusammenarbeiten, gemeinsam für einen bestimmten Zweck oder bestimmte Tätigkeiten zu handeln, die nicht gegen das Gesetz verstoßen.“

- 14 Art. 6.971 des Bürgerlichen Gesetzbuchs lautet:

„(1) Das von den Partnern eingebrachte Eigentum geht wie die Produktion während der gemeinsamen Tätigkeiten und die daraus resultierenden Einnahmen und Früchte in das gemeinsame Eigentum aller Partner über, soweit nicht das Gesetz oder die Vereinbarung über die gemeinsame Tätigkeit etwas anderes bestimmt.

...

(3) Einer der Partner, der im gegenseitigen Einvernehmen aller Partner bestimmt wird, ist für die Buchführung über die gemeinsamen Vermögenswerte verantwortlich.

(4) Die Partner nutzen, verwalten und verfügen über das Gemeinschaftseigentum im gegenseitigen Einvernehmen. Im Falle von Meinungsverschiedenheiten werden diese Bedingungen auf Antrag eines der Partner von einem Gericht festgelegt. ...“

- 15 In Art. 6.972 Abs. 1 und 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs heißt es:

„(1) Bei der Erledigung der gemeinsamen Angelegenheiten ist jeder Partner berechtigt, für Rechnung aller Partner zu handeln, soweit nicht die Vereinbarung über die gemeinsame Tätigkeit bestimmt, dass die gemeinsamen Angelegenheiten von einem Partner oder allen Partnern zusammen erledigt werden. Können Angelegenheiten nur von den Partnern gemeinsam erledigt werden, bedarf jedes Geschäft der Zustimmung aller Partner.

(2) Im Verhältnis zu Dritten wird das Recht eines Partners zum Geschäftsabschluss für Rechnung aller Partner durch eine von den übrigen Partnern ausgestellte Vollmacht oder die Vereinbarung über die gemeinsame Tätigkeit bestätigt.“

- 16 Art. 6.974 („Gemeinsame Ausgaben und Verluste“) des Bürgerlichen Gesetzbuchs lautet wie folgt:

„(1) Die Zuordnung gemeinsamer Ausgaben und gemeinsamer Verluste im Zusammenhang mit der gemeinsamen Tätigkeit wird in der Vereinbarung über die gemeinsame Tätigkeit bestimmt. In Ermangelung einer solchen Bestimmung haftet jeder Partner für die gemeinsamen Ausgaben und gemeinsamen Verluste im Verhältnis zur Größe seines Anteils.

(2) Eine Bestimmung, die einen der Partner vollständig von der Haftung für die gemeinsamen Ausgaben und gemeinsamen Verluste befreit, ist ungültig.“

- 17 Art. 6.975 Abs. 3 des Bürgerlichen Gesetzbuchs bestimmt:

„Bezieht sich die Vereinbarung über die gemeinsame Tätigkeit auf eine wirtschaftliche Tätigkeit der Partner, haften alle Partner gesamtschuldnerisch für die gemeinsamen Verpflichtungen, ungeachtet des Entstehungsgrundes dieser Verpflichtungen.“

- 18 Nach Art. 6.976 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs „werden die durch die gemeinsame Tätigkeit erwirtschafteten Gewinne den Partnern im Verhältnis zur Größe ihrer Einlage ausgeschüttet, es sei denn, in der Vereinbarung über die gemeinsame Tätigkeit ist etwas anderes bestimmt“.

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

- 19 Am 19. Februar 2010 schlossen XT und eine weitere natürliche Person (im Folgenden: der Geschäftspartner) eine Vereinbarung über eine gemeinsame Tätigkeit (im Folgenden: in Rede stehende Vereinbarung) in Form einer Personengesellschaft nach Art. 6.969 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs mit dem Zweck der Zusammenarbeit zum Bau einer Wohnimmobilie (im Folgenden: in Rede stehende Personengesellschaft).
- 20 Am 25. April 2010 beschlossen XT und sein Geschäftspartner, ein Grundstück im Bezirk Vilnius (Litauen) zu erwerben. Am 27. April 2010 unterzeichnete XT allein den Kaufvertrag mit den Eigentümern dieses Grundstücks. XT brachte 30 % des Kaufpreises ein und der Geschäftspartner 70 %. Diesen Beitrag übertrug er an XT. Sie entschieden, allein XT als Eigentümer im Grundbuch eintragen zu lassen.
- 21 Am 5. Mai 2010 beschlossen XT und sein Geschäftspartner, einen Immobilienkomplex aus fünf Gebäuden zu bauen. XT wurde mit den für den Bau erforderlichen Verwaltungsformalitäten betraut und ein Bauunternehmen, dessen Geschäftsführer XT war, zum Bauleiter ernannt. Am 22. Mai 2010 wurde mit dieser Gesellschaft ein Vertrag über die Bauarbeiten geschlossen, in dem XT sowohl als Bauherr als auch als Vertreter der Gesellschaft genannt war.
- 22 Am 2. November 2010 erhielt XT für den Bau von fünf Gebäuden auf dem betreffenden Grundstück eine Baugenehmigung in seinem Namen.
- 23 Am 2. Dezember 2010 beschlossen XT und sein Geschäftspartner, das erste Gebäude samt einem Teil des Grundstücks zu verkaufen und den Erlös für die zukünftigen Bauprojekte zu verwenden. Am 14. Dezember 2010 wurde der Kaufvertrag für das erste Gebäude von XT und den Käufern (natürliche Personen) unterzeichnet.
- 24 Am 10. Januar 2011 schlossen XT und sein Geschäftspartner eine Vereinbarung über die Auflösung der Personengesellschaft und die Aufteilung der Vermögenswerte und Schulden. Darin war vorgesehen, dem Geschäftspartner das Recht an einem Teil der hergestellten Vermögensgegenstände, nämlich an den Gebäuden 4 und 5, zu gewähren. XT verpflichtete sich außerdem, seinem Geschäftspartner bis zum Jahr 2017 zum Ausgleich der Differenz zwischen den jeweiligen Einlagen und der Differenz zwischen ihren Anteilen an den gemeinsamen Vermögenswerten 300 000 LTL (etwa 86 886 Euro) zu zahlen. Die Gebäude 1 bis 3 fielen nach dieser Vereinbarung XT zu.
- 25 Am 15. Februar 2011 stellte der Bauunternehmer für den Bau der Gebäude 1 bis 4 eine Mehrwertsteuerrechnung aus. Für den Bau des fünften Gebäudes stellte er am 11. Februar 2013 eine Mehrwertsteuerrechnung aus.
- 26 Mit zwischen XT und natürlichen Personen geschlossenen Kaufverträgen wurden die Gebäude 2 und 3 am 30. Mai 2011 bzw. am 13. November 2012 verkauft.
- 27 Am 1. Februar 2013 unterzeichneten XT und sein Geschäftspartner eine Urkunde über die Eigentumsübertragung (Übereignung), nach der XT gemäß der Vereinbarung vom 10. Januar 2011 die Gebäude 4 und 5 an seinen Geschäftspartner übertrug.

- 28 Am 6. Februar 2013 beschlossen XT und sein Geschäftspartner in Anwendung der in Rede stehenden Vereinbarung, dass XT das fünfte Gebäude, für das er als Eigentümer im Grundbuch eingetragen war, veräußern und den Erlös an den Geschäftspartner weiterleiten werde. Diese Veräußerung fand am 13. Februar 2013 statt.
- 29 Da XT und sein Geschäftspartner die Verkäufe der Immobilien an Dritte (im Folgenden: in Rede stehende Lieferungen) nicht als mehrwertsteuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeit ansahen, stellten sie den Käufern Rechnungen aus, in denen keine Mehrwertsteuer ausgewiesen war. Sie erklärten keine Mehrwertsteuer, führten keine ab und zogen auch die bezahlte Vorsteuer nicht ab.
- 30 Nach einer Steuerprüfung der Einkommensteuer und der Mehrwertsteuer von XT für die Jahre 2010 bis 2013 stellte die Steuerbehörde Vilnius fest, dass die Tätigkeit, zu der die in Rede stehenden Lieferungen gehörten, sowie die in Rede stehenden Lieferungen selbst zusammen als eine einzige wirtschaftliche Tätigkeit für Mehrwertsteuerzwecke zu qualifizieren seien. Sie entschied, XT sei als „Steuerpflichtiger“ für die Erfüllung der mehrwertsteuerlichen Verpflichtungen verantwortlich, forderte ihn zur Zahlung der Mehrwertsteuer auf diese Umsätze zuzüglich Verzugszinsen auf und erlegte ihm eine Geldbuße auf, wobei sie den Abzug der auf den Rechnungen des Bauunternehmers ausgewiesenen und von XT gezahlten Vorsteuer zuließ.
- 31 Diese Entscheidung wurde von der Staatlichen Steuereinspektion beim Finanzministerium der Republik Litauen sowie von der Mokestinų ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen) und dem Vilniaus apygardos administracinis teismas (Bezirksverwaltungsgericht Vilnius, Litauen) bestätigt. XT beantragte die Aufhebung des Urteils dieses Gerichts vor dem Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Oberstes Verwaltungsgericht von Litauen).
- 32 Bei der Prüfung dieses Rechtsbehelfs hegt das vorlegende Gericht Zweifel, ob XT oder die in Rede stehende Personengesellschaft – d. h. die beiden Geschäftspartner der durch die in Rede stehende Vereinbarung geschaffenen Einrichtung – Steuerpflichtiger ist, da nach litauischem Recht eine Personengesellschaft keine Rechtspersönlichkeit hat.
- 33 Diese Zweifel beruhen auf den Erwägungen des vorlegenden Gerichts, wonach einerseits zum ersten diese Personengesellschaft von der Steuerbehörde Vilnius nicht in Frage gestellt worden sei, zum zweiten in der in Rede stehenden Vereinbarung festgehalten sei, dass im Verhältnis zu Dritten XT im Namen beider Geschäftspartner handele, und zum dritten die verschiedenen von XT und seinem Geschäftspartner zur Erfüllung dieser Vereinbarung getroffenen Entscheidungen die Grundlage für die von XT vorgenommenen Handlungen bildeten, so dass angesichts des Sachverhalts davon auszugehen sei, dass XT nicht selbständig eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt habe. Hingegen erfülle die in Rede stehende Personengesellschaft die in Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 angeführten Kriterien.
- 34 Andererseits habe im Verhältnis zu Dritten, einschließlich bei den in Rede stehenden Lieferungen, nur XT gehandelt; sein Geschäftspartner habe sich im Wesentlichen darauf beschränkt, den Grundstückserwerb teilweise zu finanzieren, und die Erwerber dieser Lieferungen hätten von der Existenz dieses Geschäftspartners nichts gewusst.
- 35 Sollte der Gerichtshof feststellen, dass die in Rede stehende Personengesellschaft als mehrwertsteuerpflichtig anzusehen sei, möchte das vorlegende Gericht mit seiner zweiten Frage wissen, wie die steuerlichen Verpflichtungen aufzuteilen sind. Hier fragt es sich, ob jeder Geschäftspartner einzeln im Verhältnis zu seinem Anteil an dem Entgelt, das für die im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeiten gelieferten Gebäude empfangen worden sei, die Mehrwertsteuer zu entrichten habe, und auf welcher Grundlage die in Art. 287 der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung zu berechnen sei.

36 Vor diesem Hintergrund hat das Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Oberstes Verwaltungsgericht von Litauen) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind Art. 9 Abs. 1 und Art. 193 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass unter Umständen wie den hier vorliegenden nicht davon auszugehen ist, dass eine natürliche Person wie der Kläger die fragliche (wirtschaftliche) Tätigkeit „selbständig“ ausübt und die Mehrwertsteuer für die in Rede stehenden Lieferungen allein zu zahlen hat, und damit für die Zwecke von Art. 9 Abs. 1 und Art. 193 der Richtlinie 2006/112 die gemeinsame Tätigkeit (Personengesellschaft) (die an der gemeinsamen Tätigkeit Beteiligten – hier der Kläger und sein Geschäftspartner – zusammen), die nach nationalem Recht nicht als Steuerpflichtiger gilt und keine Rechtspersönlichkeit besitzt, der für die fraglichen Verpflichtungen einstehende „Steuerpflichtige“ ist und nicht allein eine natürliche Person wie der Kläger?
2. Bei Bejahung der ersten Frage: Ist Art. 193 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass die Mehrwertsteuer unter Umständen wie den hier vorliegenden einzeln von jedem der an der gemeinsamen Tätigkeit/Personengesellschaft Beteiligten (hier dem Kläger und seinem Geschäftspartner) – wobei die gemeinsame Tätigkeit/Personengesellschaft nach nationalem Recht nicht als Steuerpflichtiger gilt und keine Rechtspersönlichkeit besitzt – auf den Teil jeder Zahlung entrichtet wird, den er als Entgelt für die steuerpflichtigen Lieferungen von Immobilien erhält (oder der ihm gegenüber aussteht oder ihm geschuldet wird)? Ist Art. 287 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass der dort genannte Jahresumsatz unter Umständen wie den hier vorliegenden unter Berücksichtigung der Gesamteinnahmen aus der gemeinsamen Tätigkeit (die von den an der gemeinsamen Tätigkeit Beteiligten zusammen erzielt werden) bestimmt wird?

## **Zu den Vorlagefragen**

### ***Zur ersten Frage***

- 37 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 9 Abs. 1 und Art. 193 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass eine natürliche Person, die mit einer anderen natürlichen Person eine Vereinbarung über eine gemeinsame Tätigkeit geschlossen hat, mit der eine Personengesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit begründet wird, in deren Rahmen die erste Person im Namen aller Partner zu handeln befugt ist, jedoch im Verhältnis zu Dritten – wenn sie die Handlungen vornimmt, aus denen die mit dieser Personengesellschaft verfolgte wirtschaftliche Tätigkeit besteht – allein und im eigenen Namen auftritt, diese Tätigkeit selbständig ausübt und daher als „Steuerpflichtiger“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 und als alleinige Schuldnerin der Mehrwertsteuer nach Art. 193 dieser Richtlinie anzusehen ist.
- 38 Nach Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 „[gilt] als ‚Steuerpflichtiger‘..., wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt“. Gemäß Art. 193 der Richtlinie schuldet der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer, der Gegenstände liefert, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Art. 194 bis 199b sowie 202 von einer anderen Person geschuldet wird. Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die in diesen Vorschriften der Richtlinie 2006/112 genannten Ausnahmetatbestände im Ausgangsverfahren nicht einschlägig sind.
- 39 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs verleihen die in Art. 9 der Richtlinie 2006/112 verwendeten Begriffe, insbesondere der Begriff „wer“, dem Begriff „Steuerpflichtiger“ eine weite Definition mit dem Schwerpunkt auf der Selbständigkeit der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in dem Sinne, dass alle natürlichen und juristischen Personen, sowohl öffentliche als auch

private, sowie Einrichtungen ohne Rechtspersönlichkeit, die objektiv die Kriterien dieser Bestimmung erfüllen, als Mehrwertsteuerpflichtige gelten (Urteil vom 12. Oktober 2016, Nigl u. a., C-340/15, EU:C:2016:764, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 40 Um zu bestimmen, wer unter Umständen wie sie dem Ausgangsverfahren zugrunde liegen in Bezug auf die in Rede stehenden Lieferungen als „Steuerpflichtiger“ anzusehen ist, ist zu ermitteln, wer die betreffende wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausgeübt hat. Wie die Generalanwältin in den Nrn. 33, 45 und 46 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, betrifft das Kriterium der Unabhängigkeit nämlich die Frage der Zuordnung des betreffenden Umsatzes zu einer konkreten Person oder Einrichtung, wobei darüber hinaus gewährleistet wird, dass der Erwerber sein eventuell bestehendes Recht auf Vorsteuerabzug rechtssicher ausüben kann, da er nach Art. 226 Nr. 5 der Richtlinie 2006/112 über eine Rechnung mit dem vollständigen Namen und der vollständigen Anschrift des Steuerpflichtigen verfügt.
- 41 Zu diesem Zweck ist zu prüfen, ob der Betroffene eine wirtschaftliche Tätigkeit im eigenen Namen, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübt, und ob er das mit der Ausübung dieser Tätigkeit einhergehende wirtschaftliche Risiko trägt (Urteil vom 12. Oktober 2016, Nigl u. a., C-340/15, EU:C:2016:764, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 42 Aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht hervor, dass im vorliegenden Fall, nachdem die in Rede stehende Personengesellschaft für den Bau einer Immobilie gegründet und der Geschäftspartner von XT seine Einlage an ihn geleistet hatte, XT das Grundstück allein und im eigenen Namen erwarb. XT beantragte und erhielt die Baugenehmigung bei den zuständigen Behörden im eigenen Namen. Auch schloss er allein und im eigenen Namen den Vertrag über die Bauarbeiten. Die Geschäftspartner beschlossen, dass XT als alleiniger Eigentümer im Grundbuch eingetragen werden sollte. Die Kaufverträge für alle Gebäude samt dazugehöriger Grundstücke, sowohl vor als auch nach der Entscheidung, die in Rede stehende Personengesellschaft zu beenden, schloss XT im eigenen Namen ab.
- 43 Ungeachtet der Klausel in der in Rede stehenden Vereinbarung, wonach XT im Verhältnis zu Dritten im Namen beider Geschäftspartner handeln sollte, stellt das vorlegende Gericht fest, dass, insbesondere in Bezug auf die in Rede stehenden Lieferungen, XT im Verhältnis zu Dritten allein handelte, ohne die Identität des Geschäftspartners oder die in Rede stehende Personengesellschaft zu erwähnen, so dass nach Ansicht dieses Gerichts sehr wahrscheinlich die Empfänger der in Rede stehenden Lieferungen von der Existenz eines Geschäftspartners nichts wussten.
- 44 Daraus ergibt sich, dass XT im eigenen Namen und für eigene Rechnung handelte und das mit den betreffenden steuerpflichtigen Umsätzen einhergehende wirtschaftliche Risiko allein trug.
- 45 Aus alledem folgt, dass unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden die wirtschaftliche Tätigkeit nicht der durch die Vereinbarung über die gemeinsame Tätigkeit begründeten Einrichtung zugeordnet werden kann, da die Geschäftspartner im Verhältnis zu Dritten nicht gemeinsam gehandelt haben und die Person, die befugt war, im Namen aller Geschäftspartner zu handeln, im Verhältnis zu Dritten nicht nach den in dieser Vereinbarung vorgesehenen Vertretungsregeln aufgetreten ist, so dass diese Einrichtung nicht so behandelt werden kann, als habe sie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden steuerpflichtigen Umsätze bewirkt. Da der Geschäftspartner selbst keinen Umsatz getätigt hat, ergibt sich aus alledem, dass hier allein eine Person wie XT unabhängig und damit als Steuerpflichtige gehandelt haben kann.
- 46 An diesem Ergebnis ändert weder der Umstand etwas, dass der Geschäftspartner den Grundstückserwerb wesentlich finanziert hat und dass bei der Auflösung der Personengesellschaft beschlossen wurde, die entstandenen Schulden und Vermögenswerte zu teilen, noch der Umstand, dass die Entscheidungen betreffend die im Ausgangsverfahren in Rede stehende wirtschaftliche Tätigkeit, in deren Rahmen die fraglichen Leistungen erbracht wurden – wie der Erwerb des

Grundstücks und die Entscheidung, mit dem aus dem Verkauf des ersten Gebäudes erzielten Erlös ein Bauprojekt zu finanzieren – von den Geschäftspartnern gemeinsam getroffen wurden. In Anbetracht dessen, dass im Verhältnis zu Dritten allein XT auftrat, ohne die in Rede stehende Personengesellschaft oder die Identität seines Geschäftspartners zu erwähnen, wurden die auf diesen Entscheidungen beruhenden Handlungen, wie die Generalanwältin in Nr. 54 ihrer Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, nicht von der oder für die Personengesellschaft, sondern von XT für eigene Rechnung vorgenommen.

- 47 Folglich hat die Beteiligung eines Geschäftspartners wie dem von XT an den Entscheidungen, die den von einer Person wie XT vorgenommenen Handlungen vorausgehen, keine Auswirkung auf deren Eigenschaft als Steuerpflichtige.
- 48 Das formale Vorliegen einer Vereinbarung wie der, die die in Rede stehende Personengesellschaft begründet, schließt daher nicht aus, dass eine Person wie XT die wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig ausübt.
- 49 Was das in der in Rn. 41 des vorliegenden Urteils genannten Rechtsprechung des Gerichtshofs aufgestellte Erfordernis betrifft, für eigene Rechnung gehandelt zu haben, so ergibt sich aus den Bestimmungen der Richtlinie 2006/112, insbesondere aus deren Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28, wie die Generalanwältin in Nr. 56 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, dass der Umstand, als Kommissionär für fremde Rechnung gehandelt zu haben, der Einstufung als „Steuerpflichtiger“ nicht entgegensteht. Selbst wenn eine Person im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung handelt, wird sie nach der Richtlinie nämlich fiktiv so behandelt, als habe sie die fragliche Ware zunächst erhalten und anschließend selbst geliefert, und daher als die Steuerpflichtige angesehen (vgl. entsprechend Urteil vom 14. Juli 2011, Henfling u. a., C-464/10, EU:C:2011:489, Rn. 35).
- 50 Diese Regel könnte im vorliegenden Fall hinsichtlich des Verkaufs des fünften Gebäudes, den XT im eigenen Namen mit am 13. Februar 2013 geschlossenen Kaufvertrag tätigte, obwohl dieses Gebäude nach der in Ausführung der Entscheidung vom 10. Januar 2011 zur Auflösung der in Rede stehenden Personengesellschaft am 1. Februar 2013 unterzeichneten Teilungsurkunde dem Geschäftspartner zugewiesen und übertragen worden war, anwendbar sein. Das vorlegende Gericht wird zu prüfen haben, ob dies nach dem nationalen Recht der Fall sein kann, da sich aus dem Vorabentscheidungsersuchen ergibt, dass XT zum Zeitpunkt des Verkaufs dieses Gebäudes noch als dessen Eigentümer im Grundbuch eingetragen war.
- 51 Folglich ist eine Person, die sich in einer Situation wie der von XT befindet, als „Steuerpflichtiger“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 anzusehen, wenn sie für eigene oder für fremde Rechnung tätig geworden ist.
- 52 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 9 Abs. 1 und Art. 193 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass eine natürliche Person, die mit einer anderen natürlichen Person eine Vereinbarung über eine gemeinsame Tätigkeit geschlossen hat, mit der eine Personengesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit begründet wird, in deren Rahmen die erste Person im Namen aller Partner zu handeln befugt ist, jedoch im Verhältnis zu Dritten – wenn sie die Handlungen vornimmt, aus denen die mit dieser Personengesellschaft verfolgte wirtschaftliche Tätigkeit besteht – allein und im eigenen Namen auftritt, diese Tätigkeit selbständig ausübt und daher als „Steuerpflichtiger“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 und als alleinige Schuldnerin der Mehrwertsteuer nach Art. 193 dieser Richtlinie anzusehen ist, da sie entweder für eigene Rechnung oder als Kommissionärin für fremde Rechnung im Sinne von Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 dieser Richtlinie tätig wird.

### *Zur zweiten Frage*

- 53 In Anbetracht der Antwort auf die erste Frage erübrigt sich die Beantwortung der zweiten Frage.

### **Kosten**

- 54 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 (Achte Kammer) für Recht erkannt:

**Art. 9 Abs. 1 und Art. 193 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass eine natürliche Person, die mit einer anderen natürlichen Person eine Vereinbarung über eine gemeinsame Tätigkeit geschlossen hat, mit der eine Personengesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit begründet wird, in deren Rahmen die erste Person im Namen aller Partner zu handeln befugt ist, jedoch im Verhältnis zu Dritten – wenn sie die Handlungen vornimmt, aus denen die mit dieser Personengesellschaft verfolgte wirtschaftliche Tätigkeit besteht – allein und im eigenen Namen auftritt, diese Tätigkeit selbständig ausübt und daher als „Steuerpflichtiger“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 und als alleinige Schuldnerin der Mehrwertsteuer nach Art. 193 dieser Richtlinie anzusehen ist, da sie entweder für eigene Rechnung oder als Kommissionärin für fremde Rechnung im Sinne von Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und Art. 28 dieser Richtlinie tätig wird.**

Unterschriften

i – Randnummer 52 sowie der Tenor der vorliegenden Sprachfassung sind gegenüber der ursprünglich online gestellten Fassung geändert worden.