



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
ATHANASIOS RANTOS
vom 15. September 2022¹

Rechtssache C-695/20

Fenix International Limited
gegen

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(Vorabentscheidungsersuchen des First-tier Tribunal [Tax Chamber] [Gericht erster Instanz (Kammer für Steuersachen)], Vereinigtes Königreich)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Art. 291 Abs. 2 AEUV – Durchführungsbefugnis des Rates der Europäischen Union – Richtlinie 2006/112/EG – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Art. 28 und 397 – Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden – Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 – Art. 9a – Elektronisch erbrachte Dienstleistungen, die über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal erbracht werden – Vermutungen in Bezug auf die Bestimmung des Dienstleistungserbringers – Möglichkeit des Steuerpflichtigen, diese Vermutungen zu widerlegen – Gültigkeit“

I. Einleitung

1. Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Gültigkeit von Art. 9a der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011², wie er durch die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013³ in diese Verordnung eingefügt wurde (im Folgenden: Art. 9a). Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Gesellschaft Fenix International Limited (im Folgenden: Fenix), die eine Online-Plattform betreibt, und den Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Steuer- und Zollverwaltung, Vereinigtes Königreich, im Folgenden: Steuerverwaltung) wegen der von dieser Gesellschaft für den Zeitraum von Juli 2017 bis Januar 2020 sowie für April 2020 zu entrichtenden Mehrwertsteuer.

¹ Originalsprache: Französisch.

² Durchführungsverordnung des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2011, L 77, S. 1).

³ Durchführungsverordnung des Rates vom 7. Oktober 2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 (ABl. 2013, L 284, S. 1).

2. Das First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Kammer für Steuersachen], Vereinigtes Königreich) möchte wissen, ob der Rat der Europäischen Union mit dem Erlass von Art. 9a die ihm durch Art. 291 Abs. 2 AEUV und Art. 397 der Richtlinie 2006/112/EG⁴ übertragene Durchführungsbefugnis im Hinblick auf Art. 28 dieser Richtlinie überschritten hat.

3. Die vorliegende Rechtssache betrifft den Schnittpunkt zwischen zum einen dem institutionellen Recht der Union mit der Prüfung des Begriffs „Durchführungsbefugnis“, die dem Rat nach dem AEUV-Vertrag zusteht, und zum anderen dem Mehrwertsteuerrecht, betreffend einen Steuerpflichtigen, der bei der Erbringung von Dienstleistungen in eigenem Namen, aber für Rechnung Dritter handelt. Insbesondere wirft diese Rechtssache die Frage nach dem Ermessen auf, über das der Rat bei der Umsetzung der Mehrwertsteuerrichtlinie verfügt. Dieser Frage kommt im Kontext des wachsenden Einflusses der Online-Plattformen in der Wirtschaft und ihrer Rolle bei der Erhebung der Mehrwertsteuer besondere Bedeutung zu, was zu zahlreichen Überlegungen Anlass gibt⁵.

4. Am Ende meiner Prüfung werde ich zu dem Ergebnis kommen, dass Art. 9a gültig ist, da diese Bestimmung die mit Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgten wesentlichen allgemeinen Ziele beachtet, für die Durchführung dieses Artikels erforderlich oder zweckmäßig ist und ihn präzisiert, ohne ihn zu ergänzen oder zu ändern.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Mehrwertsteuerrichtlinie

5. Die Mehrwertsteuerrichtlinie ist auf Art. 93 EG (nunmehr Art. 113 AEUV) gestützt. Die Erwägungsgründe 61 und 62 dieser Richtlinie lauten:

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

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

6. Art. 28 dieser Richtlinie in deren Titel IV („Steuerbarer Umsatz“), Kapitel 3 („Dienstleistungen“), bestimmt:

„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.“

⁴ Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 (ABl. 2017, L 348, S. 7) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

⁵ Vgl. u. a. Dokument der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) mit dem Titel *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, vorgelegt bei der fünften Tagung des Weltforums zur Mehrwertsteuer, März 2019, abrufbar unter folgender Adresse: <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf>.

7. Art. 397 dieser Richtlinie sieht vor:

„Der Rat beschließt auf Vorschlag der Kommission einstimmig die zur Durchführung dieser Richtlinie erforderlichen Maßnahmen.“

B. Durchführungsverordnung Nr. 282/2011

8. Die Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 ist auf Art. 397 der Mehrwertsteuerrichtlinie gestützt. Die Erwägungsgründe 2, 4 und 5 dieser Durchführungsverordnung lauten:

„(2) Die [Mehrwertsteuerrichtlinie] legt Vorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer fest, die in bestimmten Fällen für die Auslegung durch die Mitgliedstaaten offen sind. Der Erlass von gemeinsamen Vorschriften zur Durchführung der [Mehrwertsteuerrichtlinie] sollte gewährleisten, dass in Fällen, in denen es zu Divergenzen bei der Anwendung kommt oder kommen könnte, die nicht mit dem reibungslosen Funktionieren des Binnenmarkts zu vereinbaren sind, die Anwendung des Mehrwertsteuersystems stärker auf das Ziel eines solchen Binnenmarkts ausgerichtet wird. Diese Durchführungsvorschriften sind erst vom Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Verordnung an rechtsverbindlich; sie berühren nicht die Gültigkeit der von den Mitgliedstaaten in der Vergangenheit angenommenen Rechtsvorschriften und Auslegungen.

...

(4) Das Ziel dieser Verordnung ist, die einheitliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems in seiner derzeitigen Form dadurch sicherzustellen, dass Vorschriften zur Durchführung der [Mehrwertsteuerrichtlinie] 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. Im Einklang mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gemäß Artikel 5 Absatz 4 [EUV] geht diese Verordnung nicht über das für die Erreichung dieses Ziels erforderliche Maß hinaus. Da sie in allen Mitgliedstaaten verbindlich ist und unmittelbar gilt, wird die Einheitlichkeit der Anwendung am besten durch eine Verordnung gewährleistet.

(5) Diese Durchführungsvorschriften enthalten spezifische Regelungen zu einzelnen Anwendungsfragen und sind ausschließlich im Hinblick auf eine unionsweit einheitliche steuerliche Behandlung dieser Einzelfälle konzipiert. Sie sind daher nicht auf andere Fälle übertragbar und auf der Grundlage ihres Wortlauts restriktiv anzuwenden.“

9. Art. 1 dieser Durchführungsverordnung bestimmt:

„Diese Verordnung regelt die Durchführung einiger Bestimmungen der Titel I bis V und VII bis XII der [Mehrwertsteuerrichtlinie].“

10. Diese Durchführungsverordnung wurde durch die Durchführungsverordnung Nr. 1042/2013 geändert, die ebenfalls auf Art. 397 der Mehrwertsteuerrichtlinie gestützt ist. Der vierte Erwägungsgrund der letztgenannten Durchführungsverordnung lautet:

„Es ist notwendig, festzulegen, wer für Mehrwertsteuer(MwSt.)-Zwecke der Leistungserbringer ist, wenn elektronisch erbrachte Dienstleistungen oder über das Internet erbrachte

Telefondienste einem Leistungsempfänger über Telekommunikationsnetze oder eine Schnittstelle oder ein Portal erbracht werden.“

11. Art. 1 Abs. 1 Buchst. c der Durchführungsverordnung Nr. 1042/2013 hat in die Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 Art. 9a eingefügt, der bestimmt:

„(1) Für die Anwendung von Artikel 28 der [Mehrwertsteuerrichtlinie] gilt, dass wenn elektronisch erbrachte Dienstleistungen über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal wie einen Appstore erbracht werden, davon auszugehen ist, dass ein an dieser Erbringung beteiligter Steuerpflichtiger im eigenen Namen, aber für Rechnung des Anbieters dieser Dienstleistungen tätig ist, es sei denn, dass dieser Anbieter von dem Steuerpflichtigen ausdrücklich als Leistungserbringer genannt wird und dies in den vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien zum Ausdruck kommt.

Damit der Anbieter der elektronisch erbrachten Dienstleistungen als vom Steuerpflichtigen ausdrücklich genannter Erbringer der elektronisch erbrachten Dienstleistungen angesehen werden kann, müssen die folgenden Bedingungen erfüllt sein:

- a) Auf der von jedem an der Erbringung der elektronisch erbrachten Dienstleistungen beteiligten Steuerpflichtigen ausgestellt oder verfügbar gemachten Rechnung müssen die elektronisch erbrachten Dienstleistungen und der Erbringer dieser elektronisch erbrachten Dienstleistungen angegeben sein;
- b) auf der dem Dienstleistungsempfänger ausgestellt oder verfügbar gemachten Rechnung oder Quittung müssen die elektronisch erbrachten Dienstleistungen und ihr Erbringer angegeben sein.

Für die Zwecke dieses Absatzes ist es einem Steuerpflichtigen nicht gestattet, eine andere Person ausdrücklich als Erbringer von elektronischen Dienstleistungen anzugeben, wenn er hinsichtlich der Erbringung dieser Dienstleistungen die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert oder die Erbringung der Dienstleistungen genehmigt oder die allgemeinen Bedingungen der Erbringung festlegt.

(2) Absatz 1 findet auch Anwendung, wenn über das Internet erbrachte Telefondienste einschließlich VoIP-Diensten (Voice over Internet Protocol) über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal wie einen Appstore erbracht werden und diese Erbringung unter den in Absatz 1 genannten Bedingungen erfolgt.

(3) Dieser Artikel gilt nicht für einen Steuerpflichtigen, der lediglich Zahlungen in Bezug auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen oder über das Internet erbrachte Telefondienste einschließlich VoIP-Diensten (Voice over Internet Protocol) abwickelt und nicht an der Erbringung dieser elektronisch erbrachten Dienstleistungen oder Telefondienste beteiligt ist.“

III. Ausgangsrechtsstreit, Vorlagefrage und Verfahren vor dem Gerichtshof

12. Fenix, die im Vereinigten Königreich für Mehrwertsteuerzwecke registriert ist, betreibt die Online-Plattform für das soziale Netzwerk, das unter dem Namen „Only Fans“ bekannt ist (im Folgenden: Plattform), und übt die alleinige Kontrolle über diese Plattform aus. Die Plattform richtet sich weltweit an die „Nutzer“, die in „Gestalter“ und „Fans“ eingeteilt sind.

13. Die Gestalter unterhalten Profile, in denen sie Inhalte wie z. B. Fotografien und Videos hochladen und posten. Sie können außerdem Videos in Echtzeit streamen und mit ihren Fans private Nachrichten austauschen. Die Fans haben Zugriff auf die hochgeladenen Inhalte, wenn sie *Ad-hoc*-Zahlungen vornehmen oder eine monatliche Abonnementgebühr für den jeweiligen Gestalter zahlen, dessen Inhalte sie ansehen und/oder mit dem sie interagieren möchten. Die Fans können außerdem Trinkgelder oder Spenden zahlen, für die keine Inhalte im Gegenzug geleistet werden. Die Gestalter bestimmen die monatliche Abonnementgebühr für ihr Profil, wobei Fenix einen Mindestbetrag für Abonnements und für Trinkgelder vorgibt.

14. Fenix ist verantwortlich für das Einziehen und Verteilen der Zahlungen der Fans und nutzt dafür einen Drittanbieter von Zahlungsdiensten. Sie legt auch allgemeine Nutzungsbedingungen für die Plattform fest, die im relevanten Zeitraum mehrfach geändert wurden. Fenix stellt den Gestaltern einen Betrag von 20 % der von ihren Fans gezahlten Beträge durch einen Abzug in Rechnung (im Folgenden: 20%-Abzug). Sowohl die Zahlungen eines Fans als auch die Zahlungen an den Gestalter scheinen auf dem Kontoauszug des jeweiligen Nutzers als Zahlung an oder von Fenix auf. Im gesamten relevanten Zeitraum berechnete und erklärte Fenix Mehrwertsteuer in Höhe von 20 % auf einer durch den 20%-Abzug gebildeten Besteuerungsgrundlage.

15. Am 22. April 2020 richtete die Steuerverwaltung an Fenix Steuerbescheide über die für den Zeitraum Juli 2017 bis Januar 2020 sowie für April 2020 zu entrichtende Mehrwertsteuer (im Folgenden: in Rede stehende Steuerbescheide) und vertrat die Auffassung, dass Fenix gemäß Art. 9a als im eigenen Namen tätig anzusehen sei. Daher hätte Fenix nach Ansicht der Steuerverwaltung die Mehrwertsteuer nicht auf der Grundlage des 20%-Abzugs, sondern der gesamten von den Fans gezahlten Beträge entrichten müssen.

16. Am 27. Juli 2020 erhob Fenix beim vorlegenden Gericht Klage und wandte sich gegen die Rechtsgrundlage der in Rede stehenden Steuerbescheide, nämlich Section 47 (4) und (5) des Value Added Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz 1994) in seiner für den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens geltenden Fassung, mit dem Art. 9a in britisches Recht umgesetzt wurde, sowie gegen die jeweiligen Beträge dieser Steuerbescheide. Sie machte geltend, Art. 9a sei ungültig, und außerdem falle sie nicht in den Anwendungsbereich dieses Artikels.

17. Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass die Steuerverwaltung bisher zu keiner Entscheidung gelangt sei, in welcher Eigenschaft Fenix auf der Plattform nach englischem Recht gehandelt habe, nämlich ob als Kommissionär oder als Kommittent. Die Steuerverwaltung habe die in Rede stehenden Steuerbescheide allein mit Verweis auf Art. 9a erlassen, ohne die Anwendung von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie als solchem zu prüfen.

18. Dieses Gericht führt aus, es habe Zweifel an der Gültigkeit von Art. 9a. Dieser Artikel solle zwar eine Durchführungsvorschrift zu Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie sein, aber es könne argumentiert werden, dass er über die dem Rat übertragene Durchführungsbefugnis hinausgehe. Insoweit weist das vorlegende Gericht unter Bezugnahme auf das Urteil vom 15. Oktober 2014, Parlament/Kommission (C-65/13, EU:C:2014:2289), darauf hin, dass eine Bestimmung zur Durchführung eines Gesetzgebungsakts nur dann rechtmäßig sei, wenn sie die mit diesem Gesetzgebungsakt verfolgten wesentlichen allgemeinen Ziele beachte und für die Durchführung dieses Gesetzgebungsakts erforderlich oder zweckmäßig sei und dass sie diesen Gesetzgebungsakt weder ändern noch ergänzen dürfe, auch nicht in seinen nicht wesentlichen Teilen.

19. Ebenso sei die Europäische Kommission der Ansicht, dass, um zu ermitteln, ob eine Maßnahme den Basisrechtsakt „ergänzt“, der Unionsgesetzgeber prüfen sollte, ob diese Maßnahme konkret neue nicht wesentliche Vorschriften hinzufüge, die den Rahmen des Gesetzgebungsakts veränderten und der Kommission einen Ermessensspielraum ließen; hingegen sollten Maßnahmen, die lediglich darauf abzielten, geltenden Vorschriften des Basisrechtsakts Wirkung zu verleihen, nicht als ergänzende Maßnahmen angesehen werden⁶.

20. Das vorliegende Gericht führt aus, dass der schließlich erlassene Art. 9a sich wesentlich von der Fassung im von der Kommission vorgelegten Vorschlag für eine Verordnung zur Änderung der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011⁷ unterscheide und sehr viel weitreichender sei. Art. 28 betreffe nämlich einen Steuerpflichtigen, der im eigenen Namen tätig sei, jedoch bedeute die Einführung der Vermutung in Art. 9a – laut dem Mehrwertsteuerausschuss⁸ –, dass die Vermutung grundsätzlich für sämtliche an der Dienstleistung beteiligte Steuerpflichtige gelten solle.

21. Das vorliegende Gericht bezieht sich im Übrigen auf die Studie⁹, die den von der Kommission am 1. Dezember 2016 vorgelegten Vorschlag für eine Richtlinie¹⁰ gestützt hat, wonach der Zweck von Art. 9a, die Mehrwertsteuerpflicht auf die zwischengeschaltete Person zu verschieben, wünschenswert erscheine; es bedürfe einer weiteren Klarstellung oder einer gemeinsamen und bindenden Auslegung durch die Mitgliedstaaten. Es gebe gute Argumente dafür, dass die Verlagerung der Mehrwertsteuerpflicht nicht nur eine Maßnahme technischer Art darstelle, sondern eine Änderung des Status quo und keine reine Ausgestaltung.

22. Außerdem habe der Gerichtshof im Urteil vom 14. Juli 2011, Henfling u. a. (C-464/10, im Folgenden: Urteil Henfling u. a., EU:C:2011:489, Rn. 42), entschieden, dass, was die in Art. 6 Abs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG¹¹ vorgesehene Bedingung angehe, wonach der Steuerpflichtige im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden müsse, das nationale Gericht konkret prüfen müsse, ob der Steuerpflichtige tatsächlich im eigenen Namen handle. Die in Art. 9a enthaltene Vermutung beseitigt nach Ansicht des vorliegenden Gerichts das Erfordernis, die wirtschaftlichen und geschäftlichen Gegebenheiten mit allem, was damit zusammenhänge, zu betrachten.

⁶ Das vorliegende Gericht bezieht sich auf die Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 9. Dezember 2009 – Umsetzung von Artikel 290 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (KOM[2009] 673 endgültig), S. 4.

⁷ Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung vom 18. Dezember 2012 (COM[2012] 763 final), S. 14.

⁸ Das vorliegende Gericht nennt insoweit das Arbeitspapier Nr. 885 des Mehrwertsteuerausschusses, taxud.c.1(2015)4659331, 9. Oktober 2015, S. 4. Dieses Dokument ist abrufbar unter folgender Adresse: <https://circabc.europa.eu/sd/a/ab683366-67b5-4fee-b0a8-9c3eab0e713d/885%20-%20VAT%202015%20-%20Harmonised%20application%20of%20the%20presumption.pdf>. Der Mehrwertsteuerausschuss ist ein in Art. 398 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehener Beratender Ausschuss, dessen Leitlinien zwar nicht verbindlich sind, aber doch als Auslegungshilfe zur Mehrwertsteuerrichtlinie dienen (vgl. Urteil vom 15. April 2021, SK Telecom, C-593/19, EU:C:2021:281, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).

⁹ Diese von der Gesellschaft Deloitte erstellte Studie bestand aus drei Losen, darunter das Los 3 vom November 2016 mit dem Titel „Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop [Bewertung der Durchführung der Vorschriften von 2015 über den Ort der Dienstleistungen und der kleinen einzigen Anlaufstelle], abrufbar auf Englisch unter folgender Adresse: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-12/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf.

¹⁰ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen (COM[2016] 757 final).

¹¹ Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie). Diese Richtlinie wurde durch die Mehrwertsteuerrichtlinie aufgehoben und ersetzt. Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat den gleichen Wortlaut wie Art. 6 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie. Die letztgenannte Bestimmung war in der ursprünglichen Fassung der Sechsten Richtlinie enthalten und wurde nie geändert.

23. Es könne daher durchaus vertreten werden, dass zum einen diese Vermutung keine Maßnahme technischer Art sei, sondern eine grundlegende Änderung, und dass zum anderen durch die Einführung der Vermutung, so wie sie in Art. 9a Abs. 1 Unterabs. 3 vorgesehen sei, der rechtliche Rahmen, der sich aus Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergebe, erheblich geändert worden sei. Der Rat hätte somit beim Erlass von Art. 9a nach jedem Maßstab einen offensichtlichen Beurteilungsfehler begangen.

24. Unter diesen Umständen hat das First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Kammer für Steuersachen]), beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 9a ungültig, weil er insofern über die in Art. 397 der Mehrwertsteuerrichtlinie festgelegte Durchführungsbefugnis oder -pflicht des Rates hinausgeht, als er Art. 28 dieser Richtlinie ergänzt und/oder ändert?

25. Das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland hat die Union am 31. Januar 2020 verlassen. Der Gerichtshof bleibt jedoch für die Entscheidung über das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen zuständig¹².

26. Fenix, die italienische Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs, der Rat und die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Diese Beteiligten haben auch in der Sitzung vom 3. Mai 2022 mündliche Ausführungen gemacht.

IV. Würdigung

27. Mit seiner Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 9a ungültig ist, weil der Rat die ihm übertragene Durchführungsbefugnis überschritten hat. Die italienische Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs, der Rat und die Kommission schlagen vor, auf diese Frage zu antworten, dass Art. 9a gültig ist. Dagegen trägt Fenix vor, die Antwort müsse lauten, dass dieser Artikel ungültig ist.

28. In den vorliegenden Schlussanträgen werde ich auf den Begriff „Durchführungsbefugnis“ im Sinne von Art. 291 Abs. 2 AEUV eingehen (Abschnitt A) und dann die Anwendung von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie durch Art. 9a prüfen (Abschnitt B).

¹² Nach Art. 86 Abs. 2 des Abkommens über den Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union und der Europäischen Atomgemeinschaft (ABl. 2019, C 384 I, S. 1) ist der Gerichtshof weiterhin für Vorabentscheidungsersuchen der Gerichte des Vereinigten Königreichs zuständig, die vor Ende des Übergangszeitraums vorgelegt werden. Nach Art. 126 dieses Abkommens endete der Übergangszeitraum am 31. Dezember 2020. Außerdem ergibt sich aus Art. 86 Abs. 3 dieses Abkommens, dass ein Vorabentscheidungsersuchen zu dem Zeitpunkt als vorgelegt im Sinne von Abs. 2 gilt, zu dem die Unterlagen zur Einleitung des Verfahrens von der Kanzlei des Gerichtshofs der Europäischen Union registriert wurden. Im vorliegenden Fall ist das gegenständliche Vorabentscheidungsersuchen von der Kanzlei des Gerichtshofs am 22. Dezember 2020, also vor Ablauf der Übergangsfrist, registriert worden.

A. Zum Begriff „Durchführungsbefugnis“ im Sinne von Art. 291 Abs. 2 AEUV

29. Mit dem Vertrag von Lissabon wurde eine Unterscheidung zwischen der „delegierten Befugnis“ und der „Durchführungsbefugnis“ nach den Art. 290 AEUV bzw. 291 AEUV eingeführt¹³. Der Gerichtshof hat sich mehrfach zu dieser Unterscheidung und zu deren Tragweite für die Kommission geäußert.

1. Rechtsprechung des Gerichtshofs

30. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs verfügt der Unionsgesetzgeber über ein Ermessen, wenn er entscheidet, der Kommission eine delegierte Befugnis nach Art. 290 Abs. 1 AEUV oder eine Durchführungsbefugnis nach Art. 291 Abs. 2 AEUV zu übertragen. Dieses Ermessen muss jedoch unter Beachtung der in den Art. 290 AEUV und 291 AEUV geregelten Voraussetzungen ausgeübt werden¹⁴.

31. Was die Übertragung einer delegierten Befugnis angeht, kann der Kommission nach Art. 290 Abs. 1 AEUV in Gesetzgebungsakten die Befugnis übertragen werden, Rechtsakte ohne Gesetzescharakter mit allgemeiner Geltung zur Ergänzung oder Änderung bestimmter nicht wesentlicher Vorschriften des betreffenden Gesetzgebungsakts zu erlassen. Nach Unterabs. 2 dieser Bestimmung müssen in dem Gesetzgebungsakt, mit dem diese Delegation vorgenommen wird, Ziele, Inhalt, Geltungsbereich und Dauer der Befugnisübertragung ausdrücklich festgelegt werden. Dieses Erfordernis impliziert, dass die Übertragung einer delegierten Befugnis dem Erlass von Vorschriften dient, die sich in einen rechtlichen Rahmen einfügen, wie er durch den Basisgesetzgebungsakt definiert ist¹⁵.

32. In Bezug auf die Übertragung einer Durchführungsbefugnis bestimmt Art. 291 Abs. 1 AEUV, dass die Mitgliedstaaten alle zur Durchführung der verbindlichen Rechtsakte der Union erforderlichen Maßnahmen nach innerstaatlichem Recht ergreifen. Nach Abs. 2 dieses Artikels werden jedoch, wenn es einheitlicher Bedingungen für die Durchführung der verbindlichen Rechtsakte der Union bedarf, mit diesen Rechtsakten der Kommission oder, in entsprechend begründeten Sonderfällen sowie in Fällen der Gemeinsamen Außen- und Sicherheitspolitik (GASP), dem Rat Durchführungsbefugnisse übertragen¹⁶.

33. Zwar enthält Art. 291 AEUV keine Definition des Begriffs „Durchführungsrechtsakt“¹⁷, doch hat der Gerichtshof festgestellt, dass der Begriff „Durchführung“ sowohl die Ausarbeitung von Durchführungsvorschriften als auch die Anwendung von Vorschriften auf Einzelfälle durch den Erlass individueller Rechtsakte umfasst¹⁸. Zur Auslegung dieses Artikels hat der Gerichtshof auf

¹³ Vgl. insoweit Urteil vom 18. März 2014, Kommission/Parlament und Rat (C-427/12, EU:C:2014:170, Rn. 36). Zur Unterscheidung zwischen der delegierten Befugnis und der Durchführungsbefugnis im Rahmen des Vertrags von Lissabon vgl. u. a. Craig, P., „Delegated Acts, Implementing Acts and the New Comitology Regulation“, *European Law Review*, Bd. 36, Nr. 5, 2011, S. 671 bis 687; Chamon, M., „Institutional Balance and Community Method in the Implementation of EU Legislation Following the Lisbon Treaty“, *Common Market Law Review*, Bd. 53, Nr. 6, 2016, S. 1501 bis 1543.

¹⁴ Urteil vom 16. Juli 2015, Kommission/Parlament und Rat (C-88/14, EU:C:2015:499, Rn. 28 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

¹⁵ Urteil vom 17. März 2016, Parlament/Kommission (C-286/14, EU:C:2016:183, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

¹⁶ Urteil vom 20. Dezember 2017, Spanien/Rat (C-521/15, EU:C:2017:982, Rn. 42). Wie Generalanwalt Cruz Villalón in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Kommission/Parlament und Rat (C-427/12, EU:C:2013:871, Nr. 50) ausgeführt hat, ist im Unterschied zu Art. 290 AEUV der Auslöser für diese Ermächtigung nach Art. 291 Abs. 2 AEUV nicht der bloße Wille des Gesetzgebers, sondern das Vorliegen eines objektiven Grundes, nämlich die Notwendigkeit, dass die verbindlichen Rechtsakte der Union einheitlich durchgeführt werden.

¹⁷ Urteil vom 18. März 2014, Kommission/Parlament und Rat (C-427/12, EU:C:2014:170, Rn. 33).

¹⁸ Urteil vom 1. März 2016, National Iranian Oil Company/Rat (C-440/14 P, EU:C:2016:128, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

eine ständige und vor dem Vertrag von Lissabon ergangene Rechtsprechung Bezug genommen, wonach die Kommission im Rahmen ihrer Durchführungsbefugnis, deren Grenzen insbesondere nach Maßgabe der wesentlichen allgemeinen Ziele des fraglichen Gesetzgebungsakts zu beurteilen sind, berechtigt ist, alle für die Durchführung dieses Gesetzgebungsakts erforderlichen oder zweckmäßigen Maßnahmen zu ergreifen, *soweit diese nicht gegen diesen Gesetzgebungsakt verstoßen*¹⁹.

34. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs hat außerdem im Rahmen der Ausübung der ihm übertragenen Durchführungsbefugnis das betreffende Organ den Inhalt des Gesetzgebungsakts zu *präzisieren*, um seine Umsetzung unter einheitlichen Bedingungen in allen Mitgliedstaaten sicherzustellen²⁰. Insoweit präzisiert die Kommission einen Gesetzgebungsakt, wenn die Bestimmungen des Durchführungsrechtsakts, den sie erlässt, zum einen die mit dem Gesetzgebungsakt verfolgten wesentlichen allgemeinen Ziele beachten und zum anderen für die Durchführung des Gesetzgebungsakts erforderlich oder zweckmäßig sind *und ihn nicht ergänzen oder ändern, auch nicht in seinen nicht wesentlichen Teilen*²¹.

35. Die oben angeführte Rechtsprechung betrifft die delegierte Befugnis und die Durchführungsbefugnis *der Kommission*²². In der vorliegenden Rechtssache hat der Rat die Mehrwertsteuerrichtlinie auf der Grundlage von Art. 93 EG (jetzt Art. 113 AEUV) erlassen. Er hat auch Art. 9a erlassen, enthalten in der Durchführungsverordnung Nr. 1042/2013, der auf Art. 397 dieser Richtlinie gestützt ist. Ist dabei bei der Ausübung der Durchführungsbefugnis im Sinne von Art. 291 Abs. 2 AEUV danach zu unterscheiden, ob das Organ, das den Durchführungsrechtsakt erlässt, die Kommission oder der Rat ist?

36. Meines Erachtens ist dies nicht der Fall.

37. Erstens ergibt sich nämlich aus dem Wortlaut von Art. 291 Abs. 2 AEUV, dass der Rat ebenfalls über eine Durchführungsbefugnis verfügt, anders als die delegierte Befugnis nach Art. 290 AEUV, die der Kommission vorbehalten ist. Zwar kann die Befugnis zum Erlass von Durchführungsmaßnahmen, wie der Gerichtshof festgestellt hat, dem Rat nur in „entsprechend begründeten Sonderfällen“ und in den in dieser Vorschrift ausdrücklich vorgesehenen konkreten Fällen vorbehalten sein, die die GASP betreffen²³. Der Rat hat somit die Entscheidung, mit der er sich Durchführungsbefugnisse vorbehält, ausführlich zu begründen²⁴. Im vorliegenden Fall bestimmt Art. 397 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass der Rat auf Vorschlag der Kommission

¹⁹ Urteile vom 15. Oktober 2014, Parlament/Kommission (C-65/13, EU:C:2014:2289, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung), sowie vom 9. Juni 2016, Pesce u. a. (C-78/16 und C-79/16, EU:C:2016:428, Rn. 46).

²⁰ Urteil vom 16. Juli 2015, Kommission/Parlament und Rat (C-88/14, EU:C:2015:499, Rn. 30 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

²¹ Vgl. Urteil vom 15. Oktober 2014, Parlament/Kommission (C-65/13, EU:C:2014:2289, Rn. 45 und 46).

²² Nach Art. 291 Abs. 3 AEUV unterliegt die Durchführungsbefugnis der Kommission der Kontrolle durch die Mitgliedstaaten im Verfahren gemäß der Verordnung (EU) Nr. 182/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Februar 2011 zur Festlegung der allgemeinen Regeln und Grundsätze, nach denen die Mitgliedstaaten die Wahrnehmung der Durchführungsbefugnisse durch die Kommission kontrollieren (ABl. 2011, L 55, S. 13).

²³ Urteil vom 1. Dezember 2015, Parlament und Kommission/Rat (C-124/13 und C-125/13, EU:C:2015:790, Rn. 53 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

²⁴ Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 1. März 2016, National Iranian Oil Company/Rat (C-440/14 P, EU:C:2016:128, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

einstimmig die zur Durchführung dieser Richtlinie erforderlichen Maßnahmen beschließt²⁵. Der Erlass der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 durch den Rat, u. a. Art. 9a, beruht somit auf einer eigenen Rechtsgrundlage für die Mehrwertsteuer im Hinblick auf die Durchführung der Mehrwertsteuerrichtlinie. Der Erlass dieser Durchführungsverordnung stellt daher meines Erachtens im Einklang mit Art. 291 Abs. 2 AEUV einen entsprechend begründeten Sonderfall dar²⁶.

38. Zweitens scheint mir der Umstand, dass der Rat eine Durchführungsbefugnis für einen Rechtsakt ausübt, den er selbst erlassen hat, diese Auslegung nicht in Frage zu stellen. Zwar hätte der Rat Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie als solchen ändern können, um dessen Inhalt zu erläutern. In ihren schriftlichen Erklärungen hat Fenix darauf hingewiesen, dass die Kommission am 1. Dezember 2016 einen Vorschlag für eine Richtlinie²⁷ vorgelegt habe, um den Wortlaut dieses Art. 28 zu ändern, wobei dieser Vorschlag schließlich nicht in die Richtlinie 2017/2455²⁸ aufgenommen worden sei. Auch der Rat ist jedoch berechtigt, unter den in Art. 291 Abs. 2 AEUV vorgesehenen Voraussetzungen einen Durchführungsrechtsakt zu erlassen. Hierzu ist festzustellen, dass die Änderung der Mehrwertsteuerrichtlinie auf der Grundlage von Art. 113 AEUV u. a. erfordert, dass das Europäische Parlament und der Wirtschafts- und Sozialausschuss angehört werden, was für den Erlass einer Durchführungsverordnung nach Art. 397 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht vorgesehen ist. Das Verfahren zur Änderung dieser Richtlinie ist daher komplexer und nimmt mehr Zeit in Anspruch als der Erlass eines Rechtsakts zu ihrer Durchführung, auch wenn die in Art. 291 Abs. 2 AEUV vorgesehenen Voraussetzungen im vorliegenden Fall erfüllt sein können.

39. Drittens kann allgemeiner zwar vertreten werden, dass der Rat beim Erlass eines Durchführungsrechtsakts für einen seiner eigenen Gesetzgebungsakte über ein weiter gehendes Ermessen verfügen muss als die Kommission, wenn diese Maßnahmen zur Durchführung eines Gesetzgebungsakts eines anderen Unionsorgans ergreift (eine Analyse, der ich nicht zustimme), doch sehe ich keine Gründe, aus denen der Rat hinsichtlich der Durchführungsbefugnis nach Art. 291 Abs. 2 AEUV anders als die Kommission behandelt werden sollte. Der Rat kann sich nämlich veranlasst sehen, den Inhalt eines Gesetzgebungsakts zu präzisieren. Dies kann im Bereich des Steuerrechts der Fall sein, insbesondere bei neuen Technologien (im vorliegenden Fall dem elektronischen Geschäftsverkehr, der sich in langen Transaktionsketten in Bezug auf Dienstleistungen niederschlagen kann), was bei der Durchführung der bestehenden Gesetzgebungsakte zu berücksichtigen ist. In dieser Situation hat die Durchführungsverordnung nach Art. 288 AEUV allgemeine Geltung, sie ist in allen ihren Teilen verbindlich und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat, auch wenn der Gesetzgebungsakt eine Richtlinie ist, wie in der vorliegenden Rechtssache.

²⁵ Art. 397 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat den gleichen Wortlaut wie Art. 29a der Sechsten Richtlinie in der durch die Richtlinie 2004/7/EG des Rates vom 20. Januar 2004 zur Änderung der Richtlinie 77/388 (ABl. 2004, L 27, S. 44) eingefügten Fassung. In den Erwägungsgründen 7 und 8 dieser Richtlinie heißt es, dass die Mitgliedstaaten in Ermangelung eines Mechanismus für den Erlass verbindlicher Maßnahmen zur Umsetzung der Sechsten Richtlinie die in dieser Richtlinie enthaltenen Vorschriften unterschiedlich anwenden. Zur Verbesserung des Funktionierens des Binnenmarkts sei es wichtig, eine einheitlichere Anwendung des derzeitigen Mehrwertsteuersystems sicherzustellen, und die Einführung eines Verfahrens, das den Erlass von Maßnahmen ermögliche, um die ordnungsgemäße Durchführung der bestehenden Vorschriften zu gewährleisten, stelle insoweit einen erheblichen Fortschritt dar. Der 61. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie beruht auf denselben Erwägungen.

²⁶ Der Rat hat in den Erwägungsgründen 11 und 12 der Richtlinie 2004/7 ausgeführt, dass es durch die Auswirkungen der Durchführungsmaßnahmen auf den Haushalt der Mitgliedstaaten gerechtfertigt ist, dass sich der Rat die Durchführungsbefugnisse für die Sechste Richtlinie vorbehält. Der 63. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie beruht auf denselben Erwägungen.

²⁷ Siehe Fn. 10 der vorliegenden Schlussanträge.

²⁸ Richtlinie des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen (ABl. 2017, L 348, S. 7).

40. Dem ist hinzuzufügen, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Erlass der *wesentlichen Vorschriften* einer Materie der Zuständigkeit des Unionsgesetzgebers vorbehalten ist; diese Bestimmungen sind in der Grundregelung zu erlassen. Daraus folgt, dass Bestimmungen, die wesentliche Aspekte einer Grundregelung festlegen und deren Erlass *politische Entscheidungen* erfordert, die in die eigene Zuständigkeit des Unionsgesetzgebers fallen, weder Gegenstand einer solchen Befugnisübertragung sein noch in Durchführungsrechtsakte aufgenommen werden können²⁹.

41. Im Ergebnis ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass Art. 9a im Hinblick auf Art. 291 Abs. 2 AEUV und Art. 397 der Mehrwertsteuerrichtlinie gültig ist, wenn er zum einen die mit Art. 28 dieser Richtlinie verfolgten wesentlichen allgemeinen Ziele beachtet und zum anderen für die Durchführung von Art. 28 erforderlich oder zweckmäßig ist, ohne ihn zu ergänzen oder zu ändern, auch nicht in seinen nicht wesentlichen Teilen.

2. Die Unterscheidung zwischen „präzisieren“ und „ergänzen oder ändern“ eines Gesetzgebungsakts

42. Der Unterschied zwischen der delegierten Befugnis und der Durchführungsbefugnis ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der Art. 290 AEUV und 291 AEUV und impliziert für die delegierte Befugnis, dass das betreffende Organ bestimmte nicht wesentliche Bestimmungen des Gesetzgebungsakts *ergänzen oder ändern* kann, und für die Durchführungsbefugnis, dass das Organ den normativen Inhalt eines Gesetzgebungsakts zu *präzisieren* hat. Die Unterscheidung zwischen „ergänzen oder ändern“ und „präzisieren“ eines Gesetzgebungsakts ist jedoch nicht offensichtlich³⁰.

43. Wie Generalanwalt Cruz Villalón ausgeführt hat, beruht der grundsätzliche Unterschied zwischen den Befugnissen, die im Fall einer Übertragung durch den Gesetzgeber eingeräumt werden, und der Befugnis, die im Fall der Durchführung eingeräumt wird, auf der Tatsache, dass der Gesetzgeber auf das betreffende Organ die Möglichkeit überträgt, über Aspekte zu entscheiden, über die er grundsätzlich selbst entscheiden müsste, da die Durchführung gesetzliche Bestimmungen betrifft, deren Inhalt der Gesetzgeber in materieller Hinsicht definiert hat. Nach Ansicht des Generalanwalts bezieht sich aufgrund dieses Unterschieds Art. 291 Abs. 2 AEUV unmittelbar auf die Wahrnehmung von Durchführungsbefugnissen, deren Konzept alles ausschließt, was nicht für die konkrete Anwendung einer bereits definierten und fertiggestellten Norm erforderlich ist, während Art. 290 AEUV die Eingrenzung der Ziele, die mit der Übertragung verfolgt werden sollen, sowie ihren Inhalt und ihren Geltungsbereich vorsieht, was bedeutet, dass von der Kommission mehr erwartet wird als die reine Durchführung einer Bestimmung, in der all diese Probleme bereits gelöst sind, was einen Spielraum für „Kreativität“ bei der Rechtsetzung mit sich bringt, der bei einer reinen Durchführung unmöglich ist³¹.

44. Im Rahmen dieser Unterscheidung erscheint es mir zweckmäßig, einen Vergleich mit dem Begriff „Auslegungsgesetz“ anzustellen, der einem Durchführungsrechtsakt nahekommt. In diesem Sinne hat die französische Cour de cassation (Kassationsgerichtshof) u. a. festgestellt, dass ein Gesetz nur dann als Auslegungsgesetz angesehen werden kann, wenn es, ohne Neuerungen einzuführen, lediglich ein bereits bestehendes Recht anerkennt, das durch eine

²⁹ Vgl. Urteil vom 10. September 2015, Parlament/Rat (C-363/14, EU:C:2015:579, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

³⁰ Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen in der Rechtssache Vereinigtes Königreich/Parlament und Rat (C-270/12, EU:C:2013:562, Nr. 78). Vgl. auch Englisch, J., „Detailing EU Legislation through Implementing Acts“, *Yearbook of European Law*, 2021, Bd. 40, Nr. 1, S. 111 bis 145.

³¹ Schlussanträge in der Rechtssache Kommission/Parlament und Rat (C-427/12, EU:C:2013:871, Nrn. 62 und 63).

unvollständige Definition zu Kontroversen geführt hat³². Diese Auffassung ist in anderen Rechtsordnungen, darunter der griechischen Rechtsordnung, bekannt. Daher wird durch ein Auslegungsgesetz (und einen Durchführungsrechtsakt) die Bedeutung eines früheren Gesetzes erläutert, ohne neue Bestimmungen hinzuzufügen. Gleichzeitig stellt die Durchführung eine Rechtsetzungstätigkeit dar, d. h. eine Tätigkeit, die im Erlass rechtsverbindlicher Akte besteht, und es ist daher ein Durchführungsrechtsakt sehr schwer vorstellbar, der dem durch den Gesetzgebungsakt festgelegten rechtlichen Rahmen nichts hinzufügt und folglich den Gesetzgebungsakt nicht in gewisser Weise ergänzen würde³³. Ein Durchführungsrechtsakt kann daher nicht so verstanden werden, dass ihm definitionsgemäß jede normative Wirkung fehlt. In diesem Sinne hat der Gerichtshof den Begriff „Durchführung“ weit ausgelegt³⁴.

45. Meines Erachtens kann das betreffende Organ seine Durchführungsbefugnis ausüben, wenn bei dem Gesetzgebungsakt mehrere Auslegungen möglich sind, mit der Folge, dass die Mitgliedstaaten ihn unterschiedlich anwenden könnten. In diesem Rahmen wird der Durchführungsrechtsakt eine dieser Auslegungen zugrunde legen, um die Anwendung dieses Gesetzgebungsakts zu vereinheitlichen. Mit anderen Worten ist die vorgenommene Auslegung bereits, unter anderen möglichen Auslegungen des Gesetzgebungsakts, vom Gesetzgebungsakt erfasst. Folglich führt das Organ, das über die Durchführungsbefugnis verfügt, keine Neuerungen ein, sondern entscheidet sich dafür, einer Auslegung den Vorzug zu geben, was nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs erforderlich oder zweckmäßig ist, um die Umsetzung des Gesetzgebungsakts unter einheitlichen Bedingungen in allen Mitgliedstaaten sicherzustellen. Der Durchführungsrechtsakt *stellt* also den Gesetzgebungsakt nur *klar und konkretisiert* ihn, ohne diesen zu ergänzen, indem er (nicht wesentliche) Elemente hinzufügt oder ihn ändert³⁵.

B. Zur Anwendung von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie durch Art. 9a

46. Zum einen hat Fenix vor dem vorlegenden Gericht vorgetragen, dass sie nicht in den Anwendungsbereich von Art. 9a falle, und in der mündlichen Verhandlung, dass sie auch nicht unter Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie falle, weil sie nicht im eigenen Namen, sondern für Rechnung Dritter tätig werde, indem sie sich darauf beschränke, die Erbringung von Dienstleistungen zwischen den Gestaltern und den Fans zu erleichtern. Zum anderen hat das vorliegende Gericht darauf hingewiesen, dass die Steuerverwaltung die in Rede stehenden Steuerbescheide allein mit Verweis auf Art. 9a erlassen habe, ohne die Anwendung von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie als solchem zu prüfen.

47. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs spricht eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen eines nationalen Gerichts, die es zur Auslegung des Unionsrechts in dem rechtlichen und sachlichen Rahmen stellt, den es in eigener

³² Vgl. u. a. Urteile der Kammer für Sozialsachen vom 23. Februar 2000, Nr. 98-15.598, und der Dritten Zivilkammer vom 27. Februar 2002, Nr. 00-17.902.

³³ Vgl. Ritleng, D., „The Dividing Line between Delegated and Implementing Acts: The Court of Justice Sidesteps the Difficulty in *Commission v. Parliament and Council (Biocides)*“, *Common Market Law Review*, Bd. 52, Nr. 1, 2015, S. 243 bis 257, insbesondere S. 251.

³⁴ Vgl. Lenaerts, K., und Van Nuffel, P., *EU Constitutional Law*, Oxford University Press, Oxford, 2021, Nr. 18.013.

³⁵ Im Urteil vom 17. März 2016, Parlament/Kommission (C-286/14, EU:C:2016:183, Rn. 41), hat der Gerichtshof festgestellt, dass im Rahmen von Art. 290 Abs. 1 AEUV mit der Übertragung der Befugnis, einen Gesetzgebungsakt zu „ergänzen“, der Kommission lediglich erlaubt werden soll, diesen Rechtsakt zu konkretisieren; übt die Kommission eine solche Befugnis aus, ist ihre Ermächtigung darauf beschränkt, nicht wesentliche Elemente der betreffenden Regelung, die der Gesetzgeber nicht definiert hat, unter Beachtung des vom Gesetzgeber erlassenen Gesetzgebungsakts in seiner Gesamtheit im Einzelnen auszuarbeiten. Insoweit weise ich zum einen darauf hin, dass diese Rechtsprechung im Zusammenhang mit der „delegierten Befugnis“ im Sinne von Art. 290 Abs. 1 AEUV und nicht im Zusammenhang mit der „Durchführungsbefugnis“ im Sinne von Art. 291 Abs. 2 AEUV ergangen ist. Zum anderen könnte der gewählte Ansatz meines Erachtens als zu eng angesehen werden, da er dem Begriff des „Präzisierens“ des Gesetzgebungsakts nach Art. 291 Abs. 2 AEUV einen wirklichen Inhalt nehmen könnte.

Verantwortung festlegt und dessen Richtigkeit der Gerichtshof nicht zu prüfen hat. Die Zurückweisung des Ersuchens eines nationalen Gerichts ist dem Gerichtshof nur möglich, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit den Gegebenheiten oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind³⁶.

48. Im vorliegenden Fall geht aus der dem Gerichtshof vorliegenden Akte nicht offensichtlich hervor, dass die konkrete Situation einem dieser Sachverhalte entspricht. Dem Ausgangsrechtsstreit liegt nämlich die Entscheidung der Steuerverwaltung zugrunde, dass davon auszugehen sei, dass Fenix gemäß Art. 9a im eigenen Namen tätig werde. Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass Fenix im Rahmen dieses Rechtsstreits geltend machte, dass dieser Artikel ungültig sei. Da Art. 9a als Rechtsakt zur Durchführung von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie erlassen wurde, setzt die Prüfung der Gültigkeit dieses Artikels voraus, dass das Verhältnis zwischen diesen beiden Artikeln geprüft wird, das Gegenstand der Vorlagefrage ist, die daher zulässig erscheint. Es ist hinzuzufügen, dass in Anbetracht des Wortlauts dieser Frage das vorlegende Gericht von der Annahme ausgeht, dass im vorliegenden Fall Fenix im eigenen Namen, aber für Rechnung der Gestalter tätig wird.

49. Daher sind die Bedeutung von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie und sodann die Tragweite von Art. 9a zu untersuchen, um zu prüfen, ob dieser sehr wohl im Sinne von Art. 291 Abs. 2 AEUV einen Durchführungsrechtsakt zu Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt.

1. Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie

50. Nach Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie werden Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten³⁷.

51. Dieser Artikel, der eine eigenständige unionsrechtliche Bedeutung hat, stellt eine *Vermutung* auf („werden behandelt, als ob“). Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs begründet dieser Artikel die juristische Fiktion zweier gleichartiger Dienstleistungen, die nacheinander erbracht werden. Gemäß dieser Fiktion wird der Wirtschaftsteilnehmer, der bei der Erbringung von Dienstleistungen hinzutritt und Kommissionär ist, so behandelt, als ob er zunächst die fraglichen Dienstleistungen von dem Wirtschaftsteilnehmer, für dessen Rechnung er tätig wird und der Kommittent ist, erhalten hätte und anschließend diese Dienstleistungen dem Kunden selbst erbrächte³⁸. In dem zwischen Kommittent und Kommissionär bestehenden Rechtsverhältnis werden also ihre jeweiligen Rollen als Dienstleister und als Zahler in Bezug auf die

³⁶ Urteil vom 2. Juni 2022, SR (Übersetzungskosten in einem Zivilverfahren) (C-196/21, EU:C:2022:427, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

³⁷ Zu diesem Artikel vgl. Terra, B., und Kajus, J., „10.4.5 Undisclosed agent“, *A Guide to the European VAT Directives 2022: Introduction to European VAT*, Bd. 1, IBFD, Amsterdam, 2022.

³⁸ Urteile Henfling u. a. (Rn. 35) sowie vom 12. November 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, Rn. 49).

Mehrwertsteuer fiktiv vertauscht³⁹. Dieselben Erwägungen gelten für den Erwerb von Gegenständen aufgrund eines Vertrags über eine Einkaufskommission gemäß Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie, der ebenfalls zu deren Titel IV gehört⁴⁰.

52. Daraus folgt, dass zwei Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie Anwendung finden kann, nämlich zum einen, dass es einen Auftrag gibt, zu dessen Ausführung der Kommissionär für Rechnung des Kommittenten hinsichtlich der Erbringung von Dienstleistungen tätig wird, und zum anderen, dass Gleichartigkeit besteht zwischen den Dienstleistungen, die der Kommissionär erwirbt, auf der einen sowie den Dienstleistungen, die an den Kommittenten übertragen werden, auf der anderen Seite⁴¹. Diese zweite Voraussetzung bedeutet, dass gegebenenfalls eine Übertragung des damit verbundenen Eigentumsrechts vorliegen muss⁴².

53. Der Gerichtshof hat hinzugefügt, dass Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie in deren Titel IV („Steuerbarer Umsatz“) fällt und allgemein gefasst ist, ohne Beschränkungen in Bezug auf seinen Anwendungsbereich oder seine Tragweite zu enthalten⁴³. Daher fallen die nacheinander erbrachten Dienstleistungen in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, und wenn demzufolge die Erbringung von Dienstleistungen, bei der ein Kommissionär hinzutritt, der Mehrwertsteuer unterliegt, fällt die rechtliche Beziehung zwischen diesem Kommissionär und dem Kommittenten auch unter die Mehrwertsteuer⁴⁴.

54. Dieser Art. 28 bezieht sich auf einen Vermittler, den die Lehre als „intransparent“⁴⁵ einstuft, da der Steuerpflichtige im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig wird⁴⁶, im Unterschied zu einem sogenannten „transparenten“ Vermittler, der im Namen und für Rechnung eines Dritten tätig wird, der u. a. von Art. 46 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfasst wird, der von Vermittlern erbrachte Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige betrifft⁴⁷. In diesem Sinne sieht, wie der Gerichtshof festgestellt hat, die Mehrwertsteuerrichtlinie selbst vor, dass für Dienstleistungen eines Kommissionärs, der im eigenen Namen, jedoch für Rechnung Dritter tätig wird, besondere Regeln gelten, die von denen für Dienstleistungen eines Bevollmächtigten abweichen, der in fremdem Namen und für fremde Rechnung tätig wird⁴⁸. Die vorliegende Rechtssache betrifft diese besonderen Vorschriften, die für die intransparenten Vermittler gelten.

³⁹ Urteil Henfling u. a. (Rn. 35).

⁴⁰ Vgl. Urteil vom 12. November 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, Rn. 50). Nach Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt als Lieferung von Gegenständen die Übertragung eines Gegenstands aufgrund eines Vertrags über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission.

⁴¹ Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. November 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, Rn. 51).

⁴² Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. November 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, Rn. 54).

⁴³ Vgl. Urteile Henfling u. a. (Rn. 36) sowie vom 17. Januar 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, Rn. 64).

⁴⁴ Vgl. Urteile vom 4. Mai 2017, Kommission/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, Rn. 87), und vom 21. Januar 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, Rn. 49). Wenn umgekehrt die Erbringung von Dienstleistungen, bei der der Kommissionär hinzutritt, von der Mehrwertsteuer befreit ist, gilt diese Befreiung auch im Rechtsverhältnis zwischen Kommittent und Kommissionär (vgl. Urteil Henfling u. a., Rn. 36).

⁴⁵ Vgl. u. a. Berlin, D., *Directive TVA 2006/112: commentaire article par article*, Bruylant, Brüssel, 2020, Kommentar zu Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie, S. 228. Da sich die Rechtsprechung des Gerichtshofs auf einen „Kommissionär“ bezieht, werde ich diesen Begriff verwenden, um den Vermittler in der Kette von Transaktionen zu bezeichnen.

⁴⁶ Was bedeutet, dass der Kunde die Identität des Kommittenten nicht kennt.

⁴⁷ Nach Art. 46 der Mehrwertsteuerrichtlinie in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 (ABl. 2008, L 44, S. 11) geänderten Fassung „[gilt a]ls Ort einer Dienstleistung an einen Nichtsteuerpflichtigen, die von einem Vermittler im Namen und für Rechnung eines Dritten erbracht wird, ... der Ort, an dem der vermittelte Umsatz gemäß den Bestimmungen dieser Richtlinie erbracht wird“.

⁴⁸ Urteil Henfling u. a. (Rn. 38).

2. Art. 9a

55. Die Auslegung und die Tragweite von Art. 9a ist in der Lehre auf Interesse gestoßen⁴⁹. Im Rahmen der vorliegenden Rechtssache ist, wie in Nr. 41 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt, zu prüfen, ob Art. 9a zum einen die mit Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgten wesentlichen allgemeinen Ziele beachtet und zum anderen für die Durchführung von Art. 28 erforderlich oder zweckmäßig ist, ohne ihn zu ergänzen oder zu ändern, auch nicht in seinen nicht wesentlichen Teilen.

a) Zur Beachtung der mit Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgten wesentlichen allgemeinen Ziele durch Art. 9a

56. Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie soll festlegen, unter welchen Voraussetzungen ein Kommissionär im Rahmen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems als Dienstleistungserbringer angesehen wird. Diese Bestimmung stammt im Wesentlichen aus dem Jahr 1977⁵⁰, d. h. einer Zeit, als der elektronische Geschäftsverkehr noch nicht existierte.

57. Wie sich aus dem vierten Erwägungsgrund der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 ergibt, ist das Ziel dieser Verordnung, die einheitliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems in seiner derzeitigen Form dadurch sicherzustellen, dass Vorschriften zur Durchführung der Mehrwertsteuerrichtlinie erlassen werden, und zwar u. a. in Bezug auf die Lieferung von Gegenständen. Der fünfte Erwägungsgrund dieser Durchführungsverordnung ergänzt, dass diese Durchführungsvorschriften spezifische Regelungen zu einzelnen Anwendungsfragen enthalten und ausschließlich im Hinblick auf eine unionsweit einheitliche steuerliche Behandlung dieser Einzelfälle konzipiert sind. Außerdem heißt es im vierten Erwägungsgrund der Durchführungsverordnung Nr. 1042/2013, dass es notwendig ist, festzulegen, wer für Mehrwertsteuer-Zwecke der Leistungserbringer ist, wenn elektronisch erbrachte Dienstleistungen oder über das Internet erbrachte Telefondienste einem Leistungsempfänger über Telekommunikationsnetze oder eine Schnittstelle oder ein Portal erbracht werden.

58. Insoweit legt Art. 9a, der zu den verschiedenen Bestimmungen der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 gehört, fest, wie „für die Anwendung von Artikel 28 der [Mehrwertsteuerrichtlinie]“ der Letztere auszulegen ist, wenn elektronisch erbrachte Dienstleistungen über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal wie einen Appstore erbracht werden.

59. Zum einen ist Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie jedoch *allgemein gefasst*, ohne Beschränkungen in Bezug auf seinen Anwendungsbereich oder seine Tragweite zu enthalten⁵¹. Folglich ist keine Kategorie von Dienstleistungen vom sachlichen Anwendungsbereich dieses Artikels ausgenommen. Zum anderen betrifft Art. 9a die spezielle Frage, wann ein Vermittler Mehrwertsteuer schuldet, wenn elektronisch erbrachte Dienstleistungen u. a. über eine Online-Plattform erbracht werden. Es erscheint mir klar, dass diese Frage in den Rahmen von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt. Ich bin daher der Ansicht, dass Art. 9a die mit diesem Art. 28 verfolgten wesentlichen allgemeinen Ziele beachtet.

⁴⁹ Vgl. u. a. Claessens, S., und Corbett, T., „Intermediated Delivery and Third-Party Billing: Implications for the Operation of VAT Systems around the World“, in Lang, M., und Lejeune, I., *VAT/GST in a Global Digital Economy*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2015, S. 59 bis 78. Vgl. auch im selben Werk Nguyen, D., „Comments on the Discussion of Article 9a of Implementing Regulation 1042/2013“, S. 79 bis 82.

⁵⁰ Siehe Fn. 11 der vorliegenden Schlussanträge.

⁵¹ Siehe Nr. 53 der vorliegenden Schlussanträge.

b) Zur Erforderlichkeit oder Zweckmäßigkeit von Art. 9a für die Durchführung von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie

60. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs beschränkt sich, in Anbetracht des Ermessens des Unionsgesetzgebers, wenn er entscheidet, eine delegierte Befugnis oder eine Durchführungsbefugnis zu übertragen, die gerichtliche Kontrolle auf offensichtliche Beurteilungsfehler in Bezug auf die Frage, ob der Gesetzgeber zu Recht davon ausgehen konnte, dass zum einen der rechtliche Rahmen, den er in Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellt hat, zu seiner Umsetzung lediglich einer Präzisierung bedarf, ohne dass er in nicht wesentlichen Teilen zu ändern oder zu ergänzen wäre, und dass zum anderen die Bestimmungen dieses Artikels einheitlicher Bedingungen für ihre Durchführung bedürfen⁵².

61. Vor dem Erlass von Art. 9a hat die mehrwertsteuerliche Situation der Kommissionäre im Mehrwertsteuerausschuss zu Diskussionen geführt, die in seiner 93. Sitzung vom 1. Juli 2011 zum Erlass von Leitlinien führten⁵³. Dieser Ausschuss war u. a. „fast einstimmig“ der Auffassung, dass es für die Bestimmung des Ortes einer elektronischen Dienstleistung, die an einen Endverbraucher online oder über ein anderes Telekommunikationsnetzwerk durch einen Anbieter elektronischer Dienste über einen Vermittler oder einen Dritten, der an der Dienstleistung beteiligt ist, erbracht wird, notwendig ist, den Erbringer der elektronischen Dienstleistung zu bestimmen. Dieser Ausschuss war auch „fast einstimmig“ der Auffassung, dass bei der Erbringung elektronischer Dienstleistungen an Endverbraucher davon auszugehen ist, dass der Vermittler oder der Dritte, der an der Dienstleistung beteiligt ist, im eigenen Namen handelt, soweit im Verhältnis zum Endverbraucher nicht der Anbieter elektronischer Dienste ausdrücklich als Erbringer der elektronischen Dienstleistung angegeben ist.

62. Nach dem Erlass von Art. 9a erarbeitete die Kommission Erläuterungen u. a. zu dieser Bestimmung⁵⁴. Nach dem ausdrücklichen Hinweis in diesen Erläuterungen sind diese nicht rechtsverbindlich. Folglich gestatten sie als solche nicht, die Gültigkeit von Art. 9a zu beurteilen, zumal sie von der Kommission und nicht vom Rat erstellt worden sind. Gleichwohl stellen diese Erläuterungen ein Dokument dar, das meines Erachtens bei der Klarstellung der Ziele des Rates beim Erlass dieses Artikels berücksichtigt werden kann. So heißt es in diesen Erläuterungen, dass „[b]ei Telekommunikations- und elektronischen Dienstleistungen an Endverbraucher ... der Dienstleistungserbringer der Steuerschuldner [ist], der die Mehrwertsteuer an die Steuerbehörden zu entrichten hat. Daher muss eindeutig bestimmt werden, wer der Erbringer der betroffenen Dienstleistungen ist, insbesondere, wenn diese Leistungen an den Endkunden nicht direkt, sondern über Vermittler erbracht werden“⁵⁵. Die Kommission hat weiter darauf hingewiesen, dass „[d]ie Lieferketten ... häufig lang [sind] und ... grenzüberschreitend sein [können]. In diesem Fall kann es schwierig sein, zu ermitteln, wann die Dienstleistungen letztlich für einen Endverbraucher erbracht wurden und wer für diese Dienstleistungen mehrwertsteuerpflichtig ist. Um für alle Beteiligte[n] Rechtssicherheit zu schaffen und die Mehrwertsteuererhebung sicherzustellen, musste festgelegt werden, welche Partei in der Lieferkette als Erbringer der Dienstleistung an den Endverbraucher gilt“⁵⁶.

⁵² Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. März 2014, Kommission/Parlament und Rat (C-427/12, EU:C:2014:170, Rn. 40).

⁵³ Dokument C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709, abrufbar unter folgender Adresse: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_de.pdf, S. 155.

⁵⁴ Vgl. Dokument mit dem Titel „Erläuterungen zu den Änderungen der EU-Mehrwertsteuervorschriften bezüglich des Ortes von Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen, die 2015 in Kraft treten (Durchführungsverordnung [EU] Nr. 1042/2013 des Rates“ (im Folgenden: Erläuterungen), veröffentlicht am 3. April 2014 und abrufbar unter folgender Adresse: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/explanatory_notes_2015_de.pdf.

⁵⁵ Nr. 3.2 der Erläuterungen.

⁵⁶ Nr. 3.3 der Erläuterungen.

63. Daraus folgt, dass Art. 9a *technischen Charakter* hat, nämlich die Situation der im Bereich des elektronischen Geschäftsverkehrs tätigen Kommissionäre zu klären, indem er Kriterien festlegt, anhand deren der Dienstleistungserbringer festgestellt werden kann, um zu bestimmen, wer die Mehrwertsteuer schuldet und welcher der Ort der steuerbaren Umsätze ist⁵⁷. Wie die Kommission in den Erläuterungen ausgeführt hat, hat diese Klarstellung einen doppelten Zweck, nämlich die Gewährleistung der Rechtssicherheit der verschiedenen Beteiligten in der Kette von Transaktionen und eine ordnungsgemäße Erhebung der Mehrwertsteuer auf die verschiedenen Dienstleistungen. Fehlt eine solche Klarstellung, kann sich das Problem der Doppelbesteuerung grenzüberschreitender Umsätze, wie im 62. Erwägungsgrund der Mehrwertsteuerrichtlinie angeführt, oder umgekehrt das Problem der Nichtbesteuerung in einer Kette, an der u. a. eine Online-Plattform beteiligt ist, stellen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ermöglicht jedoch die korrekte Anwendung der Mehrwertsteuerrichtlinie die Vermeidung der Doppelbesteuerung und die Gewährleistung der steuerlichen Neutralität⁵⁸. Außerdem könnte mangels einer Bestimmung, die eine einheitliche Anwendung des derzeitigen Mehrwertsteuersystems auf diesem Gebiet vorsieht, jeder der Dienstleistungserbringer individuell Schuldner dieser Steuer sein, was bedeuten würde, jeden von ihnen in den verschiedenen betroffenen Staaten zu suchen, was ihre Erhebung nahezu unmöglich machte. Insoweit ist hinzuzufügen, dass die Mehrwertsteuer zu den Eigenmitteln der Union gehört.

64. Unter diesen Umständen bin ich der Ansicht, dass der Rat vernünftigerweise davon ausgehen konnte, dass er befugt war, den normativen Inhalt von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Bezug auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen gemäß Art. 291 Abs. 2 AEUV zu präzisieren, und dass die Übertragung einer Durchführungsbefugnis auf dieses Organ als angemessen angesehen werden kann, um einheitliche Bedingungen für die Durchführung von Art. 28 in Bezug auf diese Dienstleistungen zu gewährleisten. In diesem Sinne erscheint Art. 9a für die Durchführung von Art. 28 erforderlich oder zweckmäßig.

c) Zur Frage, ob Art. 9a Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie präzisiert, ohne ihn zu ergänzen oder zu ändern

65. An dieser Stelle ist der Wortlaut von Art. 9a detailliert zu prüfen, um festzustellen, ob dieser Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie tatsächlich präzisiert, ohne ihn zu ergänzen oder zu ändern. Art. 9a enthält drei Absätze, von denen der erste aus drei Unterabsätzen besteht, auf die sich die Erwägungen des vorlegenden Gerichts und die Erklärungen von Fenix zur Begründung der Ungültigkeit dieses Artikels beziehen.

66. Art. 9a Abs. 1 Unterabs. 1 (im Folgenden: Unterabs. 1) bestimmt, dass für die Anwendung von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt, dass wenn elektronisch erbrachte Dienstleistungen über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal wie einen Appstore erbracht werden, davon auszugehen ist, dass ein an dieser Erbringung beteiligter Steuerpflichtiger im eigenen Namen, aber für Rechnung des Anbieters dieser Dienstleistungen tätig ist, es sei denn, dass dieser Anbieter von dem Steuerpflichtigen ausdrücklich als Leistungserbringer genannt wird und dies in den vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien zum Ausdruck kommt.

⁵⁷ Wie es im ersten Erwägungsgrund der Durchführungsverordnung Nr. 1042/2013 heißt, „[werden n]ach der [Mehrwertsteuerr]ichtlinie ... ab 1. Januar 2015 alle Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und elektronisch erbrachten Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist, seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat, unabhängig davon, wo der Steuerpflichtige ansässig ist, der diese Leistungen erbringt. Die meisten anderen Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige werden weiterhin in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem der Leistungserbringer ansässig ist.“

⁵⁸ Vgl. Urteil vom 18. Juni 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, Rn. 50).

67. Art. 9a Abs. 1 Unterabs. 2 (im Folgenden: Unterabs. 2) sieht vor, dass, damit der Anbieter der elektronisch erbrachten Dienstleistungen als vom Steuerpflichtigen ausdrücklich genannter Erbringer der elektronisch erbrachten Dienstleistungen angesehen werden kann, zwei kumulative Bedingungen erfüllt sein müssen, nämlich zum einen auf der von jedem an der Erbringung der elektronisch erbrachten Dienstleistungen beteiligten Steuerpflichtigen ausgestellt oder verfügbar gemachten Rechnung die elektronisch erbrachten Dienstleistungen und der Erbringer dieser elektronisch erbrachten Dienstleistungen angegeben sein müssen und zum anderen auf der dem Dienstleistungsempfänger ausgestellt oder verfügbar gemachten Rechnung oder Quittung die elektronisch erbrachten Dienstleistungen und ihr Erbringer angegeben sein müssen.

68. Nach Art. 9a Abs. 1 Unterabs. 3 (im Folgenden: Unterabs. 3) ist es für die Zwecke dieses Abs. 1 einem Steuerpflichtigen nicht gestattet, eine andere Person ausdrücklich als Erbringer von elektronischen Dienstleistungen anzugeben, wenn er hinsichtlich der Erbringung dieser Dienstleistungen die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert oder die Erbringung der Dienstleistungen genehmigt oder die allgemeinen Bedingungen der Erbringung festlegt.

69. Zu Unterabs. 1 ist festzustellen, dass Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Situation von Steuerpflichtigen betrifft, die „im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden“, ohne zu bestimmen, *wann* davon auszugehen ist, dass Steuerpflichtige als solche tätig werden. Nach Unterabs. 1 ist für elektronisch erbrachte Dienstleistungen u. a. über eine Online-Plattform *davon auszugehen*, dass ein an dieser Erbringung beteiligter Steuerpflichtiger im eigenen Namen, aber für Rechnung des Anbieters dieser Dienstleistungen tätig ist. Wenn diese Vermutung anzuwenden ist, ergibt sich aus Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass dieser Steuerpflichtige dann so behandelt wird, als ob er die fraglichen Dienstleistungen selbst erhält und erbringt, mit der Folge, dass er die Mehrwertsteuer als Kommissionär schuldet.

70. Wie Fenix zutreffend ausführt, wird die in Unterabs. 1 aufgestellte Vermutung, mit der präzisiert werden soll, *wann* ein Vermittler im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig wird, in Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht erwähnt. Diese Gesellschaft schließt daraus, dass es sich um eine Ergänzung oder Änderung dieses Artikels handele, die über die bloße Durchführung hinausgehe. Die Wendung „im eigenen Namen tätig ist“ in diesem Artikel erfordere keinen Durchführungsrechtsakt und sei nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs im Hinblick auf das Vertragsverhältnis zwischen den Parteien beurteilt worden. Die in Unterabs. 1 aufgestellte Vermutung gelte aber unter Missachtung dieser Rechtsprechung unabhängig von der vertraglichen und geschäftlichen Realität. Außerdem sehe diese Vermutung vor, dass die Kommissionäre als Erbringer und Empfänger einer Leistung angesehen würden, selbst wenn das Mandat offenkundig sei und die Identität des Kommittenten bekannt sei, was den Ansatz der Steuerpflicht der Kommissionäre nach Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie verändere.

71. Dieser Auslegung kann ich mich nicht anschließen.

72. Erstens macht Fenix geltend, der Unionsgesetzgeber habe in Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht die Frage regeln wollen, *wann* ein Vermittler, der sich an der Erbringung einer Dienstleistung beteilige, im eigenen Namen tätig werde. Der Begriff „Steuerpflichtige, die im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden“, der einen autonomen Begriff des Unionsrechts darstellt, wird jedoch von diesem Artikel erfasst. In diesem Rahmen wird der Sinn dieses Begriffs in Unterabs. 1 präzisiert (und nicht ergänzt), indem er eine Vermutung aufstellt. Dieser Unterabsatz präzisiert und konkretisiert Art. 28 der

Mehrwertsteuerrichtlinie, der allgemein formuliert ist, in Bezug auf die besondere Situation der elektronisch erbrachten Dienstleistungen, um die Umsetzung dieses Artikels unter einheitlichen Bedingungen in allen Mitgliedstaaten sicherzustellen.

73. Zweitens kann der Rat nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs alle für die Durchführung von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie erforderlichen oder zweckmäßigen Maßnahmen ergreifen, soweit diese nicht gegen Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie verstoßen⁵⁹. Die in Unterabs. 1 aufgestellte Vermutung verstößt jedoch nicht gegen den Wortlaut dieses Artikels. Mit anderen Worten ist die vom Rat vorgenommene Auslegung bereits, unter anderen möglichen Auslegungen des Gesetzgebungsakts, vom Gesetzgebungsakt erfasst⁶⁰.

74. Drittens ist die in Unterabs. 1 aufgestellte Vermutung widerlegbar. Nach dem Wortlaut dieses Unterabsatzes wird diese widerlegt, wenn der Anbieter von dem an der Erbringung beteiligten Steuerpflichtigen ausdrücklich als Leistungserbringer genannt wird und dies in den vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Parteien zum Ausdruck kommt. Folglich berücksichtigt dieser Unterabsatz die vertragliche und geschäftliche Realität der Beziehungen zwischen den Beteiligten in der Kette von Transaktionen. Diese können daher vereinbaren, dass der an der Erbringung einer Dienstleistung beteiligte Steuerpflichtige nicht als der Erbringer der Dienstleistung angesehen wird und in diesem Fall nicht Schuldner der Mehrwertsteuer ist.

75. Viertens sollte Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen hervorhebt, auch vor dem Erlass von Art. 9a die Mehrwertsteuerpflicht für Dienstleistungen übertragen, an denen ein Vermittler beteiligt ist, der im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig wird. Dieser Artikel bestimmt nämlich über die juristische Fiktion, die in Rn. 35 des Urteils Henfling u. a. angeführt wird, bereits, dass dieser Vermittler so behandelt wird, als ob er die fraglichen Dienstleistungen selbst erbrächte, und daher Schuldner der Mehrwertsteuer ist. Nach Unterabs. 1 steht es dem Erbringer der Dienstleistungen und dem Kommissionär weiterhin frei, zu entscheiden, dass dieser Erbringer aufgrund ihrer vertraglichen Vereinbarungen der Dienstleistungserbringer ist. Der Ansatz der Steuerpflicht der Kommissionäre nach Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie wird daher nicht verändert. Nach alledem bin ich der Ansicht, dass Unterabs. 1 Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie *präzisiert*, ohne ihn zu ändern oder zu ergänzen.

76. In Bezug auf Unterabs. 2 macht Fenix geltend, diese Bestimmung stelle strenge und begrenzte Kriterien zur Widerlegung der in Unterabs. 1 aufgestellten Vermutung auf, die nicht in Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführt seien, und zwei zusätzliche, zwingende und kumulative Kriterien. Hierzu ist festzustellen, dass dieser Unterabsatz in unmittelbarem Zusammenhang mit Unterabs. 1 steht und derselben Logik folgt, da er die Bedingungen detaillierter anführt, unter denen der Anbieter von elektronisch erbrachten Dienstleistungen vom Kommissionär ausdrücklich als Erbringer der elektronisch erbrachten Dienstleistungen genannt wird. Diese Bedingungen beziehen sich auf die Angaben, die in der Rechnung enthalten sein müssen, ein Dokument, das grundsätzlich von einem mehrwertsteuerrechtlich registrierten Unternehmen ausgestellt wird, das Dienstleistungen erbringt. Es handelt sich somit um eine Beweisfrage zur Widerlegung der Vermutung, dass der hinzutretende Vermittler im eigenen Namen, aber für Rechnung des Anbieters der Dienstleistungen tätig wird, deren Beurteilung Sache der nationalen Gerichte ist. Da Unterabs. 1 meines Erachtens gültig ist, da er in die Durchführungsbefugnis des Rates fällt, ist auch Unterabs. 2, der sich in den gleichen Rahmen einfügt, gültig.

⁵⁹ Siehe Nr. 33 der vorliegenden Schlussanträge.

⁶⁰ Siehe Nr. 45 der vorliegenden Schlussanträge.

77. In Unterabs. 3 heißt es, dass es dem Steuerpflichtigen nicht gestattet ist, eine andere Person ausdrücklich als Erbringer dieser Dienstleistungen anzugeben, wenn er die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert oder die Erbringung der Dienstleistungen genehmigt oder die allgemeinen Bedingungen der Erbringung festlegt. Aus diesem Unterabsatz ergibt sich, dass die Vermutung, wenn diese Modalitäten erfüllt sind, nicht widerlegt werden kann und damit unwiderlegbar wird.

78. Fenix macht geltend, dass diese Modalitäten in Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht vorgesehen seien. Aus Unterabs. 3 ergebe sich, dass es für eine Online-Plattform äußerst schwierig sei, die Anwendung dieses Artikels zugunsten der Situation auszuschließen, in der die vertragliche, geschäftliche und wirtschaftliche Realität vorgehe. Wie das vorlegende Gericht verweist Fenix zum einen auf das Arbeitspapier Nr. 885⁶¹, aus dem hervorgehe, dass die beabsichtigte Wirkung von Art. 9a darin bestehe, dass er weitestmöglich anwendbar sei, und zum anderen auf die Studie⁶², die den von der Kommission am 1. Dezember 2016 vorgelegten Vorschlag für eine Richtlinie gestützt habe⁶³, aus der hervorgehe, dass dieser Artikel nicht bezwecke, Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie durchzuführen, sondern, die Mehrwertsteuerpflicht auf die zwischengeschaltete Person zu verschieben. Es handele sich daher um eine Änderung des Rahmens von Art. 28, die die dem Rat übertragene Durchführungsbefugnis überschreite.

79. Außerdem ließen die Erläuterungen eine Auslegung von Art. 9a erkennen, die eine Widerlegung der Vermutung für eine Online-Plattform unmöglich mache. Was die Festlegung der allgemeinen Bedingungen der Erbringung im Sinne von Unterabs. 3 angehe, wiesen diese Erläuterungen nämlich darauf hin, dass sie beispielsweise die von Marktplätzen und ähnlichen Plattformen festgelegten Bedingungen umfasse, die die Nutzer dazu verpflichteten, den allgemeinen Bedingungen für die Nutzung der betreffenden Website oder Plattform zuzustimmen. Nach Ansicht von Fenix sind die Bedingungen für die Nutzung einer Online-Plattform jedoch nicht die allgemeinen Bedingungen der Erbringung im Sinne von Unterabs. 3. Wäre dies der Fall, fielen alle Online-Plattformen unabhängig von den Vertragsbedingungen über den Auftrag und die wirtschaftliche und geschäftliche Realität unter Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie, es sei denn, sie hätten keine Bedingungen für die Nutzung ihrer Website, was wirtschaftlich unklug wäre. Außerdem werde in Bezug auf die Autorisierung der Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger oder die Genehmigung der Erbringung der Dienstleistungen in den Erläuterungen darauf hingewiesen, dass sie Situationen bezeichnen, in denen der Steuerpflichtige u. a. „beeinflussen“ kann, unter welchen Voraussetzungen der Kunde zahlt. Diese weite Auslegung ändere die Anwendung von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie noch weiter.

80. Unterabs. 3 steht im Mittelpunkt der vorliegenden Rechtssache, wie die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung vorgetragen haben, und die Gültigkeit der in diesem Unterabsatz aufgestellten unwiderlegbaren Vermutung wird von einigen Autoren im Hinblick auf Art. 28 der

⁶¹ Siehe Fn. 8 der vorliegenden Schlussanträge.

⁶² Siehe Fn. 9 der vorliegenden Schlussanträge.

⁶³ Siehe Fn. 10 der vorliegenden Schlussanträge.

Mehrwertsteuerrichtlinie in Zweifel gezogen⁶⁴. Meines Erachtens können die von Fenix zur Begründung der Ungültigkeit von Unterabs. 3 vorgebrachten Argumente in vier Kategorien zusammengefasst werden.

81. Die erste Kategorie von Argumenten betrifft den Zweck von Unterabs. 3, der darin bestehe, die Mehrwertsteuerpflicht auf die zwischengeschaltete Person zu verschieben, im Unterschied zu Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Wie jedoch in Nr. 75 der vorliegenden Schlussanträge dargelegt worden ist, bestand der Zweck von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie und vor diesem von Art. 6 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie bereits darin, die Mehrwertsteuerpflicht auf den Kommissionär zu übertragen. Art. 9a und sein Unterabs. 3 gehen in dieselbe Richtung, indem sie die Modalitäten dieser Übertragung in Bezug auf die Erbringung von elektronischen Dienstleistungen *präzisieren*.

82. Die zweite Kategorie von Argumenten bezieht sich auf die Analyse von Art. 9a durch die Kommission in den Erläuterungen. Wie ich in Nr. 62 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt habe, sind diese Erläuterungen jedoch nicht rechtsverbindlich und gestatten als solche nicht, die Gültigkeit von Art. 9a zu beurteilen. Somit ist nur auf der Grundlage des Wortlauts dieses Artikels zu prüfen, ob der Rat seine Durchführungsbefugnis überschritten hat. Jedenfalls ist das Vorbringen von Fenix, dass es für Online-Plattformen „wirtschaftlich unklug“ wäre, keine Bedingungen für die Nutzung ihrer Website festzulegen, im vorliegenden Fall irrelevant. Denn es handelt sich um eine Entscheidung der betroffenen Plattformen, die vielleicht in wirtschaftlicher Hinsicht unumgänglich ist, aber steuerliche Folgen hat, selbst wenn diese aus Sicht dieser Plattformen unerwünscht sind.

83. Die dritte Kategorie von Argumenten bezieht sich auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach die Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt⁶⁵. So hat der Gerichtshof in Rn. 42 des Urteils Henfling u. a. festgestellt, dass, was die Tätigkeit der in dieser Rechtssache in Rede stehenden Wettbürobetreiber angeht, die in Art. 6 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Bedingung, wonach der Steuerpflichtige im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden muss, zwar anhand der fraglichen vertraglichen Beziehungen auszulegen ist, jedoch ist es zum ordnungsgemäßen Funktionieren des durch die Sechste Richtlinie geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems erforderlich, dass das vorliegende Gericht konkret prüft, ob die genannten Wettbürobetreiber in Anbetracht aller gegebenen Umstände bei der Annahme von Wetten tatsächlich im eigenen Namen handelten. Sodann hat der Gerichtshof in Rn. 43 dieses Urteils die Gesichtspunkte genannt, die zu berücksichtigen sind, um festzustellen, ob die Wettbürobetreiber im eigenen Namen handelten oder nicht.

84. Der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens weist jedoch erhebliche Unterschiede zu der Rechtssache auf, in der das Urteil Henfling u. a. ergangen ist. Im Rahmen der Anwendung von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie hat nämlich Art. 9a in Bezug auf die Situation der Kommissionäre Präzisierungen hinzugefügt, die es zum Zeitpunkt dieses Urteils nicht gab,

⁶⁴ Vgl. u. a. Weidmann, M., „The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: Practical Consequences – The German Example“, *EC Tax Review*, Bd. 24, Nr. 2, 2015, S. 105 bis 118, insbesondere S. 113; Henkow, O., „Acting in One’s Own Name on Someone Else’s Behalf: A Changing Concept?“, in Egholm Elgaard, K. K., Ramsdahl Jensen, D., und Stensgaard, H. (Hrsg.), *Momsloven 50 år – festskrift i anledning af 50 års jubileet for Danmarks første momslov*, Ex Tuto Publishing A/S, Kopenhagen, 2017, S. 241 bis 254.

⁶⁵ Vgl. u. a. Urteil vom 12. November 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).

indem er ausführt, inwieweit davon auszugehen ist, dass der an der Erbringung der elektronischen Dienstleistungen beteiligte Steuerpflichtige im eigenen Namen, aber für Rechnung des Dritten tätig ist⁶⁶.

85. Außerdem ist nach Unterabs. 1 davon auszugehen, dass ein an der Erbringung *beteiligter Steuerpflichtiger* im eigenen Namen, aber für Rechnung des Anbieters dieser Dienstleistungen tätig ist. Insoweit nennt Unterabs. 3 drei Voraussetzungen, unter denen die Vermutung unwiderlegbar wird, nämlich wenn der Steuerpflichtige die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert oder die Erbringung der Dienstleistungen genehmigt oder die allgemeinen Bedingungen der Erbringung festlegt. Ist nur eine dieser Voraussetzungen erfüllt, kann der Steuerpflichtige nicht eine andere Person ausdrücklich als Erbringer von elektronischen Dienstleistungen angeben. Zwar legt Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht fest, unter welchen Voraussetzungen davon auszugehen ist, dass ein Steuerpflichtiger an der Erbringung einer Dienstleistung „beteiligt“ ist, doch ist in den drei in Unterabs. 3 angeführten Fällen der Vermittler tatsächlich an der Erbringung *beteiligt*⁶⁷, mit der Folge, dass unwiderleglich davon auszugehen ist, dass er im eigenen Namen, aber für Rechnung des Anbieters der Dienstleistungen tätig ist⁶⁸.

86. Insbesondere wenn eine Online-Plattform „die allgemeinen Bedingungen der Erbringung [der Dienstleistungen] festlegt“, entscheidet sie einseitig über diese Bedingungen, die für den Endverbraucher verbindlich sind, bevor die Dienstleistung erbracht wird⁶⁹. In einer solchen Situation liegt es meines Erachtens auf der Hand, dass sich diese Plattform infolge ihrer Entscheidung an der Erbringung von Dienstleistungen beteiligt und als Erbringer von Dienstleistungen mit den sich daraus ergebenden Mehrwertsteuerfolgen anzusehen ist. Der Unterschied zu dem in Art. 9a Abs. 3 genannten Fall, wonach dieser Artikel nicht für einen Steuerpflichtigen gilt, der *lediglich* Zahlungen in Bezug auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen oder über das Internet erbrachte Telefondienste *abwickelt* und *nicht an der Erbringung dieser Dienstleistungen beteiligt ist*, ist klar. In einem solchen Fall ist der Steuerpflichtige nämlich nicht an der Erbringung von Dienstleistungen beteiligt. Mit anderen Worten berücksichtigt Unterabs. 3 meines Erachtens eher die wirtschaftliche und geschäftliche Realität als allein die vertraglichen Beziehungen⁷⁰. Folglich hat der Rat in Anbetracht der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie der Rechtsprechung zu Art. 14 Abs. 2 Buchst. c dieser Richtlinie, die sich ebenfalls auf die wirtschaftliche Realität⁷¹ stützt, seine Durchführungsbefugnis nicht überschritten, als er den Unterabs. 3 erließ.

⁶⁶ In ihren schriftlichen Erklärungen hat die Kommission ausgeführt, das Urteil Henfling u. a. habe gezeigt, dass es notwendig sei, eine einheitliche Regel zu erlassen, um den Fall zu klären, in dem der Vermittler im eigenen Namen handle, was zum Erlass von Art. 9a geführt habe.

⁶⁷ Nach der Definition im Wörterbuch *Le Petit Robert*, 2011, kann man sich beteiligen (*s’entremettre*) definieren als zwischen zwei oder mehreren Personen tätig werden, um sie einander anzunähern und um den Abschluss der Geschäfte zu erleichtern, die sie interessieren.

⁶⁸ Nach Ansicht von O. Henkow (S. 251 seines Artikels, vgl. Fn. 64 der vorliegenden Schlussanträge) geht der Umstand, dass der Steuerpflichtige sich darauf beschränkt, die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger zu autorisieren, über das hinaus, was der Gerichtshof in Rn. 43 des Urteils Henfling u. a. festgestellt hat. Allerdings gibt dieses Urteil zunächst die Umstände an, die „insbesondere“ zu berücksichtigen sind, was bedeutet, dass sie keinen ausschließlichen Charakter haben. Sodann gab es zum Zeitpunkt dieses Urteils keine Durchführungsverordnung, mit der die Anwendung von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie präzisiert werden sollte. Schließlich ist dem Unionsgesetzgeber bei der Präzisierung des Inhalts dieses Artikels ein Wertungsspielraum zuzuerkennen.

⁶⁹ Entgegen dem Vorbringen von Fenix bin ich u. a. der Ansicht, dass die allgemeinen Bedingungen der Erbringung im Sinne von Unterabs. 3 die von dieser Gesellschaft festgelegten Bedingungen für die Nutzung einer Online-Plattform umfassen.

⁷⁰ Vgl. insoweit auch Urteil vom 20. Juni 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, Rn. 42 bis 46).

⁷¹ Vgl. u. a. Urteil vom 3. September 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536).

87. Im gleichen Sinne war der Mehrwertsteuerausschuss in seinen Leitlinien⁷² „einstimmig“ der Auffassung, dass ein an der Leistungskette Beteiligter nicht beschließen kann, nicht an der Erbringung der Dienstleistung beteiligt zu sein und daher nicht unter Art. 9a zu fallen, wenn aus den Tatsachen und den einschlägigen Rechtsvorschriften etwas anderes hervorgeht. Hier stellt Unterabs. 3 auf der Grundlage des Sachverhalts betreffend die tatsächliche Situation des Vermittlers in der Kette von Transaktionen eine unwiderlegbare Vermutung auf, um die wirtschaftliche Realität zu berücksichtigen. Wenn daher ein Steuerpflichtiger an der Erbringung von Dienstleistungen beteiligt ist, können die Vertragsbedingungen, nach denen er nicht der Dienstleistungserbringer ist, keine Anwendung finden.

88. Die vierte Kategorie von Argumenten, die Fenix bereits zu Unterabs. 1 geltend gemacht hat, betrifft den Umstand, dass der Vermittler aufgrund der in Unterabs. 3 aufgestellten Vermutung im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig angesehen wird, selbst wenn der Auftrag offenkundig und die Identität des Kommittenten bekannt ist. Fenix trägt vor, in einer solchen Situation dürfe der Vermittler nicht so behandelt werden, als ob er eine Dienstleistung erbringe oder erhalte.

89. Insoweit ist festzustellen, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs, da in Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie klargestellt wird, dass der Steuerpflichtige „für Rechnung Dritter“ handeln muss, zwischen dem Kommissionär und dem Kommittenten eine Vereinbarung bestehen muss, die die Erteilung des Auftrags, zu dessen Ausführung der Kommissionär für Rechnung des Kommittenten hinsichtlich der Erbringung von Dienstleistungen tätig wird, zum Gegenstand hat⁷³. Wie die Kommission dargelegt hat, sind die Lieferketten häufig lang und können grenzüberschreitend sein⁷⁴. Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass der Kommissionär im Rahmen einer Kette von Transaktionen betreffend Dienstleistungen im Bereich des elektronischen Geschäftsverkehrs grundsätzlich ein intransparenter Vermittler ist. Die bloße Tatsache, dass der Auftrag in einer bestimmten Situation offenkundig ist und die Identität des Kommittenten bekannt ist, wie Fenix im Ausgangsverfahren geltend macht, reicht meines Erachtens nicht aus, um Unterabs. 3 als solchen als ungültig anzusehen.

d) Ergänzende Erwägungen

90. Nach Ansicht des vorliegenden Gerichts geht Art. 9a viel weiter als der von der Kommission vorgelegte Vorschlag für eine Verordnung⁷⁵, in dem es in Bezug auf Art. 9a ausdrücklich hieß, dass, wenn Rundfunk- oder elektronische Dienstleistungen eines Leistungserbringers über das Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal wie ein Appstore eines Vermittlers oder eines an der Leistung beteiligten Dritten erbracht werden, für die Zwecke der Anwendung von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie davon auszugehen ist, dass der Vermittler oder der Dritte im eigenen Namen, aber für Rechnung des Leistungserbringers tätig ist, „sofern dieser dem Endempfänger der Dienstleistung gegenüber nicht ausdrücklich als Leistungserbringer genannt wird“. Aus diesem Vorschlag ergebe sich, dass die Vermutung im Unterschied zu Art. 9a, wie er erlassen worden sei, gelten müsse, „sofern nicht anders angegeben“.

⁷² Leitlinien aus der 106. Sitzung vom 14. März 2016, Dokument A – taxud.c.1(2016)3604550 – 904, S. 217, abrufbar unter folgender Adresse: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_de.pdf.

⁷³ Vgl. Urteil vom 12. November 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, Rn. 51 und 52).

⁷⁴ Siehe Nr. 62 der vorliegenden Schlussanträge.

⁷⁵ Siehe Nr. 20 der vorliegenden Schlussanträge.

91. Das vorliegende Gericht geht davon aus, dass dieser Vorschlag einen Rechtsakt zur Durchführung von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Sinne von Art. 291 Abs. 2 AEUV darstelle. Ich weise jedoch zum einen darauf hin, dass derselbe Vorschlag ebenso wie Art. 9a selbst die *Vermutung* aufstellt, dass der Vermittler für die betreffenden Dienste im eigenen Namen, aber für Rechnung eines Leistungserbringers tätig ist. Folglich steht Art. 9a im Einklang mit dem Verordnungsvorschlag, den die Kommission vorgelegt hat. Zum anderen wird laut diesem Vorschlag diese Vermutung widerlegt, wenn der Dienstleistungserbringer ausdrücklich als Leistungserbringer genannt wird. Art. 9a beruht auf derselben Logik, indem er die Voraussetzungen, unter denen diese Vermutung widerlegt werden kann, im Einzelnen darlegt. Daher besteht meines Erachtens kein grundlegender Unterschied beim Ansatz zwischen dem Verordnungsvorschlag und Art. 9a, wie er erlassen wurde.

92. Das vorliegende Gericht verweist auch auf den von der Kommission am 1. Dezember 2016 vorgelegten Vorschlag für eine Richtlinie⁷⁶ zur Änderung des Wortlauts von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der das Vorbringen stützen soll, wonach die Gültigkeit von Art. 9a fraglich sei. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Kommission vorgeschlagen hat, Art. 28 wie folgt zu ändern: „Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, *auch in Fällen, in denen zu diesem Zweck ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal verwendet wird*, werden behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten“⁷⁷. Wie der Rat in seinen schriftlichen Erklärungen ausgeführt hat, wurde dieser Vorschlag als überflüssig erachtet, da es sich bei Art. 28 um eine allgemeine Vorschrift handelt, die für alle Arten von Dienstleistungen einschließlich elektronischer Dienstleistungen gilt. Jedenfalls vermag ich nicht zu erkennen, inwiefern dieser Vorschlag als Hinweis auf die Ungültigkeit von Art. 9a angesehen werden könnte.

93. Im Ergebnis bin ich der Ansicht, dass dieser Artikel technischen Charakter hat und dass sein Erlass keine politischen Entscheidungen erforderte, die in die eigenen Zuständigkeiten des Unionsgesetzgebers fallen. Dieser Artikel enthält im Bereich des elektronischen Geschäftsverkehrs Präzisierungen zur Anwendung von Art. 28 der Mehrwertsteuerrichtlinie, ohne ihn zu ergänzen oder zu ändern, auch nicht in seinen nicht wesentlichen Teilen.

94. Hilfsweise macht die Regierung des Vereinigten Königreichs für den Fall, dass der Gerichtshof Art. 9a Abs. 1 für ungültig halten sollte, geltend, dass die zeitlichen Wirkungen des zu erlassenden Urteils zu beschränken seien. Hierzu möchte ich Folgendes bemerken.

95. Nach ständiger Rechtsprechung hat der Gerichtshof, wenn zwingende Erwägungen der Rechtssicherheit es rechtfertigen, gemäß Art. 264 Abs. 2 AEUV, der im Rahmen von Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 AEUV zur Beurteilung der Gültigkeit von Handlungen der Union entsprechend anwendbar ist, die Befugnis, in jedem einzelnen Fall diejenigen Wirkungen der betreffenden Handlung zu bezeichnen, die als fortgeltend zu betrachten sind⁷⁸. So hat der Gerichtshof von der Möglichkeit, die Feststellung der Ungültigkeit einer Unionsregelung zeitlich zu beschränken, dann Gebrauch gemacht, wenn zwingende Erwägungen der Rechtssicherheit, die mit allen betroffenen öffentlichen wie privaten Interessen zusammenhängen, es geraten erscheinen ließen, die Erhebung oder Zahlung von Geldbeträgen, die auf der Grundlage dieser Regelung erfolgt waren, für den Zeitraum vor Verkündung des Urteils nicht in Frage zu stellen⁷⁹.

⁷⁶ Siehe Fn. 10 der vorliegenden Schlussanträge.

⁷⁷ Hervorhebung nur hier.

⁷⁸ Urteil vom 9. Februar 2017, Raffinerie Tirlemontoise (C-585/15, EU:C:2017:105, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

⁷⁹ Urteil vom 9. Februar 2017, Raffinerie Tirlemontoise (C-585/15, EU:C:2017:105, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

96. Im vorliegenden Fall macht die Regierung des Vereinigten Königreichs geltend, dass zwingende Erwägungen der Rechtssicherheit es rechtfertigten, alle Rechtswirkungen von Art. 9a, der in der Union seit dem 1. Januar 2015 anwendbar sei, bis zum Tag des zu erlassenden Urteils aufrechtzuerhalten. Die Feststellung der Ungültigkeit dieses Artikels könnte nämlich schwerwiegende wirtschaftliche Auswirkungen haben, die insbesondere auf die hohe Zahl von Online-Geschäften zwischen Unternehmen und Endverbrauchern zurückzuführen sei, während die Mehrwertsteuer nach diesem Artikel, der als gültig angesehen worden sei, nach Treu und Glauben erklärt, gezahlt und erhoben worden sei. Diese Regierung schätzt, dass die Mehrbeträge der zwischen 2015 und 2020 erklärten oder entrichteten Steuern im Vereinigten Königreich einen Betrag von 2,7 Mrd. Pfund Sterling (GBP) (ungefähr 3,215 Mrd. Euro) erreichen könnten. Im Übrigen sei die zeitliche Beschränkung der Wirkungen des zu erlassenden Urteils durch den Ungültigkeitsgrund gerechtfertigt, nämlich durch den Fehler hinsichtlich der Rechtsgrundlage des angefochtenen Rechtsakts. Diese Beschränkung müsse für alle Personen und zu allen Zwecken gelten, ohne zugunsten von Fenix oder einer anderen Person, die vor Erlass des Urteils des Gerichtshofs eine Klage erhoben und die Ungültigkeit von Art. 9a geltend gemacht habe, eine Ausnahme zu machen.

97. In Anbetracht des Vorbringens der Regierung des Vereinigten Königreichs und unter Berücksichtigung der möglichen schwerwiegenden Auswirkungen auf eine Vielzahl von Rechtsverhältnissen sind meines Erachtens, falls der Gerichtshof feststellen sollte, dass Art. 9a ungültig ist, die zeitlichen Wirkungen des zu erlassenden Urteils zu beschränken. Außerdem ist es Sache des Gerichtshofs, wenn er von der Möglichkeit Gebrauch macht, die Wirkung der Feststellung der Ungültigkeit einer Unionshandlung im Vorabentscheidungsverfahren für die Vergangenheit zu begrenzen, zu bestimmen, ob eine Ausnahme von dieser zeitlichen Begrenzung der Wirkung seines Urteils zugunsten der Partei des Ausgangsverfahrens vorgesehen werden kann, die die Klage vor dem nationalen Gericht gegen die nationalen Maßnahmen zur Durchführung der Unionshandlung erhoben hat, oder ob im Gegenteil auch für diese Partei eine nur in die Zukunft wirkende Feststellung der Ungültigkeit der Unionshandlung in angemessener Weise Abhilfe schafft⁸⁰. Da Fenix im vorliegenden Fall vor dem vorlegenden Gericht die Ungültigkeit von Art. 9a geltend gemacht hat, bin ich der Ansicht, dass in Bezug auf diese Gesellschaft die zeitlichen Wirkungen des zu erlassenden Urteils nicht zu begrenzen wären⁸¹.

98. Nach den Ausführungen in den vorliegenden Schlussanträgen bin ich der Ansicht, dass der Rat mit dem Erlass von Art. 9a die ihm durch Art. 291 Abs. 2 AEUV und Art. 397 der Mehrwertsteuerrichtlinie übertragene Durchführungsbefugnis im Hinblick auf Art. 28 dieser Richtlinie nicht überschritten hat und folglich Art. 9a gültig ist.

V. Ergebnis

99. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Gericht erster Instanz [Kammer für Steuersachen], Vereinigtes Königreich) zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten:

Die Prüfung der Vorlagefrage hat nichts ergeben, was die Gültigkeit von Art. 9a der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame

⁸⁰ Vgl. Urteil vom 28. April 2016, Borealis Polyolefine u. a. (C-191/14, C-192/14, C-295/14, C-389/14 und C-391/14 bis C-393/14, EU:C:2016:311, Rn. 108 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

⁸¹ Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. April 1994, Roquette Frères (C-228/92, EU:C:1994:168, Rn. 28).

Mehrwertsteuersystem, eingefügt durch die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom 7. Oktober 2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011, beeinträchtigen könnte.