

Rechtssache C-796/23**Vorabentscheidungsersuchen****Eingangsdatum:**

21. Dezember 2023

Vorlegendes Gericht:

Nejvyšší správní soud (Oberstes Tschechische Republik)

Datum des Vorlagebeschlusses:

29. November 2023

Klägerin und Kassationsbeschwerdeführerin:

Česká síť s.r.o.

Beklagte und Kassationsbeschwerdegegnerin:

Odvolací finanční ředitelství (Berufungsfinanzdirektion)

BESCHLUSS

Der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) hat ... [nicht übersetzt] in der Rechtssache der Klägerin: Česká síť s.r.o., ... [nicht übersetzt] Domažlice, ... [nicht übersetzt] gegen die Beklagte: **Odvolací finanční ředitelství (Einspruchsfinanzdirektion)**, ... [nicht übersetzt] Brno, betreffend die Klage gegen die Entscheidung der Beklagten vom 14. Dezember 2021, AZ 47225/21/5300-21441-712772, im Verfahren über die Kassationsbeschwerde der Klägerin gegen das Urteil des Krajský soud v Plzni (Regionalgericht Pilsen) vom 31. Januar 2023, AZ 57 Af 4/2022-62,

wie folgt entschieden:

I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Frage zur Vorabentscheidung **vorgelegt**:

Ist mit der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, insbesondere mit Art. 9 Abs. 1 und Art. 193, die Situation des vorliegenden Falles vereinbar, in der auf der Grundlage der besonderen nationalen Mehrwertsteuerregelung für „Gesellschaften“ (Zusammenschlüsse von

Personen ohne eigene Rechtspersönlichkeit) ein sogenannter „benannter Gesellschafter“ für die Zahlung der Steuer für die gesamte Gesellschaft haftet, obwohl ein anderer Gesellschafter mit dem Endverbraucher über die Erbringung von Dienstleistungen verhandelt hat?

Hängt die Vereinbarkeit dieser Situation mit der Richtlinie 2006/112/EG davon ab, ob dieser andere Gesellschafter von den Regeln für Verhandlungen in Angelegenheiten der Gesellschaft abgewichen ist und mit dem Endverbraucher im eigenen Namen verhandelt hat?

II. ... [nicht übersetzt] [innerstaatliches Verfahren]

Entscheidungsgründe:

I. Gegenstand des Verfahrens

[1] Die Klägerin (im Verfahren vor dem Nejvyšší správní soud: Beschwerdeführerin) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in der Tschechischen Republik. Im November 2020 erließ das Finanzamt für die Region Pilsen (Steuerverwaltung) insgesamt zwölf Nachzahlungsbescheide, mit denen die Beschwerdeführerin zur Umsatzsteuer für den Besteuerungszeitraum Januar bis Dezember 2017 veranlagt wurde. Für jeden Besteuerungszeitraum (jeden Monat des Jahres 2017) setzte die Steuerverwaltung eine Steuer in Höhe von 30 713 CZK (d. h. insgesamt 368 556 CZK) fest und verhängte ein Zwangsgeld (insgesamt 73 704 CZK). Die Beschwerdeführerin legte erfolglos Berufung bei der Berufungsfinanzdirektion (der Beklagten) ein und scheiterte nachfolgend auch mit ihrer Klage vor dem Krajský soud (Regionalgericht). Die Beschwerdeführerin verteidigt sich nunmehr mit einer Kassationsbeschwerde vor dem Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht).

[2] Die Entscheidungen der Steuerbehörden und des Regionalgerichts beruhen auf folgenden Umständen. Im Jahr 2017 arbeitete die Klägerin mit mehreren in den USA ansässigen Unternehmen zusammen, die in der Tschechischen Republik über Zweigniederlassungen tätig waren (dies waren die juristischen Personen CESKA SIT OPTICS LLC, KDYNKY INTERNET LLC und CESKA SIT LLC). Alle juristischen Personen (die Beschwerdeführerin und die drei amerikanischen Unternehmen bzw. ihre in der Tschechischen Republik tätigen Zweigniederlassungen) erbrachten Dienstleistungen für Endverbraucher (hauptsächlich Internetanschlüsse). Jede der juristischen Personen wickelte die Geschäfte in eigenem Namen mit einer anderen Kundengruppe ab. So erzielte jede der juristischen Personen im Jahr 2017 Umsätze für die Erbringung von Dienstleistungen (zur Veranschaulichung: bei den Zweigniederlassungen der US-Gesellschaften lagen die Jahresumsätze zwischen 645 000 und 748 000 CZK).

[3] Zwischen der Beschwerdeführerin und den amerikanischen Gesellschaften bestanden jedoch Verbindungen, aufgrund derer die Steuerbehörden und das Regionalgericht zu dem Schluss kamen, dass *de facto* eine sogenannte „Gesellschaft“ (d. h. ein Zusammenschluss von Personen, der [selbst] keine

eigene Rechtspersönlichkeit hat) nach § 2716 des Gesetzes Nr. 89/2012 Slg., Bürgerliches Gesetzbuch (zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník) bestand. Der Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin war gleichzeitig Leiter der Zweigniederlassungen aller drei US-amerikanischen juristischen Personen (für die Zweigniederlassungen unterzeichnete er auch Vertragsunterlagen, und dies u. a. derart, dass er dabei einige Kontaktdaten der Beschwerdeführerin, wie z. B. deren Website oder E-Mail-Adresse, angab). Er war also die einzige Person, die *de facto* sowohl die Beschwerdeführerin als auch die Zweigniederlassungen der drei genannten Unternehmen leitete. Die Beschwerdeführerin hatte bereits in den Jahren 2009 und 2010 über 170 ihrer bestehenden Kunden unentgeltlich an die Zweigniederlassungen der amerikanischen Unternehmen übertragen. Die Beschwerdeführerin stellte den Zweigniederlassungen die erforderliche Infrastruktur zur Verfügung und erwarb selbst die Anbindung (z. B. waren alle Kunden über denselben Zugangspunkt an das Internet angeschlossen). Die Zweigniederlassungen der US-Unternehmen verfügten dagegen über keine materiellen oder immateriellen Vermögenswerte und hatten keinerlei Lohnkosten.

[4] Die Steuerbehörden kamen zu dem Schluss, dass aufgrund der Sonderregelungen im tschechischen Mehrwertsteuergesetz für Gesellschaften nach § 2716 des Bürgerliches Gesetzbuchs die Beschwerdeführerin als „benannter Gesellschafter“ für die Zahlung der Mehrwertsteuer für die gesamte Gesellschaft haften. Die Steuerverwaltung berechnete daher die Mehrwertsteuer der Beschwerdeführerin, indem sie in die Steuerbemessungsgrundlage sowohl die von der Beschwerdeführerin im Jahr 2017 erbrachten steuerpflichtigen Leistungen als auch die Einkünfte der Zweigniederlassungen der Unternehmen – als Mitglieder der Gesellschaft – einbezog.

[5] In der Kassationsbeschwerde beanstandet die Beschwerdeführerin nun eine Reihe von Teilschlussfolgerungen, die zur Festsetzung der Mehrwertsteuer geführt haben. Sie macht u. a. geltend, dass die besondere mehrwertsteuerliche Behandlung von „Gesellschaften“ oder deren Gesellschaftern nach tschechischem Recht gegen die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) verstoße. Die tschechische Regelung habe nämlich im Ergebnis dazu geführt, dass die Steuerverwaltung die Beschwerdeführerin nicht nur auf der Grundlage ihrer eigenen Umsätze, sondern [sie] auf der Grundlage der Umsätze der gesamten durch die Steuerbehörden bezeichneten Gesellschaft veranlagt habe. Die Beschwerdeführerin wehrt sich gegen die Veranlagung von Steuern auf die Umsätze der Zweigniederlassungen von US-Unternehmen, die nach Ansicht der Steuerbehörden in den Rahmen der Gesellschaft fielen.

[6] Die Beklagte hingegen widerspricht dieser Auffassung. Ihrer Ansicht nach verstieß die Sonderregelung für Gesellschaften nicht gegen das Unionsrecht. Der Gesetzgeber habe die bisherige Regelung nicht wegen einer Unvereinbarkeit mit dem Unionsrecht, sondern wegen Problemen bei ihrer Anwendung aufgehoben.

II. Anwendbares Unionsrecht und nationales Recht

Unionsrecht

[7] Gemäß Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG gilt als Steuerpflichtiger, *wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt*. Nach derselben Bestimmung der Richtlinie *gelten als wirtschaftliche Tätigkeiten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen*.

[8] Nach Art. 11 der Richtlinie 2006/112/EG kann *nach Konsultation des Mehrwertsteuerausschusses jeder Mitgliedstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln. Ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen*.

[9] Gemäß Art. 28 der Richtlinie 2006/112/EG *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 hätten*.

[10] Nach Art. 193 der Richtlinie 2006/112/EG *schuldet die Mehrwertsteuer der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Artikeln 194 bis 199b sowie 202 von einer anderen Person geschuldet wird*. Die Richtlinie 2006/112/EG sieht nachfolgend in ihren Art. 282 bis 292 die Möglichkeit der Mehrwertsteuerbefreiung vor. Gemäß Art. 287 der Richtlinie 2006/112/EG *können Mitgliedstaaten, die nach dem 1. Januar 1978 beigetreten sind, Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung gewähren, wenn ihr Jahresumsatz den in Landeswährung ausgedrückten Gegenwert der folgenden Beträge nicht übersteigt, wobei der Umrechnungskurs am Tag des Beitritts zugrunde zu legen ist*. Gemäß Art. 287 Nr. 7 der Richtlinie gilt für die Tschechische Republik eine Obergrenze von 35 000 Euro.

Nationales Recht – Definition der sogenannten „Gesellschaft“

[11] Das Gesetz Nr. 89/2012 Slg., Bürgerliches Gesetzbuch, regelt in den §§ 2716 ff. die sogenannte „Gesellschaft“, d. h. die Vereinigung von Personen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (es handelt sich um ein traditionelles Institut des römischen Rechts, lateinisch *societas*). Nach § 2716 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs *entsteht eine Gesellschaft, wenn sich mehrere Personen vertraglich verpflichten, sich zum gemeinsamen Zweck einer Tätigkeit oder Sache als*

Gesellschafter zusammenschließen. Die Gründung einer Gesellschaft setzt nicht voraus, dass der Vertrag schriftlich geschlossen wurde.

[12] *Nach § 2719 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs werden bei einer Gesellschaft die in die Gesellschaft eingebrachten Finanzmittel und verwertbaren Wirtschaftsgüter sowie Gegenstände bestimmter Art gemeinschaftliches Eigentum der einbringenden Gesellschafter; andere Wirtschaftsgüter werden nur dann ihr gemeinschaftliches Eigentum, wenn sie in Geld bewertet worden sind. Die Anteile der Gesellschafter bestimmen sich nach dem Verhältnis des Wertes des von jedem Gesellschafter in die Gesellschaft eingebrachten Vermögens.*

[13] *Was die Beschlussfassung in den Angelegenheiten der Gesellschaft anbelangt, so werden gemäß § 2729 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs die Beschlüsse über Angelegenheiten der Gesellschaft mit der Mehrheit der Stimmen gefasst; jeder Gesellschafter hat eine Stimme. In Bezug auf die Führung der Gesellschaft sieht das Bürgerliche Gesetzbuch u. a. in § 2730 vor, dass die Gesellschafter die Befugnisse zur Führung der gemeinsamen Angelegenheiten so aufteilen können, wie sie es für angemessen halten. Andernfalls ist jeder Gesellschafter in diesen Angelegenheiten Auftraggeber der anderen Gesellschafter. Nach § 2731 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs können die Gesellschafter die Führung der gemeinsamen Angelegenheiten an eine Person aus ihrer Mitte oder an einen Dritten delegieren.*

[14] *Was die Rechte der Gesellschafter einer Gesellschaft untereinander anbelangt, so darf u. a. nach § 2727 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs ein Gesellschafter ohne die Zustimmung der anderen Gesellschafter keine Handlungen für eigene oder fremde Rechnung vornehmen, die in Bezug auf den gemeinsamen Zweck konkurrierenden Charakter haben. Ist dies der Fall, können die anderen Gesellschafter verlangen, dass dieser Gesellschafter eine solche Handlung unterlässt. Gemäß § 2727 Abs. 2 können die anderen Gesellschafter in Fällen, in denen ein Gesellschafter auf eigene Rechnung gehandelt hat, verlangen, die Handlungen des Gesellschafters als für gemeinsame Rechnung vorgenommen zu erklären. Hat ein Gesellschafter auf fremde Rechnung gehandelt, können die anderen Gesellschafter verlangen, dass der Vergütungsanspruch zugunsten des gemeinsamen Kontos an sie abgetreten wird oder dass eine bereits gewährte Vergütung an sie herausgegeben wird. Diese Rechte erlöschen, wenn sie nicht innerhalb von drei Monaten nach dem Zeitpunkt, zu dem der Unternehmer von der Handlung Kenntnis erlangt hat, spätestens jedoch ein Jahr nach dem Zeitpunkt, zu dem die Handlung stattgefunden hat, ausgeübt werden.*

[15] *Am wichtigsten für den vorliegenden Fall sind die Bestimmungen über die Rechte und Pflichten der Gesellschafter gegenüber Dritten. Nach § 2736 des Bürgerlichen Gesetzbuchs gilt u. a., dass die Gesellschafter für Schulden, die sich aus der gemeinsamen Tätigkeit ergeben, gegenüber Dritten gesamtschuldnerisch haften. Nach § 2737 gilt ein Gesellschafter, der in einer gemeinsamen Angelegenheit mit einem Dritten handelt, als Auftraggeber aller Gesellschafter.*

Falls die Gesellschafter etwas anderes vereinbaren, kann dies einem gutgläubig handelnden Dritten nicht entgegengehalten werden. Hat ein Gesellschafter in einer gemeinsamen Angelegenheit mit einem Dritten im eigenen Namen gehandelt, können die anderen Gesellschafter die sich daraus ergebenden Rechte geltend machen, der Dritte ist jedoch nur gegenüber demjenigen verpflichtet, der rechtlich mit ihm gehandelt hat. Dies ist nicht der Fall, wenn dem Dritten bekannt war, dass der Gesellschafter auf Rechnung der Gesellschaft handelte.

Nationales Recht – Steuerrecht

[16] Auf die zivilrechtliche Regelung der Gesellschaft bezieht sich die steuerliche Regelung. Das Gesetz Nr. 235/2004 Slg. über die Mehrwertsteuer (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) enthielt bis zum 30. Juni 2017 eine besondere mehrwertsteuerliche Regelung für Steuerpflichtige, die Gesellschafter einer Gesellschaft nach § 2716 des Bürgerlichen Gesetzbuchs waren. Bis zum 30. Juni 2017 war dies die einzige mögliche Mehrwertsteuerregelung für diese Gesellschaften. Mit Wirkung zum 1. Juli 2017 wurde durch die Novelle Nr. 170/2017 Slg. das Mehrwertsteuergesetz geändert und die Sonderregelung für diese Gesellschaften gestrichen. Seit dieser Änderung handelt in Mehrwertsteuerangelegenheiten jeder Gesellschafter der Gesellschaft individuell nach den allgemeinen Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes. Aufgrund einer Übergangsbestimmung in der Novelle war es jedoch möglich, die ursprüngliche Mehrwertsteuer-Sonderregelung für Gesellschaften bis Ende 2018 anzuwenden. In der Begründung der Novelle Nr. 170/2017 Slg. wird auf eine mögliche Unvereinbarkeit der bestehenden Regelung mit der Richtlinie 2006/112/EG hingewiesen. Nach der Begründung wird das Mehrwertsteuergesetz nämlich durch die Novelle „mit der Mehrwertsteuerrichtlinie und den allgemeinen Grundsätzen der Mehrwertsteuer in Einklang gebracht“. Diese (angebliche) Unvereinbarkeit des Mehrwertsteuergesetzes mit der Richtlinie wird allerdings in der Begründung nicht näher erläutert.

[17] Nach § 5 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes ist ein Steuerpflichtiger *eine Person oder eine Gruppe, die selbständig wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt. Steuerpflichtiger ist auch eine juristische Person, die nicht für unternehmerische Zwecke gegründet wurde, soweit sie wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt.* Typischerweise wird ein Steuerpflichtiger zum Steuerzahler, wenn sein Umsatz nach § 6 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes in höchstens zwölf unmittelbar vorangegangenen, aufeinander folgenden Kalendermonaten einen bestimmten Betrag übersteigt (zum Zeitpunkt der Entscheidung der Beklagten 1 Mio. CZK). Die nachstehend erörterten Sonderregelungen für Gesellschaften sahen jedoch andere „Wege“ zum Status des Steuerzahlers oder andere Verpflichtungen vor, die sich vom normalen Mehrwertsteuerzahler unterschieden.

[18] Die Sonderregelung für Gesellschaften unterschied sich auch von den mehrwertsteuerlichen Vorschriften für sogenannte Gruppen von Personen, die durch Kapital oder auf andere Weise miteinander verbunden sind (d. h. ein

Institut, das in den §§ 5a ff. des Mehrwertsteuergesetzes Art. 11 der Richtlinie 2006/112/EU umsetzte). In § 5a Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes hieß es ausdrücklich, dass „*ein Mitglied einer Gruppe nicht gleichzeitig Mitglied einer Gesellschaft sein darf*“ – es war also nicht möglich, gleichzeitig Mitglied einer „Gesellschaft“ und Teil einer Gruppe zu sein. Es sei darauf hingewiesen, dass **die Steuerbehörden nicht behaupten, dass die Beschwerdeführerin Teil einer Gruppe gewesen sei.**

[19] In Bezug auf die Mehrwertsteuer-Sonderregelung für Gesellschaften galt das Mehrwertsteuergesetz in seiner auf den vorliegenden Fall anwendbaren Fassung wie folgt (nachstehend werden nur die wichtigsten Bestimmungen wiedergegeben).

[20] Für die Berechnung des Umsatzes für Mehrwertsteuerzwecke nach § 4a Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes galt, *dass der Umsatz eines Steuerpflichtigen, der Gesellschafter einer Gesellschaft ist, in deren Rahmen zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze bewirkt werden, die Umsätze umfasst, die a) von dieser Person selbständig außerhalb der Gesellschaft und b) von der gesamten Gesellschaft erzielt werden.*

[21] Auch für die Bestimmung des Steuerzahlers gab es eine Sonderregelung. Gemäß § 6a des Mehrwertsteuergesetzes galt, *dass ein Steuerpflichtiger, der a) Gesellschafter einer Gesellschaft ist, in deren Rahmen zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze bewirkt werden, ab dem Zeitpunkt Steuerzahler ist, zu dem einer der anderen Gesellschafter Steuerzahler geworden ist, es sei denn, er ist gemäß diesem Gesetz früher Steuerzahler geworden, b) Gesellschafter einer Gesellschaft wird, in deren Rahmen zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze gemeinsam mit dem Steuerzahler bewirkt werden, ab dem Zeitpunkt Steuerzahler ist, zu dem er Gesellschafter wurde.* Nach § 94 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes musste der Steuerzahler *innerhalb von 15 Tagen nach dem Tag, an dem er Steuerzahler geworden ist, einen Antrag auf Registrierung stellen.* Nach § 95 desselben Gesetzes galt ebenfalls, *dass, wenn ein Steuerpflichtiger, der Gesellschafter einer Gesellschaft ist, zum Steuerzahler wird, er verpflichtet ist, die anderen Gesellschafter innerhalb von 15 Tagen ab dem Zeitpunkt, an dem er Steuerzahler wurde, darüber zu informieren.*

[22] Gemäß § 100 Abs. 4 des Mehrwertsteuergesetzes galt, *dass Steuerzahler, die Gesellschafter derselben Gesellschaft sind, verpflichtet sind, für Zwecke der Mehrwertsteuer Aufzeichnungen über die Tätigkeiten, für die sie sich zusammengeschlossen haben, getrennt zu führen. Diese Aufzeichnungen werden für die Gesellschaft von einem benannten Gesellschafter geführt, der im Namen der Gesellschaft alle Pflichten und Rechte nach diesem Gesetz für die anderen Gesellschafter wahrnimmt.* Darüber hinaus sah § 101b Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes vor, *dass ein Steuerzahler, der als benannter Gesellschafter im Namen der Gesellschaft Aufzeichnungen für Mehrwertsteuerzwecke führt, verpflichtet ist, in seiner Steuererklärung die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze und die Steuer auf seine Tätigkeit*

anzugeben sowie die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze und die Steuer auf die Tätigkeit der gesamten Gesellschaft. Die anderen Gesellschafter geben in ihrer Steuererklärung nur die abzugsfähigen Umsätze und die Steuern auf ihre eigenen Tätigkeiten an.

[23] Der Vollständigkeit halber sei hinzugefügt, dass die Rolle des benannten Gesellschafters auch für die Frage der Geltendmachung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug relevant war. Die Grundregel in § 74 Abs. 7 des Mehrwertsteuergesetzes besagte, dass diesen Anspruch in Bezug auf steuerbare Umsätze, die im Rahmen der Tätigkeit der Gesellschaft verwendet werden, gerade der benannte Gesellschafter geltend macht.

III. Prüfung der Vorlagefrage

[24] Bevor die Vorlagefrage selbst geprüft wird, hält es der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) für sinnvoll, zwei Bemerkungen zu machen.

[25] Erstens stellt sich aus logischer Sicht die Frage, ob die Situation der Beschwerdeführerin überhaupt unter das Institut einer „Gesellschaft“ im Sinne von § 2716 des Bürgerlichen Gesetzbuchs eingeordnet werden kann. Die Beschwerdeführerin hat in ihrer Kassationsbeschwerde bestritten, dass ihre Zusammenarbeit mit den US-Unternehmen die Merkmale einer Gesellschaft erfüllen würde. Dennoch gelangte der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) zu der vorläufigen rechtlichen Schlussfolgerung, dass es sich materiell um eine Gesellschaft im Sinne von § 2716 des Bürgerlichen Gesetzbuchs handelte. Die Zusammenarbeit der Beschwerdeführerin hat der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) im Übrigen bereits geprüft und ist stets zu dem Schluss gekommen, dass die Geschäftsstruktur die Merkmale einer Gesellschaft im Sinne von § 2716 des Bürgerlichen Gesetzbuchs erfüllte (ob es nun um die steuerlichen Verpflichtungen der Beschwerdeführerin in anderen Steuerzeiträumen oder die Verpflichtungen anderer Gesellschafter ging, vgl. z. B. Urteile vom 10. Mai 2022, AZ 10 Afs 137/2020-69, Rn. 16 ff. vom 15. Februar 2023, AZ 6 Afs 331/2021-61, Rn. 18-19).

[26] Zweitens hat die Beklagte vor Einreichung der Vorabentscheidungsersuchens bezweifelt, dass der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) den Einwand der Beschwerdeführerin bezüglich eines Widerspruchs zwischen dem tschechischem Recht und dem Unionsrecht überhaupt berücksichtigen kann. Nach Ansicht der Beklagten argumentiert die Beschwerdeführerin nämlich erst in der Kassationsbeschwerde erstmals in dieser Weise, so dass dieser Einwand unzulässig sei. Der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) kam jedoch zu dem Schluss, dass er sich mit dieser Frage befassen kann. Da der Krajský soud (Regionalgericht) die umstrittenen Bestimmungen des nationalen Rechts auf das klägerische Vorbringen angewandt hat, geht es im Wesentlichen um die Frage, ob das Gericht die richtige Rechtsnorm angewandt hat. Mit dieser Frage muss sich der Nejvyšší správní soud

(Oberstes Verwaltungsgericht) im Rahmen von Kassationsbeschwerdeverfahren stets befassen, und das auch ohne Antrag.

[27] Zur eigentlichen Prüfung der Vorlagefrage führt das vorliegende Gericht Folgendes aus.

[28] Die umstrittene Regelung im Mehrwertsteuergesetz hat sich in verschiedener Weise niedergeschlagen. Erstens hat sich der Status als Steuerzahler beim Gesellschafter einer Gesellschaft gemäß § 2716 des Bürgerlichen Gesetzbuchs nicht allein nach seiner individuellen wirtschaftlichen Tätigkeit oder seinem eigenen Umsatz gerichtet. Dies hing auch vom Umsatz der gesamten Gesellschaft (§ 4a Abs. 3 des Mehrwertsteuergesetzes) oder vom Steuerzahlerstatus eines der anderen Gesellschafter ab. Zweitens war die Rolle des „benannten Gesellschafters“ für die Gesellschaft entscheidend. Dieser sollte alle Verpflichtungen für die Gesellschaft wahrnehmen, einschließlich der Abführung der Mehrwertsteuer für die gesamte Gesellschaft.

[29] Im vorliegenden Fall kamen die Steuerbehörden zu dem Schluss, dass eine Gesellschaft existierte (da ein schriftlicher Vertrag für das Bestehen einer Gesellschaft nicht erforderlich ist, konnten die Steuerbehörden dies tun). Die Beschwerdeführerin bestreitet dagegen durchweg die Existenz einer Gesellschaft. Es waren daher auch die Steuerbehörden, die den „benannten Gesellschafter“ – im vorliegenden Fall die Beschwerdeführerin – bestimmten. Sie gingen dabei von deren Rolle innerhalb der Gesellschaft aus (vgl. Rn. [3] oben). Die Beschwerdeführerin wurde daher für die gesamte Gesellschaft zur Mehrwertsteuer veranlagt.

[30] Die Beschwerdeführerin sieht einen Widerspruch zwischen der Sonderregelung im tschechischen Mehrwertsteuergesetz und der Richtlinie 2006/112/EG darin, dass sie als die von den Steuerbehörden bestimmte Person (benannter Gesellschafter) die Mehrwertsteuer nicht nur auf ihre eigenen Umsätze, sondern auch auf die Umsätze anderer Personen, die von den Steuerbehörden als Gesellschafter der Gesellschaft bezeichnet wurden, zahlen muss (gerade diese Umsätze sind im vorliegenden Fall streitig). Die Beschwerdeführerin macht im Wesentlichen geltend, dass in Bezug auf die Umsätze anderer Personen steuerpflichtig gerade diese Personen sein sollten. Und gerade diese Personen seien nach Art. 193 der Richtlinie mehrwertsteuerpflichtig. Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie sei nur in Bezug auf ihre eigenen Tätigkeiten Steuerpflichtige im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie und schulde die Mehrwertsteuer nur für die Umsätze, die sie selbst bewirkt habe.

[31] Der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) teilt die Vorbehalte der Beschwerdeführerin. Nach Ansicht des Gerichts hätte die Beschwerdeführerin nicht für die Zahlung der Mehrwertsteuer auf Umsätze zwischen anderen Personen und Endverbrauchern haftbar gemacht werden dürfen, auch wenn die Beschwerdeführerin und die anderen Personen eine Gesellschaft

gemäß § 2716 des Bürgerlichen Gesetzbuchs bildeten. Das Gericht hält es jedoch für erforderlich, diese Auffassung bestätigen zu lassen.

[32] Allgemein gilt, dass ein Steuerpflichtiger nach Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG die Mehrwertsteuer auf seine wirtschaftliche Tätigkeit nach Art. 193 der Richtlinie schuldet. Das Mehrwertsteuergesetz übertrug jedoch die Haftung für die Zahlung der Mehrwertsteuer für die gesamte Gesellschaft ohne Ausnahme auf den benannten Gesellschafter – im vorliegenden Fall die Beschwerdeführerin. Wenn jedoch der benannte Gesellschafter hinsichtlich der Umsätze, für die er Mehrwertsteuer schuldet, nicht auch Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG ist, verstößt seine Haftung für die Zahlung der auf diese Umsätze entfallenden Mehrwertsteuer nach Ansicht des Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) gegen Art. 193 der Richtlinie.

[33] Im vorliegenden Fall ist es daher von entscheidender Bedeutung festzustellen, wer gemäß Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG der Steuerpflichtige in Bezug auf die streitigen Umsätze zwischen den anderen Gesellschaftern der Gesellschaft und den Endverbrauchern ist (d. h. die Umsätze, für die die Beschwerdeführerin keine Mehrwertsteuer entrichten will). Gegebenenfalls ist auch zu prüfen, ob nicht Art. 28 der Richtlinie anzuwenden ist, da es im vorliegenden Fall um die Erbringung von Dienstleistungen geht.

[34] Die Richtlinie 2006/112/EG bezweckt die Einführung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Die Richtlinie erkennt dieser Steuer daher einen sehr weiten Anwendungsbereich zu. Zur einheitlichen Anwendung der Richtlinie ist es also erforderlich, dass die Begriffe, die ihren Anwendungsbereich definieren, wie die Begriffe des *steuerbaren Umsatzes*, des *Steuerpflichtigen* und der *wirtschaftlichen Tätigkeit*, autonom und einheitlich ausgelegt werden (Urteil der Großen Kammer des Gerichtshofs vom 29. September 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, Rn. 26).

[35] Steuerpflichtig ist nach Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG jede Person, die die weiteren dort genannten Voraussetzungen erfüllt. Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie definiert somit den Begriff des *Steuerpflichtigen* weit. Steuerpflichtig können alle natürlichen und juristischen Personen des öffentlichen oder des privaten Rechts sowie Einrichtungen ohne Rechtspersönlichkeit sein. Wesentlich ist, dass diese Personen oder Einrichtungen eine *selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausüben* (Urteil des Gerichtshofs vom 16. September 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija [Vereinbarung über eine gemeinsame Tätigkeit], C-312/19, EU:C:2020:711, Rn. 39-40).

[36] Eine wirtschaftliche Tätigkeit wird selbständig ausgeübt, wenn der Betroffene sie in eigenem Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübt. Entscheidend ist auch, ob diese Person das mit der Ausübung dieser Tätigkeit einhergehende wirtschaftliche Risiko trägt (vgl. bereits angeführtes Urteil Valstybinė mokesčių inspekcija [Vereinbarung über eine

gemeinsame Tätigkeit], C-312/19, EU:C:2020:711, Rn. 41, oder Urteil des Gerichtshofs vom 12. Oktober 2016, Nigl, C-340/15, EU:C:2016:764, Rn. 28).

[37] Diese Kriterien gewährleisten, dass der Erwerber sein Recht auf Vorsteuerabzug mit Rechtssicherheit ausüben kann. Dies erfordert nach Art. 226 Abs. 5 der Richtlinie 2006/112/EG eine Rechnung mit dem vollständigen Namen und der Anschrift des Steuerpflichtigen. Diese Angabe in der Rechnung kann er aber nur dann verifizieren, wenn er weiß, wer ihm gegenüber nach außen aufgetreten ist (vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 23. April 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija [Vereinbarung über eine gemeinsame Tätigkeit], C-312/19, EU:C:2020:310, Nr. 4[6]).

[38] Der Feststellung der Selbständigkeit oder der selbständigen Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit steht ein gewisser Grad der Zusammenarbeit zwischen den als Steuerpflichtige nach Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG in Betracht kommenden Einheiten nicht entgegen (bereits angeführtes Urteil Nigl, C-340/15, EU:C:2016:764, Rn. 31; vgl. auch Schlussanträge des Generalanwalts Szpunar vom 30. Juni 2016 in derselben Rechtssache, EU:C:2016:505, Nr. 21, in denen der Generalanwalt ausführt, dass auch eine *enge* Zusammenarbeit nicht zwangsläufig auf eine Unterordnung unter einen anderen Wirtschaftsteilnehmer hindeute).

[39] Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich auch, dass, wenn ein Mitglied eines Zusammenschlusses im eigenen Namen mit Kunden handelt (Verträge abschließt), ohne dass der Zusammenschluss oder dessen andere Mitglieder erwähnt werden, der Inhalt des Vertrags über den Zusammenschluss in den Hintergrund tritt (der Zusammenschluss ist das Äquivalent einer Gesellschaft nach § 2716 des tschechischen Bürgerlichen Gesetzbuchs, beide haben ihren Ursprung in der *societas* des römischen Rechts). So hat der Gerichtshof z. B. einen Geschäftspartner, der im eigenen Namen Verträge über den Verkauf von Immobilien abgeschlossen und gegenüber Dritten gehandelt hatte, ohne die Partnerschaft oder die Identität eines anderen Geschäftspartners zu erwähnen, als Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie eingestuft. Die Tatsache, dass der andere Geschäftspartner den Erwerb der Immobilie wesentlich finanziert hatte oder dass wichtige wirtschaftliche Entscheidungen von beiden Geschäftspartnern gemeinsam getroffen worden waren, spielte dabei keine Rolle (vgl. [Urteil vom 16. September 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija [Vereinbarung über eine gemeinsame Tätigkeit], C-312/19, EU:C:2020:711, Rn. 43-48). Der Gerichtshof hat als Steuerpflichtigen ebenfalls das Mitglied eines Zusammenschlusses bestimmt, das im Kaufvertrag benannt wurde, ungeachtet der Tatsache, dass die Veräußerung des Grundstücks im fraglichen Fall in den Bereich der gemeinschaftlichen Verpflichtungen der Mitglieder des Zusammenschlusses fiel (vgl. Urteil vom 13. Februar 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, Rn. 74 bis 77).

[40] Bei der Erbringung von Dienstleistungen kann der Steuerpflichtige auch nach Art. 28 der Richtlinie 2006/112/EG bestimmt werden. Art. 28 begründet die rechtliche 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 erbrächte (Urteil vom 4. Mai 2017, Kommission/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, Rn. 86). Für die Anwendung von Art. 28 muss zum einen ein Auftrag gegeben sein, zu dessen Ausführung der Kommissionär für Rechnung des Kommittenten hinsichtlich der Erbringung von Dienstleistungen tätig wird, und zum anderen die Gleichartigkeit der empfangenen und der erbrachten Dienstleistungen (Urteil vom 12. November 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, Rn. 51).

[41] Nach Ansicht des Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) kann im vorliegenden Fall jedoch keine Beauftragung im Sinne von Art. 28 der Richtlinie 2006/112/EG festgestellt werden. Auch die Gesellschaft an sich kann nach § 2716 des Bürgerlichen Gesetzbuchs nicht einfach mit dem Verhältnis zwischen Kommissionär und Kommittent gleichgestellt werden.

[42] Bei den streitigen Geschäften mit Endverbrauchern hat nicht unmittelbar die Beschwerdeführerin gehandelt, sondern es waren andere Gesellschafter tätig. Das tschechische Recht sieht nicht vor, dass der Steuerpflichtige unmittelbar eine Gesellschaft im Sinne von § 2716 des Bürgerlichen Gesetzbuchs sein kann. In Anbetracht der Schlussfolgerung über das Bestehen einer Gesellschaft können auch die Bestimmungen über die steuerliche Gruppe *nicht* zur Anwendung kommen, und selbst die Steuerbehörden behaupten nicht, dass sie zur Anwendung kommen sollten (vgl. oben, Rn. [18]).

[43] Nach Ansicht des Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) ist es daher erforderlich, bei diesen Geschäften die anderen Gesellschafter, die mit den Kunden verhandelt haben, als Steuerpflichtige einzustufen, nicht aber die Beschwerdeführerin. Der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) hat jedoch Zweifel, ob diese Schlussfolgerung allein aus dem Umstand gezogen werden kann, welcher der Gesellschafter bei dem fraglichen Geschäft mit den Kunden verhandelt hat, oder ob die Umstände, unter denen dies geschehen ist (insbesondere der Umstand, dass die anderen Gesellschafter im Wesentlichen im eigenen Namen gehandelt haben), näher untersucht werden müssen.

[44] Wie das Gericht bereits oben festgestellt hat, liegt im vorliegenden Fall die Besonderheit vor, dass die Existenz einer Gesellschaft erst nachträglich von den Steuerbehörden festgestellt wurde. Das bedeutet auch, dass es im vorliegenden Fall keinen schriftlichen Gesellschaftsvertrag gibt, aus dem hervorgeht, wie die Gesellschafter ihre Rechte und Pflichten innerhalb der Gesellschaft geregelt haben. Das Gericht muss daher davon ausgehen, dass die Gesellschaft genau in der Weise funktionieren sollte, wie es in den oben zitierten Bestimmungen der §§ 2716 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs vorgesehen ist.

[45] Bei den streitigen Transaktionen war es immer einer der Gesellschafter, der mit dem Endverbraucher verhandelte, nicht die Beschwerdeführerin selbst. Für diese Fälle, in denen einer der Gesellschafter in einer gemeinsamen Angelegenheit nach außen handelt, gilt als Maßstab das in § 2737 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs beschriebene Verhalten (von dem in begrenztem Umfang abgewichen werden kann, allerdings durch einen Gesellschaftsvertrag, der hier faktisch nicht vorliegt). Folgt der Gesellschafter dieser Norm, handelt er in der gemeinsamen Angelegenheit als Auftraggeber aller Gesellschafter und auf der Grundlage ihrer Vollmacht (die von den Gesellschaftern erteilt werden muss, die Erteilung des Auftrags selbst beinhaltet keine Vertretung). Daraus folgt, dass dieser Gesellschafter *im Namen und auf Rechnung aller Gesellschafter* handelt und sein Handeln eine gesamtschuldnerische Haftung aller Gesellschafter nach § 2736 des Bürgerlichen Gesetzbuchs begründet.

[46] Das in § 2737 Abs. 1 BGB vorgesehene Verfahren ist nicht die einzige Art und Weise, wie die Gesellschafter in den Angelegenheiten der Gesellschaft handeln können. Wenn beispielsweise *alle* Gesellschafter gemeinsam handeln, führen ihre Handlungen zu demselben Ergebnis – der Begründung einer gesamtschuldnerischen Haftung aller Gesellschafter. Die Fälle, in denen die Handlungen *eines* Gesellschafters für alle Gesellschafter verbindlich sein können, unterscheiden sich jedoch voneinander. Neben dem Standardverfahren nach § 2737 Abs. 1 kann einer der Gesellschafter auch zunächst im eigenen Namen und auf eigene Rechnung (d. h. unabhängig von der Gesellschaft) handeln. Die anderen Gesellschafter können die Handlung dann nachträglich genehmigen, sie also übernehmen. Der Unterschied zwischen dem Verfahren nach § 2737 Abs. 1 und dem soeben erwähnten Verfahren besteht darin, inwieweit der Gesellschafter *selbständig* handelt. Im ersten Fall ist der Gesellschafter in bestimmter Weise mit den anderen Gesellschaftern verbunden; im zweiten Fall handelt er zunächst im Wesentlichen unabhängig. Dies kann auch für die Bestimmung des Steuerpflichtigen auf der Grundlage des Kriteriums der *Selbständigkeit* nach Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie relevant sein. Das Verfahren nach § 2737 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs ist die am *wenigsten selbständige* Art und Weise, in der einer der Gesellschafter in einer gemeinsamen Angelegenheit handeln kann.

[47] Der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) bezweifelt, dass davon ausgegangen werden kann, dass immer nur einer der Gesellschafter bei den streitgegenständlichen Geschäften mit den Endverbrauchern gehandelt hat. Nach Ansicht des Gerichts ist daher die **Art und Weise zu prüfen, in der die in der Gesellschaft zusammengeschlossenen juristischen Personen mit den Endverbrauchern gehandelt haben**. Aus der Verwaltungsakte geht hervor, dass die anderen Gesellschafter (über ihre Zweigniederlassungen) mit den Endverbrauchern in eigenem Namen handelten. Die Verträge über die Erbringung von Dienstleistungen wurden nicht von der Beschwerdeführerin abgeschlossen. Nach Ansicht des Gerichts ändert auch die Tatsache, dass einige der Kontaktdaten der Beschwerdeführerin in den Vertragsunterlagen enthalten waren (siehe Rn. [3] oben), daran nichts. Aus der Verwaltungsakte geht auch nicht hervor, dass die anderen Gesellschafter in Verträgen mit Kunden oder sonst im Umgang mit ihnen

auf die Beschwerdeführerin in einer Weise Bezug genommen haben, die ihrer Bezeichnung als Gesellschafter gleichkommen würde.

[48] Aus den Umständen des vorliegenden Falles ergibt sich auch, dass die Beschwerdeführerin eine Schlüsselrolle bei der Bereitstellung der erforderlichen Infrastruktur und Anschlusskapazität gespielt hat, nicht etwa die anderen Gesellschafter. Angesichts der persönlichen Verbindung waren die Aktivitäten der Gesellschafter sehr wahrscheinlich koordiniert. Nach Ansicht des Gerichts handelt es sich dabei jedoch im Wesentlichen um „interne“ Angelegenheiten der Gesellschaft, die im vorliegenden Fall angesichts dessen, dass die Gesellschafter in eigenem Namen gehandelt haben, in den Hintergrund treten müssen (vgl. die oben in Rn. [38] zitierte Rechtsprechung).

[49] Der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) ist daher der Auffassung, dass bei den streitgegenständlichen Geschäften, bei denen die Kunden mit anderen Gesellschaftern handelten, die Beschwerdeführerin nicht Steuerpflichtige im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG sein konnte. In einem solchen Fall verstößt jedoch die Anwendung der Sondervorschriften des tschechischen Rechts mit der Folge, dass die Beschwerdeführerin die Mehrwertsteuer für alle fraglichen Umsätze schuldet, gegen Art. 193 der Richtlinie.

IV. Fazit

[50] Aus diesem Grund legt der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Frage zur Vorabentscheidung vor:

Ist mit der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, insbesondere mit Art. 9 Abs. 1 und Art. 193, die Situation im vorliegenden Fall vereinbar, in der auf der Grundlage der besonderen nationalen Mehrwertsteuerregelung für „Gesellschaften“ (Zusammenschlüsse von Personen ohne eigene Rechtspersönlichkeit) ein sogenannter „benannter Gesellschafter“ für die Zahlung der Steuer für die gesamte Gesellschaft haftet, obwohl ein anderer Gesellschafter mit dem Endverbraucher über die Erbringung von Dienstleistungen verhandelt hat?

Hängt die Vereinbarkeit dieser Situation mit der Richtlinie 2006/112/EG davon ab, ob dieser andere Gesellschafter von den Regeln für Verhandlungen in Angelegenheiten der Gesellschaft abgewichen ist und mit dem Endverbraucher im eigenen Namen verhandelt hat?

[51] ... [nicht übersetzt] [innerstaatliches Verfahren]

... [nicht übersetzt]

[Belehrung, Datum, Unterschriften]