



Veröffentlichte ID	: C-101/24
Nummer des Schriftstücks	: 1
Registernummer	: 1282244
Datum der Einreichung	: 07/02/2024
Datum der Eintragung in das Register	: 07/02/2024
Art des Schriftstücks	: Vorabentscheidungsersuchen
Referenz der Einreichung über e-Curia	: Schriftstück : DC200796
Nummer der Datei	: 1
Einreicher	: Hirschmann Yvette (J362344)

XI R 10/20



BUNDESFINANZHOF

BESCHLUSS

In dem Rechtsstreit

Finanzamt Hamburg-Altona
Holstenplatz 18
22765 Hamburg
Beklagter und Revisionskläger

gegen

XYRALITY GmbH
Friedensallee 290
22763 Hamburg
Klägerin und Revisionsbeklagte

bevollmächtigt:

Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Graf-Adolf-Platz 15
40213 Düsseldorf

wegen Umsatzsteuer 2012 bis 2014

hat der XI. Senat

am 23.08.2023 beschlossen:

Das Verfahren wird ausgesetzt und dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in denen eine deutsche Steuerpflichtige (Entwicklerin) vor dem 01.01.2015 eine Dienstleistung auf elektronischem Weg an im Gemeinschaftsgebiet ansässige Nichtsteuerpflichtige (Endkunden) über einen Appstore einer irischen Steuerpflichtigen erbracht hat, Art. 28 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem anzuwenden mit der Folge, dass die irische Steuerpflichtige so behandelt wird, als ob sie diese Dienstleistungen von der Entwicklerin erhalten und an die Endkunden erbracht hätte, weil der Appstore erst in den --den Endkunden erteilten-- Bestellbestätigungen die Entwicklerin als Leistende genannt und deutsche Umsatzsteuer ausgewiesen hat?

2. Bei Bejahung der Frage 1: Liegt der Ort der gemäß Art. 28 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem fingierten, von der Entwicklerin an den Appstore erbrachten Dienstleistung gemäß Art. 44 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Irland oder gemäß Art. 45 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der Bundesrepublik Deutschland?

3. Falls nach der Antwort auf die Fragen 1 und 2 die Entwicklerin keine Dienstleistungen in der Bundesrepublik Deutschland erbracht hat: Besteht eine Steuerschuld der Entwicklerin für deutsche Umsatzsteuer gemäß Art. 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, weil der Appstore sie

vereinbarungsgemäß in seinen per E-Mail an die Endkunden übermittelten Bestellbestätigungen als Leistende genannt und deutsche Umsatzsteuer ausgewiesen hat, obwohl die Endkunden nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind?

G r ü n d e

A.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Umsatzbesteuerung von sogenannten In-App-Käufen in den Jahren 2012 bis 2014 (Streitjahre), in denen Art. 9a der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der Fassung (i.d.F.) der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom 07.10.2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 284 vom 26.10.2013, S. 1) --MwSt-DVO-- noch nicht in Kraft getreten war.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässige Steuerpflichtige, entwickelt und vertreibt Spiele-Apps für mobile Endgeräte (Smartphones, Tablets et cetera). Für den Vertrieb nutzt sie unter anderem eine Internet-basierte digitale Vertriebsplattform für Software (sogenannter Appstore), der bis zum 31.12.2014 von der in Irland ansässigen X betrieben wurde. Endkunden, die mobile Endgeräte mit einem bestimmten Betriebssystem nutzten, konnten Spiele-Apps der Klägerin in den Streitjahren ausschließlich über den Appstore herunterladen. Die dafür erforderliche Anwendung war in der Regel bereits ab Werk auf dem mobilen Endgerät installiert. Zusätzlich gab es die Möglichkeit, den Appstore über einen Internet-Browser aufzurufen.
- 3 Zur Nutzung des Appstores war eine vorherige Anmeldung erforderlich, wobei die Endkunden ihre persönlichen Daten sowie Zahlungsmöglichkeiten (zum Beispiel Kreditkarte, PayPal, Guthaben oder Ähnliches) hinterlegen mussten. Zudem mussten sie die Nutzungsbedingungen des Appstores akzeptieren.

- 4 Nach den in den Streitjahren geltenden Nutzungsbedingungen wurde bei jedem Erwerb von Inhalten (etwa Apps, Text, Software für mobile Geräte) neben dem Vertrag mit X über die Nutzung des Appstores ein weiterer Vertrag eingegangen. Dies konnte ein Vertrag mit X sein oder im Fall von Zeitschriften (und nur falls entsprechend gekennzeichnet) mit dem Anbieter, wobei X diesen vertrat, und im Fall von Apps mit dem jeweiligen Anbieter der App. Für den Fall von Mängeln oder Funktionsproblemen bei Apps war bestimmt, dass sich der Endkunde an den Entwickler der App wenden sollte, der in diesem Fall Vertragspartner sei. Eine ausdrückliche Regelung für In-App-Käufe war in den Nutzungsbedingungen nicht enthalten.
- 5 Der Appstore verfügte in den Streitjahren über eine Erstattungsrichtlinie. Danach konnten sich Endkunden binnen 48 Stunden nach dem Erwerb (auch) an den Appstore wenden, um einen Kauf zu stornieren und Erstattung zu beantragen, die unter bestimmten Bedingungen gewährt wurde.
- 6 X schloss mit Entwicklern wie der Klägerin in den Streitjahren eine standardisierte Vereinbarung über den Vertrieb von Produkten über den Appstore. Danach war der Entwickler der Verkäufer der Produkte, die über den Appstore angeboten wurden. X sollte die Produkte im Namen der Entwickler anzeigen sowie zum Download und zum Kauf für die Endkunden zur Verfügung stellen. X sollte dafür eine Provision erhalten. Der jeweilige Entwickler sollte den Preis für das Produkt bestimmen und den Support leisten. Der Zahlungsvorgang sollte über den Appstore abgewickelt werden. X wurde autorisiert, den Preis des Produkts oder einer In-App-Transaktion im Namen des Entwicklers vollständig zu erstatten.
- 7 Im Appstore standen den Endkunden in den Streitjahren verschiedene Spiele-Apps zur Verfügung, die heruntergeladen werden konnten. Diese Spiele stammten weit überwiegend nicht von X, sondern von den Entwicklern selbst. Bei der Vorstellung im Appstore wurde bei jedem Spiel auch der Name des Entwicklers angegeben. Die Klägerin trat in den Streitjahren im Appstore mit ihrer Firma, ihrer Rechtsform und ihrer Anschrift auf.

- 8 Die von der Klägerin entwickelten Spiele-Apps konnten zwar im Appstore kostenlos heruntergeladen werden. Durch den entgeltlichen Erwerb von Verbesserungen oder anderen Vorteilen (In-App-Käufe) konnte der Endkunde jedoch im Spielgeschehen vorankommen oder andere Vorteile erlangen. Die Endkunden konnten die gewünschten Verbesserungen oder Vorteile in der Spiele-App der Klägerin auswählen und gegen Entgelt freischalten lassen.
- 9 Die Abwicklung dieser In-App-Käufe erfolgte über den Appstore und mittels einer der dort vom Endkunden hinterlegten Zahlungsmethode. Nach Auswahl eines kostenpflichtigen Artikels öffnete sich innerhalb der Spiele-App ein sogenanntes Pop-Up-Fenster (Fenster 1). Dieses war mit dem Logo der X versehen. Das Fenster 1 nannte das ausgewählte Produkt, den Bruttopreis sowie die Zahlungsart. Ferner wurde angegeben, der Käufer willige darin ein, dass der Kauf sofort verfügbar sein werde und er auf sein gesetzlich vorgeschriebenes Widerrufsrecht verzichte. Zudem wurde jeweils ein Link auf die Nutzungsbedingungen und die Erstattungsrichtlinien von X angezeigt.
- 10 Nach Betätigung des "Kaufen-Buttons" öffnete sich ein neues Fenster (Fenster 2), in dem noch einmal (mit identischem Layout) auf den Kaufgegenstand, den Preis sowie die Zahlungsmethode hingewiesen wurde. In diesem Fenster mussten gegebenenfalls weitere Angaben zur Zahlungsmethode, zum Beispiel das Passwort des Appstores, eingegeben werden.
- 11 Nach Anklicken des "Bestätigen-Buttons" öffnete sich ein neues Fenster (Fenster 3) mit dem Hinweis, dass die Zahlung erfolgreich gewesen sei, und dem X-Logo. Das erworbene Produkt wurde nochmals genannt sowie mitgeteilt, dass die Zahlung erfolgreich durchgeführt und das Produkt dem Nutzerkonto gutgeschrieben worden sei. Der Endkunde konnte sodann unmittelbar in der App mit dem Spiel fortfahren.
- 12 Die Klägerin wurde in den Fenstern 1 bis 3 nicht als Leistende genannt. Zu sehen waren nur das Logo der X und die oben genannten Links.

- 13 Der Endkunde erhielt nach dem Kaufvorgang von X eine Bestellbestätigung per E-Mail. Diese E-Mail enthielt das Logo des Appstores und die Angabe, dass bei dem jeweiligen Entwickler (hier: der Klägerin) im Appstore eingekauft worden sei. Ferner waren eine Bestellnummer angegeben, das Bestelldatum, die Art sowie Menge des gekauften Artikels und der Name der App, für die der Artikel gekauft worden war. Ferner wurden der Bruttopreis und die darin enthaltene (deutsche) Umsatzsteuer genannt sowie Links zu den Nutzungsbedingungen und den Erstattungsrichtlinien des Appstores angezeigt.
- 14 Die Endkunden hatten ferner die Möglichkeit, alle Bestellungen über den Appstore nachträglich auf einer Webseite einzusehen. Dort wurden unter den Transaktionsdetails unter anderem der Name der App, die Menge und Art des Artikels sowie der Bruttopreis angegeben. Es gab keinen Hinweis auf den Entwickler (hier: die Klägerin).
- 15 X rechnete die In-App-Käufe monatlich mit der Klägerin ab und behielt für jeden Kauf eine Provision von 30 % ein.
- 16 Die Klägerin sah sich zunächst als Leistende an die Endkunden an. Sie meldete dementsprechend für Endkunden aus der Europäischen Union (EU) deutsche Umsatzsteuer an, da der Leistungsort nach § 3a Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG), Art. 45 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) an ihrem Sitz liege, und führte die deutsche Umsatzsteuer an den Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ab. Daneben nahm sie an, X habe an sie, die Klägerin, eine Vermittlungsleistung erbracht, für die sie, die Klägerin, nach § 13b Abs. 1 und 5 Satz 1 UStG die Umsatzsteuer schulde. Auf dieser Grundlage reichte sie ihre Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre ein.
- 17 Am 29.01.2016 reichte die Klägerin berichtigte Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre ein. Sie war nunmehr der Auffassung, dass eine Dienstleistungskommission (§ 3 Abs. 11 UStG, Art. 28 MwStSystRL) vorliege. Sie, die Klägerin, habe ihre Dienstleistungen an X erbracht und X die Leistungen an die Endkunden. Der Ort ihrer Leistungen an X liege gemäß § 3a Abs. 2 UStG,

Art. 44 MwStSystRL in Irland. Die Klägerin reduzierte deshalb die Bemessungsgrundlage der in Deutschland steuerpflichtigen Ausgangsumsätze um die In-App-Käufe der Endkunden aus der EU. Ferner reduzierte sie sowohl die Eingangsleistungen nach § 13b Abs. 1 UStG als auch die entsprechenden Vorsteuerbeträge um die Bemessungsgrundlagen der ursprünglich angenommenen Vermittlungsleistungen der X.

- 18 Zur Begründung berief sich die Klägerin auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), die auch auf sonstige Leistungen anwendbar sei, die über das Internet erbracht würden. Auch bei über das Internet ausgeführten Leistungen sei das Auftreten nach außen wesentlich. X sei umsatzsteuerrechtlich als Leistungserbringerin gegenüber den Endkunden aufgetreten. X betreibe den Appstore, führe den Bestellvorgang durch und ziehe die Zahlung bei den Endkunden ein. Aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers verkaufe X das jeweils über den Appstore erworbene Produkt. Dies gelte auch für die hier streitgegenständlichen In-App-Käufe.
- 19 Das FA vertrat nach einer Außenprüfung die Auffassung, dass X lediglich als Vermittlerin anzusehen sei. Zwar sei der jeweilige Kaufvorgang über den Appstore erfolgt. Der Endkunde sei jedoch bei jedem einzelnen Schritt des In-App-Kaufs auf die Nutzungsbedingungen hingewiesen worden. X habe damit dem Endkunden in eindeutiger Weise bei jedem Kauf gezeigt, dass die Umsätze für eine fremde Person ausgeführt worden seien und X lediglich die Forderung einziehe. Das FA erließ daraufhin unter Berufung auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) Umsatzsteuerbescheide für die Besteuerungszeiträume 2012 bis 2014, in denen die von der Klägerin erklärten Änderungen nicht berücksichtigt wurden. Die Einsprüche der Klägerin blieben erfolglos.
- 20 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 874 veröffentlichtem Urteil statt. Es nahm an, dass die Klage als Anfechtungsklage zulässig sei, weil die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide Zweitbescheide seien. Die Umsätze der Klägerin seien nicht in Deutschland steuerbar, weil Empfängerin der Dienstleistungen der Klägerin X sei. Der Leistungsort liege gemäß § 3a Abs. 2 UStG, Art. 44 MwStSystRL in Ir-

land. § 3a Abs. 4 und 5 UStG alte Fassung --a.F.--, Art. 58 MwStSystRL griffen nicht ein, weil sowohl X als auch die Endkunden der In-App-Käufe ihren Sitz beziehungsweise Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet hatten.

- 21 Es liege eine Dienstleistungskommission im Sinne von § 3 Abs. 11 UStG, Art. 28 MwStSystRL vor. X habe bei den In-App-Käufen im eigenen Namen gehandelt. Die Einbettung der Produkte in die Appstore-Oberfläche habe beim durchschnittlichen Endkunden die Erwartung geweckt, dass X Vertragspartnerin und Verkäuferin der Produkte sei, zumal sich der Endkunde zunächst beim Appstore anmelden und dessen Nutzungsbedingungen habe akzeptieren müssen. Die Nutzungsbedingungen des Appstores änderten nichts an der Erwartungshaltung des Durchschnittsverbrauchers, dass X Vertragspartnerin und Verkäuferin der erworbenen Produkte sei. X sei außerdem nicht hinreichend deutlich im fremden Namen aufgetreten. Aus den Nutzungsbedingungen ergebe sich nichts anderes; denn für In-App-Käufe enthielten die Nutzungsbedingungen keine Regelungen. Für In-App-Käufe komme daher nicht hinreichend deutlich zum Ausdruck, dass der Entwickler Leistender der In-App-Käufe sei. Die Käufe seien zwar aus dem Spiel heraus erfolgt und die Spieloberfläche sei während des Kaufvorgangs im Hintergrund angezeigt worden. Dennoch sei der Endkunde durch die Darstellungen in den Pop-Up-Fenstern virtuell in den Appstore geleitet worden. In den Fenstern sei der Kauf unter dem dominant dargestellten Appstore-Logo abgewickelt worden. Der jeweilige Spielentwickler sei nicht erwähnt worden, sondern die Nutzungsbedingungen und die Erstattungsrichtlinien des Appstores. Der Endkunde habe somit davon ausgehen müssen, dass der Kauf im Appstore erfolgt sei.
- 22 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts sowie Verfahrensfehler.
- 23 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 24 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

- 25 Sie verteidigt die angefochtene Vorentscheidung und beruft sich ergänzend auf Art. 9a MwSt-DVO sowie die Erläuterungen der Kommission zu den 2015 in Kraft getretenen EU-Mehrwertsteuervorschriften bezüglich des Ortes der Erbringung von Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen vom 03.04.2014. Hierbei handele es sich um Art. 28 MwStSystRL präzisierende Bestimmungen, die "rückwirkend" auf Zeiträume vor Inkrafttreten des Art. 9a MwSt-DVO anwendbar seien. Danach gelte Art. 28 MwStSystRL unter anderem für In-App-Käufe. Außerdem habe der Mehrwertsteuer-Ausschuss bereits im Jahr 2011 fast einstimmig die Auffassung vertreten, dass grundsätzlich der Intermediär als Eigenhändler anzusehen sei. Dies gelte nur dann nicht, wenn er den eigentlichen Anbieter der Dienstleistung ausdrücklich gegenüber dem Endkunden angebe (vgl. Leitlinien aus der 93. Sitzung vom 01.07.2011 - DOKUMENT C - taxud.c.1(2012)1410604 – 709, abrufbar unter <https://taxation-customs.ec.europa.eu>). Dies sei in den Streitjahren durch X aber gerade nicht geschehen.
- 26 Das FA hat darauf erwidert, dass die unionsrechtlichen Regelungen zu Art. 9a MwSt-DVO erst zum 01.01.2015 in Kraft getreten seien und daher in den Streitjahren noch keine Anwendung fänden. Die Ausführungen des Mehrwertsteuer-Ausschusses aus dem Jahr 2011 besagten lediglich, dass nur bei nicht bestehender ausdrücklicher Regelung der Dritte als in eigenem Namen handelnd gelten könne. Es bestehe jedoch in den AGB der X eine ausdrückliche Regelung, so dass sich aus den Leitlinien nichts anderes ergebe.
- 27 Auf Anregung der Klägerin, den Ausgang des beim Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) anhängigen Verfahrens Fenix International vom 28.02.2023 - C-695/20, EU:C:2023:127 abzuwarten, wenn der BFH möglicherweise Art. 9a MwSt-DVO für anwendbar halte, hat der erkennende Senat den Beteiligten mit Schreiben vom 12.10.2022 die Schlussanträge des Generalanwalts Rantos vom 15.09.2022 - C-695/20, EU:C:2022:685 übersandt und am 28.02.2023 auf das EuGH-Urteil Fenix International vom 28.02.2023 - C-695/20, EU:C:2023:127 hingewiesen.
- 28 Die Klägerin sieht sich dadurch in ihrer Rechtsauffassung bestätigt.

29 Das FA hält daran fest, dass Art. 9a MwSt-DVO (und die deutsche Umsetzung in § 3 Abs. 11a UStG) erst ab dem 01.01.2015 anwendbar seien. Wenn man der Auffassung der Klägerin und des FG folgen würde, träte eine Nichtbesteuerung ein, die durch Art. 9a MwSt-DVO gerade vermieden werden sollte. Mit der Norm würden dementsprechend nicht (rückwirkend) Begriffe geklärt, die sich in Art. 28 MwStSystRL finden und seit dessen Einführung anwendbar sind.

B.

30 Der Senat setzt das Verfahren aus und legt dem EuGH die im Tenor genannten Fragen gemäß Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) zur Vorabentscheidung vor.

31 **I. Maßgebliche Rechtsvorschriften**

32 Die maßgeblichen Rechtsvorschriften in den Streitjahren stellen sich wie folgt dar:

33 **1. Nationales Recht**

34 **"§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG**

(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit entfällt nicht, wenn der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt;

35 **§ 3 Abs. 11 UStG**

...

(11) Wird ein Unternehmer in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet und handelt er dabei im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung, gilt diese Leistung als an ihn und von ihm erbracht.

36 **§ 3a UStG**

(1) Eine sonstige Leistung wird vorbehaltlich der Absätze 2 bis 8 und der §§ 3b, 3e und 3f an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. ...

(2) Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Absätze 3 bis 8 und der §§ 3b, 3e und 3f an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. ...

(3) Abweichend von den Absätzen 1 und 2 gilt:

...

4. Eine Vermittlungsleistung an einen Empfänger, der weder ein Unternehmer

ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist, wird an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz als ausgeführt gilt.

...

(4) Ist der Empfänger einer der in Satz 2 bezeichneten sonstigen Leistungen weder ein Unternehmer, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist, und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet, wird die sonstige Leistung an seinem Wohnsitz oder Sitz ausgeführt. Sonstige Leistungen im Sinne des Satzes 1 sind:

...

13. die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen;

...

(5) Ist der Empfänger einer in Absatz 4 Satz 2 Nr. 13 bezeichneten sonstigen Leistung weder ein Unternehmer, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist, und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im Gemeinschaftsgebiet, wird die sonstige Leistung abweichend von Absatz 1 dort ausgeführt, wo er seinen Wohnsitz oder Sitz hat, wenn die sonstige Leistung von einem Unternehmer ausgeführt wird, der im Drittlandsgebiet ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte hat, von der die Leistung ausgeführt wird.

37 **§ 14c Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis**

(1) Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als er nach diesem Gesetz für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen (unrichtiger Steuerausweis), schuldet er auch den Mehrbetrag. ...

(2) Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er zum gesonderten Ausweis der Steuer nicht berechtigt ist (unberechtigter Steuerausweis), schuldet den ausgewiesenen Betrag. ... Der nach den Sätzen 1 und 2 geschuldete Steuerbetrag kann berichtigt werden, soweit die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist. Die Gefährdung des Steueraufkommens ist beseitigt, wenn ein Vorsteuerabzug beim Empfänger der Rechnung nicht durchgeführt oder die geltend gemachte Vorsteuer an die Finanzbehörde zurückgezahlt worden ist. ...

38 **§ 164 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs**

...

(2) Tritt der Wille, in fremdem Namen zu handeln, nicht erkennbar hervor, so kommt der Mangel des Willens, im eigenen Namen zu handeln, nicht in Betracht.

39 **2. MwStSystRL (Fassung bis 31.12.2014)**

40 **Artikel 2**

(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

...

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

- 41 **Artikel 44**
Als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, gilt der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des steuerpflichtigen Leistungsempfängers.
- 42 **Artikel 45**
Als Ort einer Dienstleistung an einen Nichtsteuerpflichtigen gilt der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch von der festen Niederlassung des Dienstleistungserbringers, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, aus erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des Dienstleistungserbringers.
- 43 **Artikel 58**
Als Ort elektronisch erbrachter Dienstleistungen, insbesondere der in Anhang II genannten, die von einem Steuerpflichtigen, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft hat, an Nichtsteuerpflichtige erbracht werden, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind oder dort ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort haben, gilt der Ort, an dem der Nichtsteuerpflichtige ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hat.
...
- 44 **Artikel 203**
Die Mehrwertsteuer wird von jeder Person geschuldet, die diese Steuer in einer Rechnung ausweist.
- 45 **Artikel 218**
Für die Zwecke dieser Richtlinie erkennen die Mitgliedstaaten als Rechnung alle auf Papier oder elektronisch vorliegenden Dokumente oder Mitteilungen an, die den Anforderungen dieses Kapitels genügen.
- 46 **Anhang II - EXEMPLARISCHES VERZEICHNIS ELEKTRONISCH ERBRACHTER DIENSTLEISTUNGEN IM SINNE DES ARTIKELS 58 UND DES ARTIKELS 59 ABSATZ 1 BUCHSTABE K**
1. Bereitstellung von Websites, Webhosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen;
2. Bereitstellung von Software und deren Aktualisierung;
...

4. Bereitstellung von Musik, Filmen und Spielen, einschließlich Glücksspielen und Lotterien sowie von Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung;

...

47 **3. MwSt-DVO (bis 31.12.2014)**

48 **Artikel 7**

(1) 'Elektronisch erbrachte Dienstleistungen' im Sinne der Richtlinie 2006/112/EG umfassen Dienstleistungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre.

(2) Unter Absatz 1 fällt insbesondere das Folgende:

a) Überlassung digitaler Produkte allgemein, z.B. Software und zugehörige Änderungen oder Upgrades;

...

f) die in Anhang I genannten Dienstleistungen.

49 **Anhang I**

...

2. Anhang II Nummer 2 der Richtlinie 2006/112/EG:

a) Gewährung des Zugangs zu oder Herunterladen von Software (z.B. Beschaffungs- oder Buchführungsprogramme, Software zur Virusbekämpfung) und Updates;

...

4. Anhang II Nummer 4 der Richtlinie 2006/112/EG:

...

d) Herunterladen von Spielen auf Computer und Mobiltelefon;

e) Gewährung des Zugangs zu automatisierten Online-Spielen, die nur über das Internet oder ähnliche elektronische Netze laufen und bei denen die Spieler räumlich voneinander getrennt sind.

50 **4. MwSt-DVO (Fassung ab 01.01.2015)**

51 **Artikel 9a**

(1) Für die Anwendung von Artikel 28 der Richtlinie 2006/112/EG 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 ausgestellten 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.

...

(3) Dieser Artikel gilt nicht für einen Steuerpflichtigen, der lediglich Zahlungen in Bezug auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen ... abwickelt und nicht an der Erbringung dieser elektronisch erbrachten Dienstleistungen ... beteiligt ist."

52

II. Vorfragen

53

1. Zu Recht gehen beide Beteiligte und das FG von der Zulässigkeit der Klage aus. Das FG hat angenommen, dass die angefochtenen Bescheide Zweitbescheide sind, da ihnen Regelungscharakter zukomme, das FA eine neue Sachentscheidung getroffen habe und dabei auf neue Argumente eingegangen sei (vergleiche --vgl.-- dazu BFH-Urteil vom 12.01.1983 - IV R 211/82, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFHE-- 137, 542, Bundessteuerblatt --BStBl-- II 1983, 360, unter 1., mit weiteren Nachweisen --m.w.N.--; BFH-Beschluss vom 24.11.1999 - V B 137/99, BFH/NV 2000, 550, unter 2.a; Seer in Tipke/Kruse, § 118 AO Rz 17; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 118 AO Rz 168, 171). Andernfalls wäre die Klage als Verpflichtungsklage (vgl. BFH-Urteile vom 10.06.2009 - I R 10/09, BFHE 225, 384, BStBl II 2009, 974, unter II.2.; vom 19.08.2009 - I R 3/09, BFHE 226, 486, BStBl II 2010, 249, unter II.5.; Heuermann in HHSp, § 168 AO Rz 22; Klein/Rüsken, AO, 16. Aufl., § 168 Rz 22; Seer in Tipke/Kruse, § 168 AO Rz 7) zulässig; denn das FA hat die durch die angefochtenen Bescheide nach § 168 Satz 2 AO erforderliche Zustimmung zu den Steueranmeldungen der Klägerin verweigert und den Einspruch gegen die verweigerte Zustimmung als unbegründet zurückgewiesen.

54

2. Die Verfahrensrüge des FA, das Urteil des FG sei eine den Anspruch des FA auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzende Überraschungsentscheidung, greift nicht durch. Ausweislich der Diskussionen der Beteiligten nach dem Erörterungstermin vom 05.11.2019 (Schriftsätze der Klägerin vom 04.12.2019,

Blatt --Bl.-- 35 ff. FG-Akte, und des FA vom 15.01.2020, Bl. 98 FG-Akte) musste das FA damit rechnen, dass das FG zu der Auffassung gelangen könnte, dass die Nutzungsbedingungen einer Leistungserbringung durch X nicht entgegenstehen. Die Frage, welche Bedeutung die Nutzungsbedingungen in diesem Zusammenhang haben, war nach dem Inhalt der FG-Akte einer der Hauptstreitpunkte bereits des finanzgerichtlichen Verfahrens, zu dem das FG seine Rechtsauffassung nicht vorab andeuten musste (vgl. BFH-Beschluss vom 27.10.2020 - XI B 33/20, BFH/NV 2021, 459, Rz 18, m.w.N.).

55 **III. Zur ersten Frage**

56 Der erkennende Senat hat Zweifel, ob die Annahme des FG, dass X und nicht die Klägerin die Leistungen an die Erwerber der In-App-Käufe ausgeführt habe, in Einklang mit Unionsrecht steht.

57 1. Wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist, ergibt sich regelmäßig aus den zivilrechtlichen Vereinbarungen.

58 a) Leistender ist in der Regel derjenige, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst ausführt oder durch einen Beauftragten ausführen lässt (vgl. BFH-Urteile vom 12.08.2015 - XI R 43/13, BFHE 251, 253, BStBl II 2015, 919, Rz 26 f.; vom 14.02.2019 - V R 47/16, BFHE 264, 76, BStBl II 2020, 424, Rz 27; vom 11.03.2020 - XI R 38/18, BFHE 268, 376, Rz 51; BFH-Beschluss vom 02.01.2018 - XI B 81/17, BFH/NV 2018, 457, Rz 18). Ob eine Leistung dem Handelnden oder einem anderen zuzurechnen ist, hängt deshalb grundsätzlich davon ab, ob der Handelnde gegenüber Dritten (hier: den Endkunden) im eigenen Namen oder berechtigterweise im Namen eines anderen bei Ausführung entgeltlicher Leistungen aufgetreten ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 31.01.2002 - V B 108/01, BFHE 198, 208, BStBl II 2004, 622, unter II.4.a; vom 12.08.2009 - XI R 48/07, BFH/NV 2010, 259 unter II.1.bb; vom 10.09.2015 - V R 17/14, BFH/NV 2016, 80, Rz 32).

59 b) Dies gilt auch unionsrechtlich. Da die vertragliche Situation normalerweise die wirtschaftliche und geschäftliche Realität der Transaktionen widerspiegelt,

sind die einschlägigen Vertragsbestimmungen ein Umstand, der bei der Feststellung, wer Erbringer und wer Begünstigter einer "Dienstleistung" ist, zu berücksichtigen, es sei denn, dass die Vertragsbestimmungen die wirtschaftliche und geschäftliche Realität der Transaktionen nicht vollständig widerspiegeln (vgl. EuGH-Urteile Newey vom 20.06.2013 - C-653/11, EU:C:2013:409, Rz 43 f.; Budimex vom 02.05.2019 - C-224/18, EU:C:2019:347, Rz 28 f.; siehe auch --s.a.-- EuGH-Urteil Suzlon Wind Energy Portugal vom 24.02.2022 - C-605/20, EU:C:2022:116, Rz 58). Ebenso ist die Frage, ob der Steuerpflichtige im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig geworden ist, insbesondere auf der Grundlage der Vertragsbeziehungen zwischen den Parteien zu prüfen (vgl. EuGH-Urteile Henfling u.a. vom 14.07.2011 - C-464/10, EU:C:2011:489, Rz 42; Fenix International vom 28.02.2023 - C-695/20, EU:C:2023:127, Rz 72 f.).

- 60 c) Zur Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität bei der Bestimmung des leistenden Unternehmers hat der BFH für typische Fallgruppen Vermutungen entwickelt, die die Bestimmung erleichtern sollen und die, wie die Formulierung "grundsätzlich" zum Ausdruck bringt, im Einzelfall widerlegt werden können:
- 61 aa) Nach der "Laden-Rechtsprechung" des BFH (vgl. BFH-Urteile vom 07.06.1962 - V 214/59 U, BFHE 75, 262, BStBl III 1962, 361; vom 13.12.1963 - V 74/61, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1964, 400; vom 09.04.1970 - V R 80/66, BFHE 98, 564, BStBl II 1970, 506; vom 16.03.2000 - V R 44/99, BFHE 191, 97, BStBl II 2000, 361, unter II.1.b; BFH-Beschluss vom 02.01.2018 - XI B 81/17, BFH/NV 2018, 457, Rz 20) ist davon auszugehen, dass ein Endkunde, der in einem Laden Waren des täglichen Bedarfs kauft oder sonstige Leistungen bezieht, grundsätzlich mit dem Ladeninhaber in Geschäftsbeziehungen treten will.
- 62 bb) Ebenso ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Beschlüsse vom 29.06.1990 - V B 29/90, BFH/NV 1993, 55, juris, unter II.; vom 30.07.1990 - V B 48/90, BFH/NV 1991, 62; vom 25.06.1999 - V B 107/98, BFH/NV 1999, 1649, unter II.2.; vom 20.02.2001 - V B 191/00, BFH/NV 2001,

1152, unter II.; vom 30.05.2007 - V B 186/06, BFH/NV 2007, 1934, unter II.2.; BFH-Urteil vom 22.09.2005 - V R 52/01, BFHE 211, 562, BStBl II 2006, 278, unter II.1.; BFH-Beschluss vom 03.02.2021 - XI B 45/20, BFH/NV 2021, 673, Rz 37) in Fällen, in denen eine Person ein Gewerbe angemeldet hat oder Inhaber einer Konzession ist, diese Person grundsätzlich als leistender Unternehmer anzusehen, weil zu den maßgeblichen Indizien unter anderem das Auftreten nach außen --auch das Auftreten gegenüber den Behörden und dem FA-- gehört.

- 63 Auch dies steht in Einklang mit dem Unionsrecht; denn bei der Prüfung der Frage, in wessen Namen gehandelt wird, ist auch nach der Rechtsprechung des EuGH zu berücksichtigen, ob die Ausübung ihrer Tätigkeit eine behördliche Genehmigung erfordert und welches Firmenschild das Geschäft trägt (EuGH-Urteil Henfling u.a. vom 14.07.2011 - C-464/10, EU:C:2011:489, Rz 43).
- 64 cc) Diese Grundsätze wendet der BFH auch auf Dienstleistungen an, die auf elektronischem Weg oder als Telekommunikationsdienstleistungen erbracht werden (vgl. BFH-Urteil vom 15.05.2012 - XI R 16/10, BFHE 238, 460, BStBl II 2013, 49, Rz 25; BFH-Beschluss vom 03.02.2021 - XI B 45/20, BFH/NV 2021, 673, Rz 37).
- 65 dd) Entgegen der Auffassung des FA sieht der Senat aufgrund der technischen Entwicklung keine Anhaltspunkte, von der Übertragung der langjährigen Rechtsprechung auf Dienstleistungen abzurücken. Die bisher angestellte Betrachtung entspricht der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität, die ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt (vgl. EuGH-Urteile ITH Comercial Timișoara vom 12.11.2020 - C-734/19, EU:C:2020:919, Rz 48; Balgarska telekomunikacionna kompania vom 04.05.2023 - C-127/22, EU:C:2023:381, Rz 48). § 3 Abs. 11 UStG, Art. 28 MwStSystRL lassen keine Vertragsbestimmungen zu, die nicht die wirtschaftliche und geschäftliche Realität widerspiegeln (EuGH-Urteil Fenix International vom 28.02.2023 - C-695/20, EU:C:2023:127, Rz 84). Sowohl die Rechtsprechung des EuGH als auch die Einführung des Art. 9a

MwSt-DVO zum 01.01.2015 stützen daher nach Auffassung des Senats die vom BFH in ständiger Rechtsprechung vertretene Rechtsprechung.

- 66 d) Dass die Person, die in eigenem Namen handelt, nicht auch auf eigene, sondern auf fremde Rechnung tätig ist, ist für die Zurechnung des Umsatzes an die in eigenem Namen handelnde Person ohne Bedeutung (vgl. BFH-Urteile vom 12.05.2011 - V R 25/10, BFH/NV 2011, 1541, Rz 17 ff. und vom 16.12.2020 - XI R 13/19, BFHE 272, 185, BStBl II 2022, 389, Rz 32). Das Handeln auf fremde Rechnung führt zu einem weiteren fiktiven Umsatz und damit zu einer Umsatzverdoppelung, so dass der Kommittent an den Kommissionär und dieser an den Endkunden liefert oder leistet (siehe dazu Frage 2). Eine weitere Leistung des Kommissionärs an den Kommittenten tritt nicht hinzu (vgl. BFH-Urteil vom 13.09.2022 - XI R 8/20, BFHE 277, 536, BStBl II 2023, 728, Rz 25).
- 67 2. Ausgehend davon würde der Senat mit der Bestätigung des Urteils des FG in Divergenz zur rechtlichen Einordnung der Umsätze durch (X und) die irischen Steuerbehörden treten. Es käme zu einer (möglicherweise endgültigen) Nichtbesteuerung der Umsätze. Dies führt zur Frage 1.
- 68 a) Zwar ist es den Steuerbehörden eines Mitgliedstaats nicht verwehrt, Umsätze einseitig einer anderen mehrwertsteuerlichen Behandlung zu unterwerfen als derjenigen, nach der sie bereits in einem anderen Mitgliedstaat besteuert wurden (vgl. EuGH-Urteil KrakVet Marek Batko vom 18.06.2020 - C-276/18, EU:C:2020:485, Rz 53). Stellen jedoch die Gerichte eines Mitgliedstaats bei der Auslegung der einschlägigen Bestimmungen des Unionsrechts und des nationalen Rechts fest, dass ein und derselbe Umsatz in einem anderen Mitgliedstaat mehrwertsteuerrechtlich anders behandelt wird, sind sie, wenn ihre Entscheidungen nicht mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, verpflichtet, den EuGH um Vorabentscheidung zu ersuchen (EuGH-Urteile Marcandi vom 05.07.2018 - C-544/16, EU:C:2018:540, Tenor Ziffer 3 und Rz 63 ff.; KrakVet Marek Batko vom 18.06.2020 - C-276/18, EU:C:2020:485, Rz 51).

- 69 b) Eine solche Situation liegt im Streitfall nach Angaben des FA vor.
- 70 aa) Das FG ist davon ausgegangen, dass X die Leistungen an die Endkunden und die Klägerin ihre Leistungen an X erbracht hat.
- 71 bb) Demgegenüber ist, wie sich aus den tatsächlichen Feststellungen des FG und den erteilten Rechnungen an die Endkunden ergibt, X davon ausgegangen, dass sie eine Leistung an die Klägerin erbracht und die Klägerin ihre Leistung unmittelbar an die Endkunden ausgeführt hat. Das FA hat mitgeteilt, es komme dadurch zur Nichtbesteuerung der Umsätze in Irland.
- 72 cc) Damit droht für Umsätze vor dem 01.01.2015, bei denen der Leistungsort gemäß Art. 58 MwStSystRL a.F. noch nicht bei den im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Leistungsempfängern lag, in allen nicht bestandskräftigen Fällen die Nichtbesteuerung von Umsätzen, die über den Appstore der X abgewickelt worden sind. In Irland würden sie nicht besteuert, weil Irland von einem Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats der Entwickler (hier: Deutschland) ausgeht. In Deutschland würden sie nicht besteuert, wenn der Senat die Auffassung des FG bestätigen würde, dass von einem Besteuerungsrecht Irlands ausgegangen ist.
- 73 Angesichts des Umfangs der Umsätze, die über Appstores abgewickelt wurden, erscheint eine Klärung durch den EuGH erforderlich, um eine unterschiedliche Beurteilung in den Mitgliedstaaten zu verhindern.
- 74 dd) Für die Annahme, dass mit der Auffassung Irlands und X von einer Leistungserbringung durch die Klägerin an die Endkunden auszugehen (und ein Fall der § 3 Abs. 11 UStG, Art. 28 MwStSystRL zu verneinen) ist, sprechen aus Sicht des vorlegenden Senats die von X erteilten Bestellbestätigungen, die angeben, dass bei dem jeweiligen Entwickler (hier: bei der Klägerin) im Appstore der X eingekauft worden sei, und die deutsche Umsatzsteuer ausweisen (vgl. zur Bedeutung der Rechnung in diesem Zusammenhang EuGH-Urteil Fenix International vom 28.02.2023 - C-695/20, EU:C:2023:127, Rz 75 bis 77). Davon ist auch die Klägerin zunächst ausgegangen. Aus der Entstehungsge-

schichte des Art. 9a MwSt-DVO sowie dem mit der Neuregelung verfolgten Zweck (vgl. dazu EuGH-Urteil Fenix International vom 28.02.2023 - C-695/20, EU:C:2023:127, Rz 15 ff., 52 ff.) könnte ebenfalls der Schluss zu ziehen sein, dass es für Zeiträume vor dessen Inkrafttreten bei der von den Appstores praktizierten, mit den Entwicklern vertraglich vereinbarten umsatzsteuerrechtlichen Einstufung verbleiben soll.

75 ee) Jedoch könnte der Umstand, dass Art. 9a MwSt-DVO den Regelungsgehalt von Art. 28 MwStSystRL in der Auslegung durch den EuGH konkretisiert (vgl. EuGH-Urteil Fenix International vom 28.02.2023 - C-695/20, EU:C:2023:127, Rz 86), dafür sprechen, dass die dort niedergelegten Grundsätze auch auf die Umsätze der Klägerin in den Streitjahren Anwendung finden könnten (vgl. allgemein EuGH-Urteile Welmory vom 16.10.2014 - C-605/12, EU:C:2014:2298, Rz 45 f.; Leichenich vom 15.11.2012 - C-532/11, EU:C:2012:720, Rz 32). Weiterer Anhaltspunkt hierfür könnten die nicht bindenden Leitlinien aus der 93. Sitzung des Mehrwertsteuer-Ausschusses vom 01.07.2011 (DOKUMENT C - taxud.c.1(2012)1410604 – 709) sein. Das FG hat entschieden, dass das Auftreten bei Vertragsschluss für ein Handeln der X in eigenem Namen gesprochen habe, der Inhalt der Bestellbestätigungen ebenfalls nicht hinreichend eindeutig sei und die Bestellbestätigungen außerdem erst nach Abschluss des Geschäfts versandt worden seien. Daher könnte im Sinne der Leitlinien aus dem Jahr 2011 davon auszugehen sein, dass X bei Abschluss des Vertrags die Entwickler nicht hinreichend eindeutig als Erbringer der elektronischen Dienstleistungen genannt habe und daher eine Leistungserbringung durch X an die Endkunden vorliegt.

76 **IV. Zur zweiten Frage**

77 Mit der zweiten Frage ersucht der vorlegende Senat um Klärung der Rechtsfolgen des Art. 28 MwStSystRL.

78 1. Falls nach der Antwort auf Frage 1 X Leistende ist, liegt sowohl nach nationalem Recht als auch nach Unionsrecht eine Dienstleistungskommission vor.

- 79 a) Nach § 3 Abs. 11 UStG liegt eine Dienstleistungskommission vor, wenn ein Unternehmer in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet wird und er im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung handelt. In diesem Fall gilt die besorgte sonstige Leistung als an ihn und von ihm erbracht.
- 80 b) Diese Vorschrift beruht auf Art. 28 MwStSystRL. Danach werden Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, so behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten. Sie werden daher im Verhältnis zum Endkunden als die Steuerpflichtigen angesehen (vgl. EuGH-Urteil *Va- lstybinė mokesčių inspekcija* vom 16.09.2020 - C-312/19, EU:C:2020:711, Rz 49 und 52).
- 81 c) Diese Bestimmungen gelten für alle Dienstleistungskategorien (vgl. EuGH-Urteil *Fenix International* vom 28.02.2023 - C-695/20, EU:C:2023:127, Rz 54). Sie verlangen, dass es einen Auftrag gibt, zu dessen Ausführung der Kommissionär für Rechnung des Kommittenten hinsichtlich der Erbringung von Dienstleistungen tätig wird, was den Abschluss einer Vereinbarung zwischen dem Kommissionär und dem Kommittenten voraussetzt, die die Erteilung des betreffenden Auftrags zum Gegenstand hat (EuGH-Urteil *Gmina L.* vom 30.03.2023 - C-616/21, EU:C:2023:280, Rz 32; vgl. auch BFH-Urteil vom 12.02.2020 - XI R 24/18, BFHE 268, 351, BStBl II 2022, 191, Rz 40). Dieser Auftrag ist aufgrund der Verträge zwischen X und der Klägerin gegeben.
- 82 2. Rechtsfolge der Anwendung der § 3 Abs. 11 UStG, Art. 28 MwStSystRL ist die juristische Fiktion zweier gleichartiger Dienstleistungen, die nacheinander erbracht werden (vgl. EuGH-Urteil *Kommission/Luxemburg* vom 04.05.2017 - C-274/15, EU:C:2017:333, Rz 86).
- 83 a) Der Wirtschaftsteilnehmer, der Kommissionär ist, wird 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 (EuGH-Urteile *UCMR - ADA* vom 21.01.2021 - C-501/19, EU:C:2021:50, Rz 43; *Fenix Inter-*

national vom 28.02.2023 - C-695/20, EU:C:2023:127, Rz 54); er gilt als Erbringer der Dienstleistung (EuGH-Urteil Fenix International vom 28.02.2023 - C-695/20, EU:C:2023:127, Rz 55). Die besorgte Leistung und die Besorgungsleistung teilen umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich das gleiche Schicksal (BFH-Urteil vom 25.04.2018 - XI R 16/16, BFHE 261, 429, BStBl II 2021, 457, Rz 37).

- 84 aa) Wenn die Erbringung einer Dienstleistung, bei der ein Wirtschaftsteilnehmer hinzutritt, der Mehrwertsteuer unterliegt, fällt die rechtliche Beziehung zwischen diesem Wirtschaftsteilnehmer und dem Wirtschaftsteilnehmer, für dessen Rechnung er handelt, auch unter die Mehrwertsteuer (vgl. EuGH-Urteil Kommission/Luxemburg vom 04.05.2017 - C-274/15, EU:C:2017:333, Rz 87).
- 85 bb) Wenn die Dienstleistung, bei der der Kommissionär hinzutritt, von der Mehrwertsteuer befreit ist, gilt diese Befreiung auch im Rechtsverhältnis zwischen Kommittent und Kommissionär (vgl. EuGH-Urteil Henfling u.a. vom 14.07.2011 - C-464/10, EU:C:2011:489, Rz 36; s.a. bereits BFH-Urteile vom 25.05.2000 - V R 66/99, BFHE 191, 458, BStBl II 2004, 310, unter II.3.; vom 31.01.2002 - V R 40, 41/00, BFHE 197, 377, BStBl II 2004, 315, Leitsatz 3 und unter II.2.c bb).
- 86 cc) Eine vollständige Gleichbehandlung des Kommissionärs mit einem Bevollmächtigten ist jedoch nicht geboten. Der Grundsatz der Neutralität ist nicht verletzt, da das Unionsrecht für Dienstleistungen eines Kommissionärs, der in eigenem Namen und für fremde Rechnung tätig wird, und Dienstleistungen eines Bevollmächtigten, der in fremdem Namen und für fremde Rechnung tätig wird, unterschiedliche Regelungen vorsieht (vgl. EuGH-Urteil Henfling u.a. vom 14.07.2011 - C-464/10, EU:C:2011:489, Rz 38).
- 87 b) Wie weit diese Fiktion reicht, ist in Deutschland umstritten (zusammenfassend Suabedissen, HFR 2020, 731, unter 3.c):
- 88 aa) Der BFH ist früher davon ausgegangen, dass die Fiktion nicht nur bewirkt, dass einzelne für die besorgte Leistung geltende Vorschriften (wie zum Beispiel

zum Ort der sonstigen Leistung in § 3a UStG) auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden sind, sondern dass die Besorgungsleistung grundsätzlich insgesamt wie die besorgte Leistung zu behandeln ist (BFH-Urteil vom 29.08.2002 - V R 8/02, BFHE 199, 88, BStBl II 2004, 320, unter II.1.b), damit eine Gleichbehandlung der Besorgungsleistung mit der besorgten Leistung erreicht wird (vgl. BFH-Urteil vom 25.05.2000 - V R 66/99, BFHE 191, 458, BStBl II 2004, 310, unter II.3.). Der BFH sah daher zum Beispiel die Leistungen einer in Deutschland ansässigen Kommissionärin als im Inland nicht steuerbar an, weil die Kommittentin im Drittlandsgebiet ansässig war (BFH-Urteil vom 02.03.2006 - V R 25/03, BFHE 213, 134, BStBl II 2006, 788, Leitsatz 3 und unter II.2.c); maßgeblich für die Bestimmung des Ortes der Leistung der Kommissionärin an ihre Kunden war nicht die Ansässigkeit der Kommissionärin (im Inland), sondern die der Kommittentin (dort: im Drittlandsgebiet). Dieses Urteil wird von der deutschen Finanzverwaltung weiter zitiert (Abschn. 3.15 Abs. 6 Beispiel 3 Satz 14 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--). Teile der Literatur vertreten diese Auffassung ebenfalls (BeckOK UStG/Hahn, 38. Ed. [17.09.2023], UStG § 3 Rz 696 f.; Heuermann in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 3 Rz 727 und 737; Huschens/Höink in Offerhaus/Söhn/Lange, § 3 UStG Rz 410). Der Leistungsort sei ein leistungsbezogenes Merkmal und würde sich durch die Einschaltung einer Kommissionärin nicht ändern.

- 89 bb) Demgegenüber ist der BFH später davon ausgegangen, dass die Fiktion nicht eingreife, soweit der Leistungsort von personenbezogenen Merkmalen des Leistenden oder des Leistungsempfängers (zum Beispiel seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger) abhängt (BFH-Urteil vom 18.11.2021 - V R 38/19, BFHE 274, 355, Rz 57). Der Ort der Dienstleistung einer Kommittentin an eine im Drittland ansässige Kommissionärin wurde für die Jahre 2014 bis 2016 gemäß § 3a Abs. 2 UStG, Art. 44 MwStSystRL nach der Ansässigkeit der Kommissionärin (im Drittland) bestimmt, so dass der Ort der Leistung nicht im Inland lag, obwohl die Kommittentin (und möglicherweise teilweise auch die Endkunden) im Inland (beziehungsweise die Endkunden teilweise im Gemeinschaftsgebiet) ansässig waren. Die deutsche Finanzverwaltung vertritt auch diese Auffassung (vgl. z.B. Abschn. 3.15 Abs. 2 Satz 2, Abs. 7 Beispiel 5 Satz 7 und 8 UStAE), ebenso Teile der Literatur (Bunjes/Brandl, UStG, 22. Aufl., § 3

Rz 298; Fritsch in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 3 Rz 699.8; Herbert in Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, § 3 Abs. 11 Rz 23; Nieskens in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 3 Rz 4468; Wäger in Wäger, UStG, 2. Aufl., § 3 Rz 619). Die Wirkung der Fiktion beschränkte sich dann im Ergebnis nur auf den Leistungsinhalt und den Leistungszeitpunkt; der Leistungs-ort könnte sich durch die Einschaltung einer Kommissionärin ändern.

90 cc) Der vorlegende Senat konnte die Frage, welche Reichweite die Fiktion hat, im BFH-Urteil vom 12.02.2020 - XI R 24/18 (BFHE 268, 351, BStBl II 2022, 191) offenlassen, da er das Vorliegen einer Dienstleistungskommission im dortigen Fall verneint hat.

91 c) Der Senat hält die Antwort auf die zweite Rechtsfrage nicht für unionsrechtlich zweifelsfrei.

92 aa) Es wäre zum einen denkbar, die rechtliche Beziehung zwischen dem Kommissionär und dem Kommittenten, für dessen Rechnung er handelt, umsatzsteuerrechtlich vollständig so zu behandeln wie die Dienstleistung, bei der der Kommissionär hinzutritt. Die Fiktion des Art. 28 MwStSystRL würde auf die gesamte Leistung erstreckt, das heißt, beide Leistungen (die des Kommittenten an den Kommissionär und die des Kommissionärs an den Endkunden) würden so behandelt, wie es der Fall wäre, wenn der Kommittent die Leistung unmittelbar an den Endkunden erbringen würde.

93 Für diese Sichtweise könnte sprechen, dass Gegenstand der Regelung eine juristische Fiktion ist und ein hinzutretender fiktiver Umsatz bei dieser Sichtweise das umsatzsteuerrechtliche Ergebnis nicht verändern würde. Unmittelbare und mittelbare Leistungserbringung würden gleich behandelt. Die Besteuerung einer Leistung hinge nicht vom Vertriebsweg ab. Das Steueraufkommen würde weiter dem Mitgliedstaat zustehen, dem es nach den Regelungen des Unionsrechts bei unmittelbarer Leistungserbringung zustünde, und zwar in derselben Höhe wie bei unmittelbarer Leistungserbringung. Auch würde zum Beispiel eine Steuerbefreiung eines Kommittenten, der eine von einem Mitgliedstaat anerkannte Einrichtung ist, nicht dadurch verloren gehen, dass die Kommissionä-

rin keine anerkannte Einrichtung ist. Gleichzeitig würden mögliche Umgehungen oder Missbräuche verhindert.

- 94 Im Streitfall läge bei unmittelbarer Leistungserbringung der Ort der Dienstleistung der Klägerin im Inland. Eine Steuerbefreiung greift nicht ein. Es findet der Regelsteuersatz Anwendung. Bei dieser Sichtweise würde dies gleichermaßen für die fiktive Leistung der Klägerin an X gelten.
- 95 bb) Es wäre zum anderen denkbar, dass zumindest der Ort der Dienstleistung, zu der der Kommissionär hinzutritt, auch den Ort der Dienstleistung zwischen Kommittent und Kommissionär bestimmt. Die Fiktion würde sich, wie der BFH früher angenommen hat (vgl. BFH-Urteil vom 29.08.2002 - V R 8/02, BFHE 199, 88, BStBl II 2004, 320, unter II.1.b), zumindest auf den Ort der Leistung erstrecken. Dies könnte zum Beispiel dadurch erreicht werden, dass auch der Ort der Leistung der Klägerin an X nach Art. 45 MwStSystRL zu bestimmen ist, obwohl X Steuerpflichtige ist, weil die besorgten Leistungen, zu denen X hinzutritt, auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige sind, für die Art. 45 MwStSystRL gilt.
- 96 Der Ort der fiktiven Leistung der Klägerin an X läge auch bei dieser Sichtweise im Inland.
- 97 cc) Es wäre schließlich denkbar, dass der Ort der Dienstleistung, zu der der Kommissionär hinzutritt, und der Ort der Dienstleistung zwischen Kommittent und Kommissionär, wie dies der BFH zuletzt vertreten hat, getrennt gemäß den Art. 44, 45 MwStSystRL zu bestimmen ist. Hierfür könnten die Rz 38 des EuGH-Urteils Henfling u.a. vom 14.07.2011 - C-464/10, EU:C:2011:489 und die Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen in der Rechtssache Lebara vom 08.12.2011 - C-520/10, EU:C:2011:818, Rz 50, 71 sprechen. Die fiktive Dienstleistung des Kommittenten an den Kommissionär würde dazu führen, dass sich unter Geltung der Art. 44, 45 MwStSystRL der Ort der Leistungen immer an den Ort verlagert, an dem der Kommissionär ansässig ist, falls keine besondere Ortsregelung eingreift. Die Geschäftsbesorgungsleistung des Kommissionärs an den Kommittenten (die an sich gemäß Art. 44 MwStSystRL am

Ort der Ansässigkeit des Kommittenten erbracht wird) würde aufgrund der Fiktion paradoxerweise den Leistungsort aller Leistungen vom Kommittenten weg verlagern. Der vorlegende Senat hat Zweifel, ob dies der geschäftlichen und wirtschaftlichen Realität der Dienstleistungskommission entspricht.

98 Im Streitfall würde diese Sichtweise dazu führen, dass der Ort der fiktiven Leistung der Klägerin an X nach Art. 44 MwStSystRL in Irland läge, da X eine Steuerpflichtige ist, die die fiktive Leistung der Klägerin für ihr Unternehmen bezogen hat. Der Ort der Leistung von X an die Endkunden läge nach Art. 45 MwStSystRL ebenfalls in Irland.

99 **V. Zur dritten Frage**

100 Mit der dritten Frage soll geklärt werden, welche Auswirkungen es hat, dass X mit Einverständnis der Klägerin per E-Mail Bestellbestätigungen versandt hat, in denen angegeben worden ist, dass bei der Klägerin im Appstore eingekauft worden sei, und in denen der Bruttopreis und die darin enthaltene deutsche Umsatzsteuer genannt sind.

101 1. Der Senat hat erwogen, ob die Klägerin die mit ihrem Einverständnis in ihrem Namen ausgewiesene Umsatzsteuer nach Art. 203 MwStSystRL schuldet, weil die per E-Mail übersandten Bestellbestätigungen der X Rechnungen im Sinne des Art. 203 MwStSystRL sein könnten. Die Berechtigung der X zur Erteilung von Rechnungen im Namen der Klägerin ergibt sich aus den vom FG festgestellten Vereinbarungen zwischen X und der Klägerin. X sollte lediglich eine Provision erhalten. Die Endkunden haben der elektronischen Übermittlung der Bestellbestätigungen ebenfalls zugestimmt. Die mögliche Nichteinhaltung der Voraussetzungen der Art. 233 ff. MwStSystRL könnte für eine Steuerschuldnerschaft nach Art. 203 MwStSystRL nicht von entscheidender Bedeutung sein.

102 2. Der vom Senat in Erwägung gezogenen Steuerschuld der Klägerin nach § 14c UStG, Art. 203 MwStSystRL aufgrund der von X im Namen der Klägerin erstellten Bestellbestätigungen könnte allerdings das EuGH-Urteil Finanzamt

Österreich (Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) vom 08.12.2022 - C-378/21, EU:C:2022:968 entgegenstehen.

- 103 a) Bei den hier streitigen Umsätzen handelt es sich um Umsätze, die nicht an Steuerpflichtige für ihr Unternehmen erbracht worden sind. Angesichts des Charakters der Leistungen und der vom FG vorgenommenen Prüfung des Art. 58 MwStSystRL, dessen Voraussetzungen aus anderen Gründen nicht vorlagen (s. auch unter III.2.b.cc), dürfte ein Leistungsbezug für besteuerte wirtschaftliche Tätigkeiten allenfalls in extrem seltenen Ausnahmefällen denkbar sein. Das EuGH-Urteil Finanzamt Österreich (Endverbrauchern fälschlicherweise in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer) vom 08.12.2022 - C-378/21, EU:C:2022:968 könnte so zu verstehen sein, dass dann keine Steuerschuld nach Art. 203 MwStSystRL besteht. Der EuGH hatte bereits zuvor formuliert, dass es um die Gefährdung des Steueraufkommens gehe, die sich aus dem Recht zum Vorsteuerabzug ergeben kann (vgl. EuGH-Urteile Stadeco vom 18.06.2009 - C-566/07, EU:C:2009:380, Rz 28; Stroy trans vom 31.01.2013 - C-642/11, EU:C:2013:54, Rz 32; LVK - 56 vom 31.01.2013 - C-643/11, EU:C:2013:55, Rz 36; Rusedespred vom 11.04.2013 - C-138/12, EU:C:2013:233, Rz 24; EN.SA. vom 08.05.2019 - C-712/17, EU:C:2019:374, Rz 32; P. (Cartes de carburant) vom 18.03.2021 - C-48/20, EU:C:2021:215, Rz 27; s.a. EuGH-Urteil zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft Terracult vom 02.07.2020 - C-835/18, EU:C:2020:520, Rz 29, m.w.N.).
- 104 b) Allerdings könnte diese Formulierung auch nur den typischen Fall der Gefährdung des Steueraufkommens betreffen, wobei in früheren Entscheidungen der Anwendungsbereich möglicherweise nicht darauf verengt war, weil es zwar zumeist, aber nicht ausschließlich um Fragen des Vorsteuerabzugs ging (vgl. EuGH-Urteile Genius Holding/Staatssecretaris van Financien vom 13.12.1989 - C-342/87, EU:C:1989:635, Rz 17 und 18; Schmeink & Cofreth und Strobel vom 19.09.2000 - C-454/98, EU:C:2000:469, Rz 56 ff.; Karageorgou u.a. vom 06.11.2003 - C-78/02 bis C-80/02, EU:C:2003:604, Rz 50 ff. zur Steuerschuldnerschaft aufgrund von Rechnungen an den Staat, der nicht als Steuerpflichtiger tätig wird).

- 105 c) Obgleich die Leistungsempfänger Nichtsteuerpflichtige sind, könnte im Streitfall eine Gefährdung des Steueraufkommens bestehen, die Art. 203 MwStSystRL ebenfalls verhindern will. Das Rechnungserfordernis dient nämlich auch dazu, die Entrichtung der geschuldeten Steuer zu kontrollieren, die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern (vgl. EuGH-Urteile Langhorst vom 17.09.1997 - C-141/96, EU:C:1997:417, Rz 17 und 20; Barlis 06 - Inverimentos Imobiliarios e Turisticos vom 15.09.2016 - C-516/14, EU:C:2016:690, Rz 27; Geissel und Butin vom 15.11.2017 - C-374/16 und C-375/16, EU:C:2017:867, Rz 41 sowie der 46. Erwägungsgrund der MwStSystRL). Jedenfalls dann, wenn an der Leistungserbringung mehrere Steuerpflichtige beteiligt sind, gefährden sowohl die von der Kommittentin (Klägerin) zugelassene rechnungsmäßige Zuordnung einer Leistung zum (aus ihrer Sicht) falschen Leistenden als auch die von der Kommittentin zugelassene rechnungsmäßige Zuordnung einer Leistung zum (aus ihrer Sicht) falschen Steuergläubiger das Steueraufkommen der EU, und zwar auch dann, wenn dem Kunden kein Recht auf Vorsteuerabzug zusteht. Nach dem Vortrag des FA droht eine endgültige Nichtbesteuerung der Umsätze, weil Irland von einem Besteuerungsrecht Deutschlands ausgeht, was den Bestellbestätigungen entspricht, während das FG von einem Besteuerungsrecht Irlands bei X ausgegangen ist, was diesen widerspricht.
- 106 d) Diese Situation wurde im Streitfall durch die Klägerin hervorgerufen. Sie hat zunächst, was an sich zulässig ist (Art. 220 Abs. 1 MwStSystRL, § 14 Abs. 2 Satz 4 UStG), den Appstore dazu ermächtigt, sie in den Bestellbestätigungen als Leistende zu nennen (und die sich daraus ergebenden umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen gegenüber dem Endkunden durch Einbehalt von deutscher Umsatzsteuer zu ziehen), später aber gegenüber dem FA die gegenteilige Auffassung vertreten, der Appstore-Betreiber sei Leistender (und die in ihrem Namen ausgewiesene Umsatzsteuer werde von ihr nicht geschuldet). Damit verhält sie sich aus Sicht des vorlegenden Senats widersprüchlich. Ist sie der Meinung, dass X Leistende sei, darf sie nicht zulassen, dass X sie als Leistende nennt. Das widersprüchliche Verhalten der Klägerin könnte es rechtfertigen, von ihrer Steuerschuldnerschaft gemäß Art. 203 MwStSystRL auszugehen.

107 e) Die in den Bestellbestätigungen liegende Gefährdung des Steueraufkom-
mens kann beseitigt werden. Dies kann zum Beispiel dadurch geschehen, dass
die Klägerin nachweist, dass der Appstore seinen steuerlichen Pflichten in Be-
zug auf die Umsätze, die ihm nach Auffassung der Klägerin zuzurechnen sind,
nachgekommen ist. Der nachträgliche Wegfall der Steuer hinge dann von der
Erteilung berechtigter Bestellbestätigungen an die Endkunden ab, in denen der
Appstore (hier: X) sich selbst als Leistenden nennt, sowie irische Umsatzsteuer
ausweist (und an die irischen Steuerbehörden abführt).

108 **VI. Entscheidungserheblichkeit**

109 Alle Vorlagefragen sind entscheidungserheblich.

110 1. Ist die Frage 1 zu verneinen, ist die Vorentscheidung aufzuheben und die
Klage abzuweisen.

111 2. Ist die Frage 1 zu bejahen und nach der Antwort auf Frage 2 der Ort der
Leistung der Klägerin an X nach Art. 45 MwStSystRL zu bestimmen, ist die
Vorentscheidung aufzuheben und die Klage ebenfalls abzuweisen.

112 3. Ist die Frage 1 zu bejahen und nach der Antwort auf Frage 2 der Ort der
Leistung der Klägerin an X nach Art. 44 MwStSystRL zu bestimmen, ist die
Vorentscheidung ebenfalls aufzuheben und die Klage abzuweisen, falls nach
der Antwort auf Frage 3 eine Steuerschuld der Klägerin nach Art. 203 MwSt-
SystRL besteht.

113 4. Falls die Frage 1 zu bejahen ist, nach der Antwort auf Frage 2 der Ort der
Leistung der Klägerin an X in Irland liegt und nach der Antwort auf Frage 3
keine Steuerschuld nach Art. 203 MwStSystRL besteht, ist die Revision des FA
als unbegründet zurückzuweisen.

114 **VII. Rechtsgrundlage**

115 Rechtsgrundlage für die Anrufung des EuGH ist Art. 267 Abs. 3 AEUV.

116 **VIII. Aussetzung des Verfahrens**

- 117 Das Revisionsverfahren wird bis zu einer Entscheidung des EuGH ausgesetzt (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 74 der Finanzgerichtsordnung).