

EuGH-Vorlage vom 07. Mai 2026, V R 12/24

EuGH-Vorlage zu dem Erfordernis einer personellen und technischen Ausstattung einer festen Niederlassung

ECLI:DE:BFH:2026:VE.070526.VR12.24.0

BFH V. Senat

UStG § 3 Abs 4, UStG § 3 Abs 9, UStG § 3a Abs 1, UStG § 3a Abs 2, UStG § 13b Abs 1, UStG § 13b Abs 5, UStG § 13b Abs 7, EGRL 112/2006 Art 44, EGRL 112/2006 Art 192a, EGRL 112/2006 Art 193, EUV 282/2011 Art 11 Abs 2 Buchst d, EUV 282/2011 Art 53, EUV 282/2011 Art 65, AEUV Art 267, UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013 , UStG VZ 2014 , UStG VZ 2015 , UStG VZ 2016 , UStG VZ 2017 , UStG VZ 2018 , UStG VZ 2019 , UStG VZ 2020

vorgehend FG München, 16. Mai 2024, Az: 14 K 103/23

Leitsätze

Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Frage zur Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist eine Anlage (hier: Trocknungsanlage), die an der Erbringung einer Dienstleistung (hier: Entsorgungsdienstleistung) beteiligt ist, im Hinblick auf das Erfordernis einer personellen und technischen Ausstattung eine feste Niederlassung im Sinne von Art. 192a MwStSystRL, wenn ein Steuerpflichtiger mit Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat die im Inland belegene Anlage von seinem Sitz aus ferngesteuert überwacht und wartet sowie für den Betrieb dieser Anlage im Übrigen einen Subunternehmer beauftragt, dessen Personal in der Anlage tätig wird?

Tenor

I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Frage zur Auslegung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist eine Anlage (hier: Trocknungsanlage), die an der Erbringung einer Dienstleistung (hier: Entsorgungsdienstleistung) beteiligt ist, im Hinblick auf das Erfordernis einer personellen und technischen Ausstattung eine feste Niederlassung im Sinne von Art. 192a MwStSystRL, wenn ein Steuerpflichtiger mit Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat die im Inland belegene Anlage von seinem Sitz aus ferngesteuert überwacht und wartet sowie für den Betrieb dieser Anlage im Übrigen einen Subunternehmer beauftragt, dessen Personal in der Anlage tätig wird?

II. Das Verfahren wird bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union ausgesetzt.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Gemeinde, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr. --gleichbedeutend mit einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer [MwSt-IdNr.]--) erteilt worden und die in den Jahren 2011 bis 2020 (Streitjahre) sowohl wirtschaftlich als auch nicht wirtschaftlich tätig war, betrieb in den Streitjahren auf ihrem Gemeindegebiet im Inland eine Kläranlage. Der in der Kläranlage produzierte Klärschlamm wurde in einer auf dem Grundstück der Kläranlage installierten Trocknungsanlage (Anlage) der A-KG, die in den Streitjahren den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit in der Republik Österreich (Österreich) hatte, entwässert, getrocknet und anschließend von dort entsorgt. Die Anlage arbeitete weitgehend automatisch, wobei der Klärschlamm während der Trocknung von einem "Wendewolf" selbsttätig gewendet wurde. In die Anlage wurde drei- bis viermal im Jahr Klärschlamm verbracht.
- 2** Grundlage dieser die Entwässerung, Trocknung und Entsorgung des Klärschlammes umfassenden Leistung

(Entsorgungsdienstleistung) war zunächst ein im September 2009 zwischen der Klägerin und der inländischen Zweigniederlassung der A-KG abgeschlossener Vertrag. Dem vereinbarten Entgelt war nach dieser vertraglichen Abrede die gesetzliche Mehrwertsteuer zuzurechnen. Im Jahr 2011 wurde die inländische Zweigniederlassung der A-KG aufgehoben. Die Leistungen wurden weiter von der A-KG erbracht und von dieser in Rechnung gestellt. In den Rechnungen wies die A-KG auf den "Übergang der Steuerschuld gemäß § 13b deutsches Umsatzsteuergesetz auf den Leistungsempfänger" hin, ohne Umsatzsteuer auszuweisen. Zudem stellte die A-KG die Rechnungen unter ihrer österreichischen USt-IdNr. aus und führte dort zudem die deutsche USt-IdNr. der Klägerin auf.

- 3 Die A-KG beauftragte mit der Ausführung der erforderlichen Arbeiten vor Ort die B-GmbH als Subunternehmerin. Die B-GmbH, die auch Störungen der Anlage beseitigt haben soll, verbrachte den Klärschlamm in die Anlage, entnahm ihn nach dessen Trocknung und entsorgte ihn anschließend. Für weitere Arbeiten vor Ort beauftragte die A-KG im Bedarfsfall neben der B-GmbH auch einen weiteren Subunternehmer. Die Anlage wurde vom Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit der A-KG in Österreich aus im Übrigen ferngesteuert überwacht und gewartet.
- 4 Im Dezember 2015 schlossen die Klägerin und die C-GmbH, die den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit gleichfalls in Österreich hatte, einen neuen Vertrag, der den Vertrag mit der vormaligen inländischen Zweigniederlassung der A-KG vom September 2009 ersetzte. In dem neuen Vertrag war unter anderem geregelt, dass die Abrechnung ohne gesetzliche Umsatzsteuer erfolgen und die Steuerschuld gemäß § 13b des deutschen Umsatzsteuergesetzes (UStG) auf den Leistungsempfänger übergehen sollte. Die Rechnungen der C-GmbH entsprachen diesen Vorgaben und enthielten keine deutsche USt-IdNr.
- 5 Die Klägerin, die die ihr erteilte USt-IdNr. im Geschäftsverkehr sowohl der A-KG als auch nachfolgend der C-GmbH gegenüber verwendete, meldete weder Umsatzsteuer nach § 13b UStG an noch machte sie einen Vorsteuerabzug aufgrund der bezogenen Leistungen geltend. Nach einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Klägerin als Leistungsempfängerin Steuerschuldnerin sei, ohne dass hierfür ein Vorsteuerabzug zu gewähren sei, und änderte die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Jahre 2011 bis 2018 entsprechend. Ebenso wurde in der Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr 2019 und in den Festsetzungen von Vorauszahlungen für das zweite bis vierte Kalendervierteljahr 2020 verfahren. Die hiergegen von der Klägerin eingelegten Einsprüche wurden als unbegründet zurückgewiesen.
- 6 Während des hiergegen gerichteten Klageverfahrens setzte das FA --weiterhin unter Annahme einer Steuerschuldnerschaft der Klägerin-- die Umsatzsteuer für 2020 fest. In der Folge gab das FG der Klage, die es --da der Klägerin Wiedereinsetzung in die Klagefrist zu gewähren sei-- für zulässig hielt, statt. Hiergegen wendet sich das FA mit seiner auf die Verletzung materiellen und formellen Rechts gestützten Revision.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Der Senat setzt das Verfahren aus und legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die im Tenor genannte Frage gemäß Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) zur Vorabentscheidung vor.
- 8 **1. Rechtlicher Rahmen**
- 9 **a) Unionsrecht**
- 10 Art. 192a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12.02.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (Amtsblatt der Europäischen Union --ABEU-- 2008, Nr. L 44, 11) geänderten Fassung:

"Für die Zwecke der Anwendung dieses Abschnitts gilt ein Steuerpflichtiger, der im Gebiet des Mitgliedstaats, in dem die Steuer geschuldet wird, über eine feste Niederlassung verfügt, als nicht in diesem Mitgliedstaat ansässig, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) er liefert steuerpflichtig Gegenstände oder erbringt steuerpflichtig eine Dienstleistung im Gebiet dieses Mitgliedstaats;
- b) eine Niederlassung des Lieferers oder Dienstleistungserbringers im Gebiet dieses Mitgliedstaats ist nicht an der Lieferung oder Dienstleistung beteiligt."

11 Art. 193 MwStSystRL in der durch die Richtlinie (EU) 2018/1695 des Rates vom 06.11.2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Hinblick auf den Anwendungszeitraum der fakultativen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei Lieferungen bestimmter betrugsanfälliger Gegenstände und Dienstleistungen und des Schnellreaktionsmechanismus gegen Mehrwertsteuerbetrug (ABIEU 2018, Nr. L 329, 53) geänderten Fassung:

"Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, außer in den Fällen, in denen die Steuer gemäß den Artikeln 194 bis 199b sowie 202 [bis zum 15.08.2013: 194 bis 199 sowie 202] von einer anderen Person geschuldet wird."

12 Art. 196 MwStSystRL in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12.02.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABIEU 2008, Nr. L 44, 11) geänderten Fassung:

"Die Mehrwertsteuer schuldet der Steuerpflichtige oder die nicht steuerpflichtige juristische Person mit einer Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer, für den/die eine Dienstleistung nach Artikel 44 erbracht wird, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird."

13 Art. 11 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 (Neufassung) (MwStVO):

"(1) [...]"

(2) Für die Anwendung der folgenden Artikel gilt als 'feste Niederlassung' jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nach Artikel 10 dieser Verordnung, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen zu erbringen:

a) [...]"

b) [...]"

c) [...]"

d) Artikel 192a der Richtlinie 2006/112/EG.

(3) Allein aus der Tatsache, dass eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer zugeteilt wurde, kann nicht darauf geschlossen werden, dass ein Steuerpflichtiger eine 'feste Niederlassung' hat."

14 Art. 53 MwStVO:

"(1) Für die Durchführung des Artikels 192a der Richtlinie 2006/112/EG wird eine feste Niederlassung eines Steuerpflichtigen nur dann berücksichtigt, wenn diese feste Niederlassung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen, an der sie beteiligt ist, auszuführen.

(2) Verfügt ein Steuerpflichtiger über eine feste Niederlassung in dem Gebiet des Mitgliedstaats, in dem die Mehrwertsteuer geschuldet wird, gilt diese feste Niederlassung als nicht an der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen im Sinne des Artikels 192a Buchstabe b der Richtlinie 2006/112/EG beteiligt, es sei denn, der Steuerpflichtige nutzt die technische und personelle Ausstattung dieser Niederlassung für Umsätze, die mit der Ausführung der steuerbaren Lieferung dieser Gegenstände oder der steuerbaren Erbringung dieser Dienstleistungen vor oder während der Ausführung in diesem Mitgliedstaat notwendig verbunden sind. Wird die Ausstattung der festen Niederlassung nur für unterstützende verwaltungstechnische Aufgaben wie z.B. Buchhaltung, Rechnungsstellung und Einziehung von Forderungen genutzt, so gilt dies nicht als Nutzung bei der

Ausführung der Lieferung oder der Dienstleistung.

Wird eine Rechnung jedoch unter der durch den Mitgliedstaat der festen Niederlassung vergebenen Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer ausgestellt, so gilt diese feste Niederlassung bis zum Beweis des Gegenteils als an der Lieferung oder Dienstleistung beteiligt."

15 Art. 65 MwStVO:

"Diese Verordnung tritt am zwanzigsten Tag nach ihrer Veröffentlichung im Amtsblatt der Europäischen Union in Kraft.

Sie gilt ab 1. Juli 2011."

[...]

16 b) Nationales Recht

17 § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG:

"Steuerschuldner ist in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 und des § 14c Abs. 1 der Unternehmer;" [...]

18 § 13b Abs. 1, Abs. 5 Satz 1 und 6 sowie Abs. 7 Satz 2 bis 4 UStG in ihrer in den Streitjahren zuletzt geltenden Fassung lauten:

"(1) Für nach § 3a Absatz 2 im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. [...]

(5) In den in den Absätzen 1 und 2 Nummer 1 bis 3 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person ist; [...] Die Sätze 1 bis 5 gelten vorbehaltlich des Satzes 10 auch, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird. [...]

(7) [...] Ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer ist ein Unternehmer, der in den Gebieten der übrigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten gelten, einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte hat; dies gilt nicht, wenn der Unternehmer ausschließlich einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthaltsort in den Gebieten der übrigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten gelten, aber seinen Sitz, den Ort der Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte im Drittlandsgebiet hat. Hat der Unternehmer im Inland eine Betriebsstätte und führt er einen Umsatz nach Absatz 1 oder Absatz 2 Nummer 1 oder Nummer 5 aus, gilt er hinsichtlich dieses Umsatzes als im Ausland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig, wenn die Betriebsstätte an diesem Umsatz nicht beteiligt ist. Maßgebend ist der Zeitpunkt, in dem die Leistung ausgeführt wird." [...]

19 2. Zur Bestimmung der Steuerschuldnerschaft für die im Streitfall erbrachten Leistungen

20 a) Die A-KG --und später die C-GmbH-- haben Dienstleistungen im Sinne von Art. 24 Abs. 1 MwStSystRL (im nationalen Recht: § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG) an die Klägerin erbracht.

21 Der Leistungsort befindet sich aufgrund des Sitzes der Klägerin im Inland. Denn die Klägerin, eine nicht steuerpflichtige juristische Person mit MwSt-IdNr., gilt für die Zwecke der Anwendung der Regeln für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung gemäß Art. 43 Nr. 2 MwStSystRL als Steuerpflichtige, so dass sich der Ort der Leistungserbringung nach Art. 44 Satz 1 MwStSystRL bestimmt, wonach als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, der Ort gilt, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Insoweit ist davon auszugehen, dass, wenn ein Steuerpflichtiger, der eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, Dienstleistungen für die Zwecke dieser nicht wirtschaftlichen Tätigkeit erwirbt, diese Dienstleistungen im Sinne von Art. 44 MwStSystRL an diesen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, erbracht werden, mit Ausnahme der Dienstleistungen, die zum privaten Gebrauch des Steuerpflichtigen oder seines Personals bestimmt sind (EuGH-Urteil Wellcome Trust vom 17.03.2021 - C-459/19, ECLI:EU:C:2021:209, Rz 46). Um derartige Leistungsbezüge zum privaten Gebrauch geht es im Streitfall indes nicht. Da die Klägerin im Gebiet ihrer Gemeinde ansässig ist, stellen sich in Bezug auf die Bestimmung des Leistungsortes keine Fragen zum Vorliegen einer festen Niederlassung.

- 22 Im nationalen Recht ergibt sich der inländische Leistungsort aus § 3a Abs. 2 UStG, ohne dass es insoweit auf weitere Detailfragen ankommt.
- 23 b) Für die im Inland erbrachte Dienstleistung ist gemäß Art. 193 MwStSystRL (im nationalen Recht: § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG) der Leistende der Steuerschuldner, was aber nur vorbehaltlich anderer Regelungen gilt, zu denen insbesondere Art. 196 MwStSystRL gehört. Danach schuldet die Mehrwertsteuer der Steuerpflichtige oder die nicht steuerpflichtige juristische Person mit einer MwSt-IdNr., für den oder die eine Dienstleistung gemäß Art. 44 MwStSystRL erbracht wird, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird. Im nationalen Recht ergibt sich dies aus § 13b Abs. 1 und Abs. 5 Satz 1 UStG.
- 24 c) Art. 196 MwStSystRL definiert nicht, unter welchen Voraussetzungen der Dienstleistungserbringer (hier: die A-KG und später die C-GmbH) als nicht im Mitgliedstaat der Leistungserbringung ansässig anzusehen ist. Aus dem Regelungszusammenhang mit dem --zeitgleich in die Richtlinie eingefügten-- Art. 192a Buchst. b MwStSystRL folgt aber, dass sich eine derartige Ansässigkeit daraus ergeben kann, dass der Dienstleistungserbringer im Mitgliedstaat der Leistungserbringung über eine feste Niederlassung verfügt. Denn die in Art. 192a Buchst. b MwStSystRL angeordnete Rechtsfolge, nach der ein Steuerpflichtiger, der im Gebiet des Mitgliedstaats, in dem die Steuer geschuldet wird, über eine feste Niederlassung verfügt, als nicht in diesem Mitgliedstaat ansässig gilt, wenn eine Niederlassung des Dienstleistungserbringers im Gebiet dieses Mitgliedstaats nicht an der Dienstleistung beteiligt ist, setzt voraus, dass eine feste Niederlassung dem Grunde nach ansässigkeitsbegründend ist. Im nationalen Recht folgt dies aus § 13b Abs. 7 Satz 3 UStG. Verfügt danach der Dienstleistungserbringer (hier: die A-KG und später die C-GmbH) im Inland über eine feste Niederlassung, die an der Dienstleistung beteiligt ist, ist er Steuerschuldner. Ist das Bestehen einer festen Niederlassung des Dienstleistungserbringers, die an der Dienstleistung beteiligt ist, zu verneinen, ist die Klägerin als Empfängerin der Dienstleistungen Steuerschuldnerin.
- 25 **3. Vorfrage zum Umfang der Beteiligung einer festen Niederlassung an der Dienstleistung**
- 26 a) Unabhängig von der auf die Ausstattung einer festen Niederlassung gerichteten Vorlagefrage ist die Vorfrage zu beantworten, in welchem Verhältnis das Erfordernis der im Einleitungssatz von Art. 192a MwStSystRL genannten festen Niederlassung zu der in Buchstabe b dieser Bestimmung genannten Beteiligung der Niederlassung an der Dienstleistung steht.
- 27 Für Zwecke der Auslegung von Art. 192a MwStSystRL ergibt sich hierzu aus Art. 11 Abs. 2 Buchst. d und Art. 53 Abs. 1 MwStVO --die zwar nach Art. 65 MwStVO erst ab dem 01.07.2011 und damit nicht für den gesamten Streitzeitraum des Ausgangsfalls Anwendung finden, jedoch die Grundsätze der vorangegangenen Rechtsprechung des EuGH lediglich klarstellen (EuGH-Urteil Titanium vom 03.06.2021 - C-931/19, ECLI:EU:C:2021:446, Rz 43) und damit für sämtliche Streitjahre beachtlich sind--, dass die feste Niederlassung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweisen muss, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen zu erbringen, wobei Art. 53 Abs. 1 MwStVO eine hiervon leicht abweichende Formulierung verwendet ("... die Erbringung von Dienstleistungen, an der sie beteiligt ist, auszuführen").
- 28 Weiter gilt nach Art. 53 Abs. 2 Unterabs. 1 MwStVO eine feste Niederlassung, über die der Steuerpflichtige verfügt, nur dann als an der Erbringung von Dienstleistungen im Sinne des Art. 192a Buchst. b MwStSystRL beteiligt, wenn der Steuerpflichtige die technische und personelle Ausstattung dieser Niederlassung für Umsätze nutzt, die mit der Ausführung der steuerbaren Erbringung dieser Dienstleistungen vor oder während der Ausführung in diesem Mitgliedstaat notwendig verbunden sind.
- 29 b) Setzt der Niederlassungsbegriff "eine Struktur voraus, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht" (EuGH-Urteil Titanium vom 03.06.2021 - C-931/19, ECLI:EU:C:2021:446, Rz 42), könnte hieraus abzuleiten sein, dass sich die Frage nach einer Beteiligung einer festen Niederlassung an der Dienstleistung --ungeachtet der an die Ausstattung der festen Niederlassung zu stellenden Anforderungen-- nur für Einrichtungen stellt, die Dienstleistungen (wie im Streitfall die Entsorgungsdienstleistung) autonom und daher insgesamt erbringen.
- 30 Der Streitfall verdeutlicht diese Fragestellung. Hier ist mit der Anlage allenfalls die Erbringung einer --nicht streitgegenständlichen-- Trocknungsdienstleistung, nicht aber eine autonome Erbringung der gegenüber der Klägerin erbrachten Entsorgungsdienstleistung möglich. Die Anlage zur Trocknung des Klärschlammes umfasste mit einer Halle, einem "Wendewolf" und Steuerungseinrichtungen zwar einen Mindestbestand an Sachmitteln im Sinne einer technischen Ausstattung, die an der beständigen Erbringung der von der Klägerin bezogenen Entsorgungsdienstleistung, die ohne diese Anlage nicht erbracht werden konnten, beteiligt war. Jedoch haben sich

nur die maßgeblichen tatsächlichen Vorgänge zur Entwässerung und Trocknung in der Anlage vollzogen, während die weitergehende Entsorgung des Klärschlammes, die auch Teil der an die Klägerin zu erbringenden Dienstleistung war und die insbesondere thermisch durch Verbrennung erfolgen konnte, zwar auch im Inland, aber außerhalb der Anlage erfolgte.

- 31** c) Sollte die vorstehende EuGH-Rechtsprechung dahingehend zu verstehen sein, dass die konkret zu erbringende Dienstleistung vollständig von einer festen Niederlassung zu erbringen ist, folgt hieraus, dass sich für Zwecke der Anwendung von Art. 192a Buchst. b MwStSystRL die Frage nach einer Beteiligung einer festen Niederlassung an der Dienstleistung erübrigt. Es wäre dann von einer Nichtansässigkeit der Dienstleistungserbringer auszugehen, ohne dass es auf die Anforderungen an die Ausstattung einer festen Niederlassung ankommt.
- 32** Hierfür könnte auch die mit Art. 192a MwStSystRL verfolgte Zielsetzung sprechen, wenn diese --im Sinne einer steuerlich sinnvollen Lösung-- darin zu sehen wäre, dass der nach Maßgabe seines Sitzes im Mitgliedstaat der Leistungserbringung nicht ansässige Dienstleistungserbringer nicht bereits aufgrund einer Anlage, die an einer Dienstleistungserbringung nur beteiligt ist, als in diesem Mitgliedstaat ansässig gilt, sondern nur dann, wenn diese Anlage auch autonom Dienstleistungen erbringt. Eine autonome Erbringung von Dienstleistungen und nicht nur einzelner Tätigkeiten führt dann dazu, dass es sich bei dieser Anlage um eine feste Niederlassung handelt, so dass der Steuerpflichtige aufgrund dieser Niederlassung auch insoweit als ansässig gilt, als diese Niederlassung weitere Dienstleistungen zwar nicht autonom erbringt, aber an deren Leistungsausführung zumindest beteiligt ist.
- 33** Eine Ansässigkeit der Dienstleistungserbringer aufgrund der Beteiligung einer festen Niederlassung an der Erbringung einer Entsorgungsdienstleistung käme danach nur für den --vorliegend nicht gegebenen-- Fall in Betracht, dass die Anlage gegenüber einem Dritten für die Erbringung einer auf eine Klärschlamm-trocknung beschränkten Dienstleistung verwendet worden wäre. Nur dann läge in Bezug auf diesen Dritten eine autonom von der Anlage erbrachte Dienstleistung und infolgedessen eine feste Niederlassung des Dienstleistungserbringers vor, mit der sich der ansässige Dienstleistungserbringer an der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Entsorgungsleistung hätte beteiligen können.
- 34** **4. Zum Erfordernis der personellen Ausstattung einer festen Niederlassung**
- 35** Ist von einer Beteiligung der Anlage an der Entsorgungsdienstleistung auszugehen, ist über die vom erkennenden Senat gestellte Vorlagefrage zu entscheiden. Im Streitfall ergeben sich dann an einer festen Niederlassung und damit an der inländischen Ansässigkeit der Dienstleistungserbringer allein Zweifel im Hinblick auf das Merkmal der personellen Ausstattung einer festen Niederlassung. Denn die Anlage arbeitete weitgehend automatisch, wobei die Dienstleistungserbringer (A-KG und später C-GmbH) für die darüber hinaus erforderlichen Arbeiten, insbesondere für die drei- bis viermal jährlich erforderliche Beschickung (Befüllung der Anlage mit Klärschlamm), einen Subunternehmer, die B-GmbH, beauftragten.
- 36** a) Die Vorlagefrage könnte bereits zu verneinen sein, falls eine personelle Ausstattung für die Annahme einer festen Niederlassung im Sinne des Art. 192a MwStSystRL sowie der Art. 11 Abs. 2 und Art. 53 Abs. 1 MwStVO stets erforderlich ist.
- 37** aa) Neben dem Wortlaut von Art. 11 Abs. 2 und Art. 53 Abs. 1 MwStVO spricht für ein zwingendes Erfordernis der personellen Ausstattung das EuGH-Urteil Titanium vom 03.06.2021 - C-931/19 (ECLI:EU:C:2021:446).
- 38** (1) Danach ist eine in einem Mitgliedstaat vermietete Immobilie keine feste Niederlassung, wenn der Eigentümer der Immobilie nicht über eigenes Personal für den Leistungsempfang im Zusammenhang mit der Vermietung verfügt. Bei einer Struktur, der es an eigenem Personal fehlt, soll eine Subsumtion unter den Begriff "feste Niederlassung" nicht möglich sein (vergleiche --vgl.-- EuGH-Urteil Titanium vom 03.06.2021 - C-931/19, ECLI:EU:C:2021:446, Rz 41 und 42). In dieser Rechtssache betraute die Eigentümerin, die vor Ort über kein eigenes Personal verfügte, von ihr vertraglich beauftragte Personen mit bestimmten Verwaltungsaufgaben, wobei sie sich alle wichtigen Entscheidungen betreffend die Vermietung der in Rede stehenden Immobilie vorbehalten hatte (vgl. EuGH-Urteil Titanium vom 03.06.2021 - C-931/19, ECLI:EU:C:2021:446, Rz 44). Eine Immobilie, bei der keinerlei personelle Ausstattung vorhanden ist, die zu autonomem Handeln befähigt, erfüllt danach nicht die Kriterien für die Einstufung als feste Niederlassung (vgl. EuGH-Urteil Titanium vom 03.06.2021 - C-931/19, ECLI:EU:C:2021:446, Rz 45).
- 39** (2) Wie bei einer Immobilie, bei der keinerlei eigene personelle Ausstattung vorhanden ist, die zu autonomem Handeln befähigt, so dass alle wichtigen Entscheidungen betreffend die Vermietung der in Rede stehenden

Immobilie dem Eigentümer in einem anderen Mitgliedstaat vorbehalten bleiben, erfolgte auch im Streitfall die Erbringung der geschuldeten Versorgungsdienstleistung unter Beteiligung einer Anlage, die weitgehend automatisch arbeitete und ohne eine eigene personelle Ausstattung grundsätzlich nur einen gelegentlichen und minimalen Personaleinsatz zu ihrer Befüllung durch einen beauftragten Subunternehmer benötigte. Außerdem wurde im Streitfall die Anlage vom wirtschaftlichen Sitz der leistenden Unternehmer in Österreich aus sowohl fernüberwacht als auch ferngewartet. Alle wichtigen Entscheidungen den Anlagebetrieb betreffend waren danach --wie bei der Eigentümerin der Immobilie im EuGH-Urteil Titanium vom 03.06.2021 - C-931/19 (ECLI:EU:C:2021:446)-- den Anlagebetreibern in einem anderen Mitgliedstaat vorbehalten.

- 40** bb) Die vorstehende Sichtweise könnte allerdings im Hinblick auf die technische Entwicklung als fraglich anzusehen sein. Werden menschliche Arbeitskräfte --zunehmend-- durch Maschinen ersetzt, könnte es als nicht mehr angebracht angesehen werden, zwischen einem Personal- und einem Maschineneinsatz zu unterscheiden. Daher könnte das EuGH-Urteil Titanium vom 03.06.2021 - C-931/19 (ECLI:EU:C:2021:446) auch dahingehend zu verstehen sein, dass jeder Dienstleistungserbringung eine Entscheidung zur Leistungserbringung wie etwa die Entscheidung zur Vermietung zugrunde liegt und dass eine feste Niederlassung nur dann zu bejahen ist, wenn die Entscheidung zur Leistungserbringung durch --im Regelfall-- menschliche Ressourcen getroffen wird, die in der Einrichtung tätig sind. Hieran fehlte es im vorbezeichneten EuGH-Urteil, so dass deshalb die feste Niederlassung zu verneinen war. Ebenso wäre dann auch im Streitfall eine feste Niederlassung der Dienstleistungserbringer zu verneinen.
- 41** cc) Zweifel an dem Erfordernis einer personellen Ausstattung können sich auch daraus ergeben, dass es bei der Bestimmung einer festen Niederlassung für Zwecke des Art. 44 Satz 2 MwStSystRL auch darum geht, diese nachrangige Anknüpfung nur dann zu berücksichtigen, wenn die Anknüpfung an den Sitz nicht zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führt oder einen Konflikt mit einem anderen Mitgliedstaat zur Folge hat (EuGH-Urteil Adient vom 13.06.2024 - C-533/22, ECLI:EU:C:2024:501, Rz 40). Dies kann der Fall sein, wenn die feste Niederlassung das Stammhaus des Steuerpflichtigen im konkreten Fall ersetzt. Benötigt das Stammhaus für vergleichbare Leistungen kein --oder etwa wie im Streitfall nur gelegentlich-- Personal, weil die Tätigkeiten automatisiert erbracht werden, könnte für die Annahme einer festen Niederlassung ebenfalls ausreichend sein, dass die für die Erbringung der Leistung (allein) notwendige technische Ausstattung an einem anderen Ort als dem des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bereitgehalten wird (vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Adient vom 01.02.2024 - C-533/22, ECLI:EU:C:2024:106, Rz 67 und 68).
- 42** Vergleichbare Erwägungen, die sich der EuGH allerdings in seinem Urteil Adient vom 13.06.2024 - C-533/22 (ECLI:EU:C:2024:501) nicht zu eigen gemacht hat, könnten für die im Streitfall maßgebliche Auslegung von Art. 11 Abs. 2 Buchst. d und Art. 53 Abs. 1 MwStVO anzustellen sein. Insoweit erfüllt das Erfordernis der festen Niederlassung allerdings keine Funktion zur Bestimmung des Leistungsortes. Vielmehr hat der Niederlassungsbegriff insoweit allein Bedeutung für die Bestimmung der Ansässigkeit des Dienstleistungserbringers im Sinne des Art. 192a MwStSystRL, von der ihrerseits die Anwendbarkeit von Art. 196 MwStSystRL abhängt, wonach --unter den dort bezeichneten Voraussetzungen-- der Dienstleistungsempfänger die Mehrwertsteuer schuldet, wenn die Dienstleistung von einem nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen erbracht wird.
- 43** Insoweit könnte es als fraglich anzusehen sein, ob es zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führt, eine allein aus einer technischen Ausstattung bestehende Einrichtung --sofern die übrigen Anforderungen des Art. 53 Abs. 1 MwStVO an die Beständigkeit und Struktur erfüllt sind-- in Bezug auf die mit der Steuerschuldnerschaft verbundenen Pflichten dem Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit gleichzustellen.
- 44** b) Ist hingegen davon auszugehen, dass eine personelle Ausstattung für die Annahme einer festen Niederlassung im Sinne des Art. 11 Abs. 2 Buchst. d und Art. 53 Abs. 1 MwStVO zwingend --und damit ungeachtet der Frage, ob die ausgeführte Dienstleistung eine solche überhaupt erfordert-- erforderlich ist, ist zweifelhaft, welche Anforderungen an eine solche Ausstattung zu stellen sind.
- 45** aa) Für die Annahme einer festen Niederlassung des Leistungsempfängers im Sinne des Art. 11 Abs. 1 MwStVO --und damit für Zwecke des Art. 44 Satz 2 MwStSystRL-- ist es nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige über eine eigene personelle oder technische Ausstattung verfügt. Ausreichend ist vielmehr, dass der Steuerpflichtige befugt ist, über eine personelle und technische Ausstattung in derselben Weise zu verfügen, als wäre sie seine eigene, beispielsweise auf der Grundlage von Dienstleistungs- oder Mietverträgen, durch die ihm diese Ausstattung zur Verfügung gestellt wird und die nicht kurzfristig gekündigt werden können (zum Beispiel EuGH-Urteile Adient vom

13.06.2024 - C-533/22, ECLI:EU:C:2024:501, Rz 47; Berlin Chemie A. Menarini vom 07.04.2022 - C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291, Rz 41). Dies dürfte ebenso für die vorliegend zu entscheidende Frage gelten, ob eine feste Niederlassung des Leistenden im Sinne von Art. 11 Abs. 2 Buchst. d und Art. 53 Abs. 1 MwStVO vorliegt, um die Steuerschuldnerschaft zu bestimmen.

- 46** bb) Nicht eindeutig ist demgegenüber, nach welchen Kriterien sich bestimmt, ob der Steuerpflichtige befugt ist, über eine personelle Ausstattung in derselben Weise zu verfügen, als wäre sie seine eigene. Zwar ist das Vorliegen einer festen Niederlassung nicht davon abhängig, dass das Personal dieser Niederlassung durch einen Arbeitsvertrag an den Steuerpflichtigen selbst gebunden ist (EuGH-Urteil Berlin Chemie A. Menarini vom 07.04.2022 - C-333/20, ECLI:EU:C:2022:291, Rz 45 zu Art. 11 Abs. 1 MwStVO).
- 47** Gleichwohl könnte es als erforderlich anzusehen sein, dass dem Steuerpflichtigen --wie bei einer Personalgestellung-- ein Weisungsrecht in Bezug auf die Art und Weise des einzusetzenden Personals zusteht, so dass --dem Steuerpflichtigen nicht exklusiv zur Erbringung der Dienstleistung zur Verfügung gestelltes-- Personal eines Subunternehmers, der für den Steuerpflichtigen tätig ist, nicht geeignet ist, eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen zu begründen. Denn dem Steuerpflichtigen steht als Auftraggeber des Subunternehmers nur ein Weisungsrecht diesem gegenüber, nicht aber unmittelbar gegenüber dem Personal des Subunternehmers zu. Dies entspricht der Sichtweise des EuGH im Urteil Titanium vom 03.06.2021 - C-931/19 (ECLI:EU:C:2021:446), in dem er das bei Dienstleistern beschäftigte Personal nicht als personelle Ausstattung einer festen Niederlassung angesehen hat. Allerdings war dieses Personal in dieser vom EuGH entschiedenen Rechtssache (vgl. dort Rz 22) --anders als vorliegend-- überwiegend wohl nicht in der Einrichtung tätig, deren Einstufung als feste Niederlassung dort in Rede stand.
- 48** Zu entscheiden ist somit, ob es zu einer steuerlich sinnvollen Lösung (EuGH-Urteil Adient vom 13.06.2024 - C-533/22, ECLI:EU:C:2024:501, Rz 40) führt, wenn das Personal eines Subunternehmers als personelle Ausstattung einem Auftraggeber, dessen technische Ausstattung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur im Sinne des Art. 53 Abs. 1 MwStVO aufweist, mit der Folge zugerechnet wird, dass der leistende Unternehmer (Auftraggeber des Subunternehmers) infolgedessen als nach Art. 192a Buchst. b MwStSystRL im Mitgliedstaat der Leistungserbringung ansässig angesehen wird. Es käme so --jedenfalls im Vergleich zum bisherigen Begriffsverständnis-- zu einer erheblichen Ausweitung des Niederlassungsbegriffs.
- 49** cc) Vorliegend war das Personal des im Inland eingesetzten Subunternehmers nicht zugleich das Personal der leistenden Unternehmer (A-KG und später C-GmbH), die die Entsorgungsdienstleistung gegenüber der Klägerin erbracht haben. Dieses wurde den leistenden Unternehmern vom Subunternehmer auch nicht in einer Form überlassen, dass sie aufgrund der vertraglichen Regelungen im Sinne eines eigenen Weisungsrechts über das Personal verfügen konnten.

50 5. Entscheidungserheblichkeit

- 51** a) Ist die Vorlagefrage zu bejahen, wäre die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klägerin wäre in diesem Fall zu Unrecht als Steuerschuldnerin in Anspruch genommen worden, da die leistenden Unternehmer die Leistung unter Beteiligung einer inländischen festen Niederlassung erbracht hätten. Ist die Vorlagefrage dagegen zu verneinen, ist die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage --vorbehaltlich der gesondert zu beurteilenden und für das Vorabentscheidungsersuchen unerheblichen Frage, ob für die Streitjahre 2011 bis 2014 Festsetzungsverjährung eingetreten ist-- jedenfalls für die Streitjahre 2015 bis 2020 abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 52** Im Übrigen geht der erkennende Senat davon aus, dass es für die Beantwortung der Auslegungsfrage zum Niederlassungsbegriff nach Art. 11 Abs. 3 MwStVO nicht darauf ankommt, welche MwSt-IdNr. die Beteiligten verwendeten.
- 53** b) Verfahrensrechtlich weist der Senat darauf hin, dass die von der Klägerin erhobene Klage schon angesichts der Unanfechtbarkeit der von dem Finanzgericht (FG) gewährten Wiedereinsetzung (§ 56 Abs. 5 FGO, vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27.03.1991 - I R 32/89, BFH/NV 1992, 409) als zulässig anzusehen und der während des beim FG anhängigen Klageverfahrens ergangene Änderungsbescheid nach § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden ist.

54 6. Rechtsgrundlage der Vorlage

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

56 7. Verfahrensaussetzung

57 Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 in Verbindung mit § 74 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de