

Rechtssache C-333/20

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

22. Juli 2020

Vorlegendes Gericht:

Curtea de Apel București (Rumänien)

Datum der Vorlageentscheidung:

30. Dezember 2019

Klägerin:

Berlin Chemie A. Menarini SRL

Beklagte:

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București –
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

Streithelferin:

Berlin Chemie AG

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Verwaltungsgerichtliche Klage, mit der die Klägerin, die Berlin Chemie A. Menarini SRL, eine Handelsgesellschaft mit Sitz in Rumänien, unterstützt durch die Streithelferin, die Berlin Chemie AG, eine Handelsgesellschaft mit Sitz in Deutschland, bei der Curtea de Apel București (Berufungsgericht Bukarest) die Aufhebung des Steuerbescheids der Beklagten, der Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Finanzverwaltung für mittelgroße Steuerpflichtige – Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Bukarest), mit dem die Klägerin zur Zahlung von Beträgen in Höhe von 42 461 424 RON als zusätzlich festgesetzte Mehrwertsteuer, von 5 855 738 RON als Verzugszinsen und von 3 289 071 RON als Säumniszuschlag verpflichtet wurde, sowie die Erstattung der aufgrund dieses Steuerbescheids bereits entrichteten Beträge beantragt

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Auslegung von Art. 44 Satz 2 der Richtlinie 2006/112 und Art. 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011

Vorlagefragen

1. Ist es für die Feststellung, dass ein Unternehmen, das Waren im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats als dem liefert, in dem es den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, eine feste Niederlassung im Sinne von Art. 44 Satz 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und Art. 11 der Verordnung Nr. 282/2011 des Rates in dem Staat hat, in dem es die Waren liefert, erforderlich, dass die personelle und technische Ausstattung, die das Unternehmen im Hoheitsgebiet des letzteren Staates nutzt, ihm gehören, oder genügt es, dass das Unternehmen über ein anderes, verbundenes Unternehmen, das es kontrolliert und bei dem es die Mehrheit der Gesellschaftsanteile hält, sofortigen und dauerhaften Zugang zu dieser personellen und technischen Ausstattung hat.

2. Ist es für die Feststellung, dass ein Unternehmen, das Waren im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats als dem liefert, in dem es den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, eine feste Niederlassung im Sinne von Art. 44 Satz 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und Art. 11 der Verordnung Nr. 282/2011 des Rates in dem Staat hat, in dem es die Waren liefert, erforderlich, dass die unterstellte feste Niederlassung unmittelbar an den Entscheidungen über die Lieferung der Waren beteiligt ist, oder genügt es, dass das Unternehmen in dem Staat, in dem es die Warenlieferung vornimmt, über eine technische und personelle Ausstattung verfügt, die ihm durch Verträge mit Drittunternehmen zur Verfügung gestellt wird, wobei Gegenstand dieser Verträge Marketing-, Regulierungs-, Werbe-, Lager- und Vertretungstätigkeiten von solchem Umfang sind, dass sie unmittelbar das Volumen der Verkäufe beeinflussen?

3. Schließt bei der Auslegung von Art. 44 Satz 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und Art. 11 der Verordnung Nr. 282/2011 des Rates die Möglichkeit für einen Steuerpflichtigen, sofort und dauerhaft Zugang zur technischen und personellen Ausstattung eines anderen, von ihm kontrollierten verbundenen Steuerpflichtigen zu erlangen, die Möglichkeit aus, dass letzteres verbundenes Unternehmen als Erbringer von Dienstleistungen für die so errichtete feste Niederlassung angesehen werden kann?

Angeführte Vorschriften des Unionsrechts

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Art. 44 Satz 2

Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Art. 10 und 11

Angeführte nationale Vorschriften

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch) in der bis zum 31. Dezember 2015 geltenden Fassung, Art. 133 Abs. 2, wonach „[a]ls Ort der einem Steuerpflichtigen als solchem geleisteten Dienstleistungen ... der Ort [gilt], an dem der Steuerpflichtige, dem gegenüber die Dienstleistungen erbracht werden, 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 des Steuerpflichtigen, dem gegenüber die Dienstleistungen erbracht werden. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers“, und Art. 125¹ Abs. 2 Buchst. b, wonach „ein Steuerpflichtiger, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit außerhalb Rumäniens hat, ... als in Rumänien ansässig [gilt], wenn er eine feste Niederlassung in Rumänien hat, d. h. in Rumänien über eine ausreichende technische und personelle Ausstattung verfügt, um regelmäßig steuerbare Lieferungen von Gegenständen vorzunehmen und/oder Dienstleistungen zu erbringen“.

Seit dem 1. Januar 2016 finden sich diese Bestimmungen wortgleich in Art. 278 Abs. 2 bzw. Art. 266 Abs. 2 der Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 227/2015 über das Steuergesetzbuch).

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die Streithelferin, die Berlin Chemie AG, ist eine Gesellschaft mit Sitz in Deutschland, die seit 1996 in Rumänien kontinuierlich Arzneimittel vertreibt. Sie verfügt über einen Steuervertreter in Rumänien und ist in Rumänien für Mehrwertsteuerzwecke und als Steuerpflichtige bezüglich der Claw-Back-Steuer registriert. Für die von der Streithelferin vertriebenen Erzeugnisse wurden Genehmigungen für das Inverkehrbringen in Rumänien erteilt.
- 2 Im Jahr 2007 schloss die Streithelferin mit der rumänischen Gesellschaft Fildas Trading SRL einen Vertrag über die Lagerung ihrer Erzeugnisse, wonach die Berlin Chemie AG der Fildas Trading SRL einen Warenvorrat gemäß dem laufenden Preisverzeichnis zur Verfügung stellt, um sicherzustellen, dass diese Waren in Rumänien kontinuierlich verfügbar sind. Die Fildas Trading SRL verpflichtete sich, die entsprechenden Erzeugnisse der Streithelferin ordnungsgemäß und getrennt von den Waren anderer Unternehmen zu lagern, ein

genaues buchhalterisches Verzeichnis mit Wiedergabe der Ein- und Ausgänge sowie ein Verzeichnis der Erzeugnisse nach deren Haltbarkeitsdatum zu führen, die Nachprüfung durch die Streithelferin zu ermöglichen und die Waren an kaufende Dritte abzugeben, wobei sie auch in eigenem Namen Waren aus dem Lager zum Weiterverkauf entnehmen darf.

- 3 Im Jahr 2011 wurde die Klägerin, die Berlin Chemie A. Menarini SRL, mit Sitz in Bukarest gegründet, deren einziger Gesellschafter die Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH mit Sitz in Deutschland ist, die wiederum zu 95 % im Eigentum der Streithelferin Berlin Chemie AG steht. Gemäß dem Gründungsakt besteht der Haupttätigkeitsbereich der rumänischen Gesellschaft in der Managementberatung, wobei die Haupttätigkeit der Gesellschaft die Beratung im Bereich der Öffentlichkeitsarbeit und Kommunikation ist und die Gesellschaft außerdem Nebentätigkeiten wie z. B. den Großhandel mit Arzneimitteln, Unternehmens- und Managementberatung, Werbeagenturtätigkeiten, Markt- und Meinungsforschung ausüben kann.
- 4 Am 1. Juni 2011 schlossen die Streithelferin und die Klägerin einen „Vertrag über Marketing, Werbung und Regulierungsdienstleistungen“ nach deutschem Recht, mit dem sich die rumänische Gesellschaft zu allen Marketingtätigkeiten verpflichtete, die erforderlich sind, um die Erzeugnisse der Streithelferin in Rumänien aktiv zu bewerben, und dessen Zweck darin besteht, die Nachfrage nach diesen Erzeugnissen in Rumänien entsprechend den von der Streithelferin aufgestellten und entwickelten Strategien und Budgets zu erweitern sowie eine qualifizierte juristische Dienstleistung zur Lösung von Problemen mit der Werbung, der Information und der Absatzförderung auf Rechnung der und für die Streithelferin einzurichten und aufrechtzuerhalten sowie kontinuierlich und dauerhaft die Haftung vor Ort für die Einhaltung sämtlicher Rechtsvorschriften des Landes und interner Verfahren der Streithelferin zu übernehmen, die die Bewerbung, Absatzförderung und sonstigen konnexen Probleme und Fälle regeln.
- 5 Außerdem verpflichtete sich die Klägerin, sämtliche Regulierungsmaßnahmen zu ergreifen, die erforderlich sind, um die Genehmigungen zu gewährleisten, die für den Vertrieb der Erzeugnisse in Rumänien erforderlich sind, einschließlich der Vermittlung sämtlicher Registrierungen, Zertifikate und sonstigen behördlichen Genehmigungen, der Überwachung von Fällen des unlauteren Wettbewerbs, von Patentverletzungen, sonstiger Ereignisse mit negativer Auswirkung auf die Tätigkeiten, der Unterstützung klinischer Studien und anderer Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten.
- 6 Aufgrund dieses Vertrags verpflichtete sich die Klägerin außerdem, eine entsprechende Lieferung von medizinischer Literatur und Werbematerial wie von der Streithelferin genehmigt zur Verwendung durch Arzneimittelvertreter bei der Absatzförderung der Waren zu gewährleisten, und die Streithelferin verpflichtete sich, der Klägerin kostenlose Warenproben im Zusammenhang mit der Werbung der Klägerin für die Waren zur Verfügung zu stellen, wobei die Klägerin

anschließend die medizinischen Fachkräfte mit diesen Warenproben im Namen der Streithelferin versorgen sollte.

- 7 Der Vertrag sah außerdem das Recht der Streithelferin, der Berlin Chemie AG, vor, die Aufzeichnungen und Räumlichkeiten der rumänischen Gesellschaft zu überprüfen.
- 8 Für die von der rumänischen Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen wurde eine monatliche Vergütung gezahlt, die auf der Grundlage der Summe aller von ihr tatsächlich getragenen Kosten zuzüglich eines Zuschlags von 7,5 % pro Kalenderjahr berechnet wurde.
- 9 Seit dem 14. März 2013 erfolgen die Zahlungen und Geschäfte zwischen der Klägerin und der Streithelferin auf der Grundlage eines „Nullsaldo-Vertrags“, bei dem es sich um einen Liquiditätsmanagement-/Effective-cross-border-cash-pooling-Vertrag handelt, wobei das Hauptkonto der Streithelferin gehört und die Uni Credit Bank AG (Deutschland) die Hauptbank ist. Das Konto der Klägerin ist teilnehmendes Konto und die Bank, bei der es eröffnet ist, die UniCredit Țiriac Bank (Rumänien), ist teilnehmende Bank.
- 10 Konkret erfolgte die Bezahlung der von der Klägerin an die Streithelferin erbrachten Dienstleistungen durch den Abschluss von Vereinbarungen über die Verrechnung der von der Klägerin an die deutsche Gesellschaft ausgestellten Dienstleistungsrechnungen mit dem verzinslichen Darlehen, das die Klägerin der rumänischen Gesellschaft gewährt hat, da die Rechnungen und das Darlehen den gleichen Wert haben. Ein Exemplar der Verrechnungsvereinbarung wurde der Banca Națională a României (Nationalbank von Rumänien) übersandt.
- 11 Nach Angaben des Oficiul Național al Registrului Comerțului (Nationales Handelsregisteramt) hatte die Klägerin im Jahr 2016 durchschnittlich 201 Beschäftigte, darunter 151 Verkaufsvertreter (Sales Representatives).
- 12 Die Klägerin erbrachte der Streithelferin die im Vertrag genannten Marketing-, Regulierungs- und Werbedienstleistungen, wobei sie der Ansicht war, dass diese Dienstleistungen nicht in Rumänien, sondern in Deutschland steuerbar seien und daher Rechnungen mit null Mehrwertsteuer ausstellte.
- 13 Da die Beklagte der Ansicht war, dass die Streithelferin, die Berlin Chemie AG, in Rumänien über eine ausreichende technische und personelle Ausstattung verfüge, um eine feste Niederlassung in Rumänien am Bukarester Sitz der Klägerin zu haben, stellte sie fest, dass die von der Klägerin gegenüber der Streithelferin im Zeitraum vom 1. Februar 2014 bis zum 31. Dezember 2016 erbrachten Dienstleistungen des Marketing, der Absatzförderung und der Genehmigung bezüglich der Waren in Rumänien steuerbar seien, berechnete eine zusätzliche Steuerbemessungsgrundlage von 183 763 182 RON und erließ den Bescheid vom 29. November 2017, mit dem sie zusätzliche Zahlungspflichten zu Lasten der Klägerin, nämlich Mehrwertsteuer, Zinsen und Säumniszuschläge festsetzte.

- 14 Die Klägerin hat beim vorlegenden Gericht, der Curtea de Apel București (Berufungsgericht Bukarest), eine verwaltungsgerichtliche Klage erhoben und beantragt, den genannten Steuerbescheid aufzuheben und die auf seiner Grundlage bereits entrichteten Beträge zu erstatten. Die Berlin Chemie AG hat einen Streithilfeantrag zur Unterstützung der Klägerin eingereicht und macht geltend, dass der in Rede stehende Steuerbescheid unmittelbar die steuerliche Behandlung der Geschäfte zwischen ihr und der Klägerin berühre, soweit darin festgestellt werde, dass sie eine feste Niederlassung in Rumänien habe. Das vorliegende Gericht hat diesem Antrag stattgegeben.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 15 Nach Ansicht der Beklagten sind die Voraussetzungen des Art. 125¹ Abs. 2 Buchst. b des Gesetzes Nr. 571/2003 bzw. des Art. 266 Abs. 2 des Gesetzes Nr. 227/2015 in Verbindung mit den Bestimmungen der Verordnung Nr. 282/2011 erfüllt, so dass die Streithelferin in Rumänien über eine ausreichende technische und personelle Ausstattung verfüge, um eine feste Niederlassung in Rumänien am Sitz der Klägerin zu haben. Außerdem gelte nach Art. 133 Abs. 2 des Gesetzes Nr. 571/2003 bzw. Art. 278 Abs. 2 des Gesetzes Nr. 227/2015 als Ort der Dienstleistung der Ort, an dem sich die feste Niederlassung der Person befinde, der gegenüber die Dienstleistungen erbracht würden, also Rumänien.
- 16 Die Beklagte gelangt zu diesem Ergebnis, indem sie sich auf mehrere Umstände stützt, darunter die Tatsache, dass die Streithelferin einziger Kunde der Klägerin sei. Außerdem ergebe sich aus dem Umstand, dass sich die Klägerin mit dem Vertrag von 2011 verpflichtet habe, gegenüber der deutschen Gesellschaft Marketingdienstleistungen zu erbringen, und aus der Tatsache, dass die Klägerin nach ihrem Organigramm 151 Verkaufsvertreter beschäftige, dass die Tätigkeiten, die die Mitarbeiter der Klägerin überwiegend ausübten, bezweckten, die Bestellungen der von der Streithelferin, der Berlin Chemie AG, vertriebenen Arzneimittel zu erhöhen/erhalten.
- 17 Die deutsche Gesellschaft habe Zugang zu einer technischen Ausstattung in Rumänien, konkret zur technischen Ausstattung der Klägerin (Computer, Betriebssysteme, Kraftfahrzeuge), die durch von der deutschen Gesellschaft stammende Geldbeträge erworben worden sei. Die Klägerin hingegen macht geltend, diese Ausstattung gehöre ihr, unabhängig davon, dass sie mit Geldbeträgen erworben worden sei, die bei der deutschen Gesellschaft aufgenommen worden seien und für die sie Zinsen zahle.
- 18 Die beklagte Steuerbehörde stellte fest, dass die von den Mitarbeitern der Klägerin ausgeübte Tätigkeit auch die Übernahme und Übermittlung der Bestellungen der Arzneimittelgroßhändler in Rumänien an die Streithelferin sowie die Vorbereitung der Rechnungen und deren Übermittlung von der Streithelferin an deren Kunden umfasse, wobei die Mitarbeiter der Klägerin auch die Verbindung zur Gesellschaft

Fildas, die die von der Streithelferin, der deutschen Gesellschaft, vertriebenen Produkte lagerte, aufrechterhalten hätten. Die Klägerin macht geltend, dass die Entscheidung über die Lieferung der pharmazeutischen Erzeugnisse von der deutschen Gesellschaft getroffen werde, und trägt vor, die von ihr ausgeübten Tätigkeiten seien lediglich unterstützende und administrative Tätigkeiten, mit denen die Kommunikation und die Überschreitung der Sprachbarrieren erleichtert werden sollten, und ihre Angestellten hätten nicht die Befugnis, die deutsche Gesellschaft zu verpflichten. Außerdem handele es sich beim Empfang der Bestellungen, die die Händler an die Streithelferin richteten, und der Rechnungen, die die Streithelferin an die Händler stelle, um eine Sekretariats-/Buchhaltungstätigkeit, die für die Errichtung einer festen Niederlassung unerheblich seien, und die Verwendung einer Postanschrift reiche für die Errichtung einer festen Niederlassung nicht aus.

- 19 Weitere Umstände, die die Beklagte für die Errichtung einer festen Niederlassung für relevant hielt, bestanden darin, dass die Klägerin der Streithelferin Regulierungsdienstleistungen in Bezug auf die von der Streithelferin auf dem Markt in Rumänien verkauften pharmazeutischen Erzeugnisse erbracht hatte und dass ein Mitarbeiter der Klägerin von der Streithelferin dazu bestimmt worden sei, sich mit Fragen der Pharmakovigilanz zu befassen. Auch diese Umstände werden von der Klägerin nicht als ausreichend für die Errichtung einer festen Niederlassung angesehen, da der erste Umstand von jedem anderen Unternehmen erfüllt werden könne.
- 20 Die Beklagte stellte außerdem fest, dass die Teams für die Bestandsaufnahme der von der Streithelferin vertriebenen Waren, die sich in den Lagern der Gesellschaft Fildas befunden hätten, aus Mitarbeitern der Klägerin bestanden hätten. Letztere weist jedoch darauf hin, dass ihre Mitarbeiter lediglich eine administrative Tätigkeit ausgeübt hätten, die darin bestanden habe, die Kommunikation zu erleichtern, da die Mitarbeiter der Gesellschaft Fildas der betreffenden Lager der englischen Sprache nicht mächtig gewesen seien, und dass die Bestandsaufnahme in Anwesenheit eines Angestellten der Streithelferin erfolgt sei, der sich speziell zu diesem Zweck von Deutschland nach Rumänien begeben habe.
- 21 Die Beklagte wies außerdem darauf hin, dass die Klägerin Entscheidungen zur Vernichtung von Arzneimitteln getroffen habe, während diese angibt, nur eigene Muster vernichtet zu haben, nicht aber Waren der Streithelferin, die in Rumänien gelagert worden seien.
- 22 Außerdem hat sich die Klägerin nach Angaben der Beklagten vertraglich zu Werbe- und Merchandisingdienstleistungen verpflichtet, um den Absatz der von der Streithelferin auf dem rumänischen Markt vertriebenen Waren zu fördern, und habe Veranstaltungen zur Förderung des Absatzes der pharmazeutischen Erzeugnisse der Streithelferin organisiert und daran teilgenommen, in deren Rahmen sie Fachleuten des Gesundheitsbereichs Muster dieser Waren angeboten habe. Die Klägerin sei eine örtliche Vertreterin der Inhaber von Genehmigungen

für das Inverkehrbringen der von der Streithelferin, der Berlin Chemie AG, in Rumänien vertriebenen Waren.

- 23 Die Steuerbehörde stellte ferner fest, dass die steuerliche Buchführung der Klägerin von den Kostenzentren der 25 von der Streithelferin in Rumänien vertriebenen Waren unter Übertragung derselben in die Konten organisiert worden seien, und dass die Klägerin aktives Mitglied der Asociația Română a Producătorilor Internaționali de Medicamente (Rumänische Vereinigung der internationalen Arzneimittelhersteller) sei, obwohl sie in Rumänien keine Arzneimittel herstelle oder vertreibe. Auch diese Umstände werden von der Klägerin nicht als erheblich angesehen, die zum einen die Organisation ihrer steuerlichen Buchführung mit dem Vorhandensein von Absatzförderungsbudgets für jedes der Erzeugnisse und mit der Beachtung internationaler Rechnungslegungsstandards rechtfertigt und zum anderen darauf hinweist, dass die Durchführung jedweder Tätigkeit im pharmazeutischen Bereich für eine Mitgliedschaft in dieser Vereinigung genüge.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 24 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass die Entscheidung in dieser Sache von der Auslegung von Art. 44 Satz 2 der Richtlinie 2006/112 und Art. 11 der Verordnung Nr. 282/2011 abhängt, da es den Ort der Besteuerung der von der Klägerin gegenüber der Streithelferin erbrachten Marketing-, Werbe- und Regulierungsdienstleistungen zu bestimmen und zu prüfen hat, ob die streithelfende deutsche Gesellschaft eine feste Niederlassung in Rumänien hat.
- 25 Was die einschlägigen nationalen Vorschriften anbelangt, nach denen das Bestehen einer festen Niederlassung in Rumänien vom Verfügen in diesem Land über eine ausreichende technische und personelle Ausstattung für die regelmäßige steuerbare Lieferung von Gegenständen und/oder Erbringung von Dienstleistungen abhängt, führt das vorlegende Gericht aus, dass diese Vorschriften einen Wortlaut habe, der von dem des Art. 11 der Verordnung Nr. 282/2011 relativ verschieden sei, wonach als „feste Niederlassung“ jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nach Art. 10 dieser Verordnung gilt, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden.
- 26 Das vorlegende Gericht führt eine Reihe von Urteilen des Gerichtshofs an, nämlich Welmory (C-605/12), Commissioners of Customs and Excise/DFDS (C-260/95), Daimler und Widex (C-318/11 und C-319/11), TGE Gas Engineering (C-16/17), ARO Lease/Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam (C-190/95), RAL (Channel Islands) u. a. (C-452/03), WebMindLicenses (C-419/14), Faaborg-Gelting Linien/Finanzamt Flensburg (C-231/94), Berkholz/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (C-168/84), E.ON

Global Commodities (C-323/12), Planzer Luxembourg (C-73/06) und FCE Bank (C-210/04), die jedoch andere rechtliche und tatsächliche Situationen betreffen als die des vorliegenden Falles, was bei ihm Zweifeln hinsichtlich der Auslegung hervorruft, die Art. 44 Satz 2 der Richtlinie 2006/112 und Art. 11 der Verordnung Nr. 282/2011 beizumessen ist.

- 27 Außerdem scheint die bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht auch die Bedeutung von Marketingdienstleistungen für die Errichtung einer festen Niederlassung in einem Zusammenhang zu behandeln, in dem solche Marketingdienstleistungen die Ausübung komplexer Tätigkeiten voraussetzen und einen recht engen Zusammenhang mit der Tätigkeit des Verkaufs von Waren aufweisen und geeignet sind, die Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit zu beeinflussen.
- 28 Hinsichtlich der ersten Frage weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass die Steuerbehörde zwar feststellte, dass die Streithelferin, die Berlin Chemie AG, über eine feste Niederlassung in Rumänien verfüge, und dabei die personellen und technischen Ausstattung berücksichtigte, die der Klägerin – eine Gesellschaft rumänischen Rechts, die von der Streithelferin kontrolliert werde und mit der die Streithelferin einen Vertrag geschlossen habe, aus dem ihr ausschließlich Marketing-, Werbe- und Regulierungsdienstleistungen erbracht würden, die mit ihrer langandauernden und ständigen wirtschaftlichen Tätigkeit in Rumänien eng verbunden seien – zur Verfügung stünden, diese personelle und technische Ausstattung aber zumindest formal dem rumänischen Unternehmen gehören, das gerade dazu gegründet wurde, um die betreffenden Dienstleistungen zu erbringen.
- 29 Da die Klägerin keine anderen Kunden mehr hat, scheint die Streithelferin außerdem unmittelbar und dauerhaft Zugang zu ihrer Ausstattung zu haben.
- 30 In diesem Zusammenhang fragt sich das vorlegende Gericht, ob die dargelegte Situation die Annahme zulässt, dass die Streithelferin eine feste Niederlassung in Rumänien hat, oder ob es erforderlich ist, dass ihr die fragliche personelle und technische Ausstattung unmittelbar gehören. Wenn eine Person die Besteuerung von Dienstleistungen allein dadurch von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlagern könnte, dass sie ihren personellen und technischen Bedarf über verschiedene Verträge, die sie mit Gesellschaften geschlossen hat, die gerade zu dem Zweck gegründet wurden, solche Dienstleistungen zu erbringen, die für die Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit im zweiten Mitgliedstaat erforderlich sind, könnte dies zu Missbrauch einladen.
- 31 Da die Klägerin keine Tochtergesellschaft der deutschen Gesellschaft ist, unterscheidet sich die Situation in der vorliegenden Rechtssache von der, die dem Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Commissioners of Customs and Excise/DFDS (C-260/95) zugrunde lag, in dem es um die besondere Situation von Reiseveranstaltern ging.

- 32 Die Situation unterscheidet sich auch von der, die dem Urteil Welmory (C-605/12) zugrunde lag, in dem die Gesellschaften unabhängig waren, während in der vorliegenden Rechtssache die Streithelferin die Klägerin kontrolliert und ausschließlich über deren Ausstattung verfügt.
- 33 Bezüglich der zweiten Frage und zum Vorbringen der Klägerin, wonach die Dienstleistungen im Hinblick auf Art. 44 Satz 2 der Richtlinie 2006/112 und Art. 11 der Verordnung Nr. 282/2011 lediglich administrativ und unterstützend seien und keine Relevanz hätten weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass sich der in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehende Sachverhalt von dem unterscheidet, der den Urteilen des Gerichtshofs in den Rechtssachen ARO Lease/Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam (C-190/95), Berkholz/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (C-168/84), Welmory (C-605/12), und Planzer Luxembourg (C-73/06) zugrunde lag.
- 34 Das vorlegende Gericht hat Zweifel, ob die von der Klägerin erbrachten Marketingdienstleistungen, die nicht mit den Werbedienstleistungen verwechselt werden dürfen, als bloße administrative und unterstützende Tätigkeiten angesehen werden können, da diese Dienstleistungen offenbar in einem inneren Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit der deutschen Gesellschaft in Rumänien stehen, nämlich dem Verkauf von pharmazeutischen Erzeugnissen, und die Lieferung dieser Erzeugnisse nach Rumänien unmittelbar beeinflussen.
- 35 Auch wenn die Mitarbeiter der Klägerin nicht selbst die Entscheidung im eigentlich Sinne über den Verkauf der pharmazeutischen Erzeugnisse der Streithelferin im rumänischen Hoheitsgebiet treffen, umfasst das Organigramm der Klägerin doch 150 „Sales Representatives“ (Verkaufsagenten) und einen „Sales Manager“, was zeigt, dass ihre Tätigkeit in engem Zusammenhang mit der Beschaffung von Bestellungen für die Produkte der Streithelferin steht. Die Mitarbeiter der Klägerin sind auch an der Übermittlung der Bestellungen der Kunden an die Streithelferin beteiligt, so dass ihre Tätigkeit dem Verkauf pharmazeutischer Erzeugnisse gewidmet ist.
- 36 Hinsichtlich der dritten Frage führt das vorlegende Gericht aus, dass die Verteidigung der Klägerin auf dem Argument beruht, dass sie und die Streithelferin verschiedene juristische Personen seien, die aus wirtschaftlicher Sicht keine Einheit bildeten, und dass die Umstände, auf die sich die Beklagte gestützt habe, um nachzuweisen, dass die Streithelferin eine feste Niederlassung in Rumänien habe, unerheblich seien.
- 37 Obwohl die Klägerin nicht als Tochtergesellschaft oder Zweigniederlassung der deutschen Gesellschaft gegründet wurde, hegt das vorlegende Gericht – angesichts der von der Streithelferin ausgeübten Kontrolle hinsichtlich des Gesellschaftskapitals, des Zusammenhangs zwischen der Tätigkeit der Klägerin und der Tätigkeit des Verkaufs der Erzeugnisse der Streithelferin, der Ausschließlichkeit der von der Klägerin erbrachten Dienstleistungen und des Rechts der Streithelferin, die Bücher und Räumlichkeiten der Klägerin zu

überprüfen – jedoch Zweifel hinsichtlich der Möglichkeit, anzunehmen, dass diese beiden Gesellschaften eine einzige juristische Person darstellen.

- 38 Die Situation in der vorliegenden Rechtssache unterscheidet sich von der, die den oben genannten Urteilen des Gerichtshofs zugrunde lag, da die Klägerin keine Tochtergesellschaft oder Zweigniederlassung der Streithelferin ist, von dieser aber auch nicht unabhängig ist.
- 39 Das vorliegende Gericht hat daher Zweifel, ob eine juristische Person gleichzeitig die feste Niederlassung einer anderen juristischen Person und den Dienstleistungserbringer für die so errichtete feste Niederlassung vertreten kann.

ARBEITSDOKUMENT