

Rechtssache C-696/22

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

Eingangsdatum:

8. November 2022

Vorlegendes Gericht:

Curtea de Apel Cluj (Rumänien)

Datum der Vorlageentscheidung:

15. Juli 2021

Klägerin:

C SPRL

Beklagte:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Verwaltungsrechtliche Klage der Klägerin, der C SPRL, gegen die Beklagten, die Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Kreisverwaltung für öffentliche Finanzen Cluj, Rumänien; im Folgenden: AJFP) und die Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Cluj-Napoca; im Folgenden: DGRFP), mit der die teilweise Aufhebung des von der AJFP erlassenen Mehrwertsteuerbescheids und der Entscheidung der DGRFP über den Einspruch gegen diesen Steuerbescheid begehrt wird

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Die Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj, Rumänien) ersucht nach Art. 267 AEUV um Auslegung der Art. 63, 64 und 66 der Richtlinie 2006/112/EG sowie des Grundsatzes der Wahrung der Verteidigungsrechte.

Vorlagefragen

1. Stehen die Art. 63, 64 und 66 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem einer steuerbehördlichen Verwaltungspraxis wie der im vorliegenden Fall in Rede stehenden entgegen, einem Steuerpflichtigen – hier einer Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Haftung (SPRL) in Form eines Zusammenschlusses von Insolvenzverwaltern zur Berufsausübung – zusätzliche Zahlungsverpflichtungen aufzuerlegen und für den Steuertatbestand sowie den Steueranspruch auf den Zeitpunkt abzustellen, zu dem die Dienstleistungen im Rahmen von Insolvenzverfahren erbracht wurden, wenn die Vergütung des Insolvenzverwalters vom Insolvenzgericht oder von der Gläubigerversammlung festgesetzt wurde, und sich hieraus eine Verpflichtung des Steuerpflichtigen ableitet, Rechnungen spätestens am 15. Tag des Folgemonats nach Eintritt des mehrwertsteuerpflichtigen Tatbestands auszustellen?
2. Stehen die Art. 63, 64 und 66 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem einer steuerbehördlichen Verwaltungspraxis wie der im vorliegenden Fall in Rede stehenden entgegen, einem Steuerpflichtigen – hier einer Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Haftung (SPRL) in Form eines Zusammenschlusses von Insolvenzverwaltern zur Berufsausübung – zusätzliche Zahlungsverpflichtungen aufzuerlegen, weil der Steuerpflichtige erst zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Zahlungen für die im Rahmen von Insolvenzverfahren erbrachten Dienstleistungen Rechnungen ausgestellt und die Mehrwertsteuer eingezogen hat, auch wenn die Gläubigerversammlung beschlossen hat, dass die Zahlung der Vergütung des Insolvenzverwalters von verfügbaren Mitteln auf den Konten der Schuldner abhängt?
3. Genügt es für die Gewährung des Rechts auf Vorsteuerabzug im Fall einer Marken-Kooperationsvereinbarung (Co-Branding) zwischen einer Anwaltskanzlei und dem Steuerpflichtigen, dass der Steuerpflichtige für den Nachweis eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den vorgelagerten Erwerben des Steuerpflichtigen und den Ausgangsumsätzen eine auf den Abschluss der Vereinbarung folgende Steigerung des Umsatzes bzw. des Werts der steuerpflichtigen Vorgänge ohne weitere Belege nachweist? Wenn ja, welche Kriterien sind zu berücksichtigen, um den konkreten Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug festzulegen?
4. Ist der allgemeine unionsrechtliche Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte dahin auszulegen, dass, wenn im Rahmen von nationalen Verwaltungsverfahren zur Entscheidung über einen Einspruch gegen einen Steuerbescheid, mit dem zusätzlich zu zahlende Mehrwertsteuer festgesetzt wurde, gegenüber den Sach- und Rechtsgründen im dem Steuerbescheid zugrunde liegenden Steuerprüfungsbericht neue Sach- und Rechtsgründe berücksichtigt worden sind und dem Steuerpflichtigen bis zur Entscheidung des Gerichts der Hauptsache durch Aussetzung des Forderungstitels einstweiliger Rechtsschutz gewährt worden ist, das erkennende Gericht ohne Prüfung, ob das Verfahren ohne

diese Regelwidrigkeit zu einem anderen Ergebnis hätte führen können, davon ausgehen kann, dass dieser Grundsatz nicht verletzt worden ist?

Angeführte unionsrechtliche Vorschriften und zitierte Rechtsprechung

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) und nachfolgende Änderungen (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie), Art. 63, 64, 66 und 168;

Urteil vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, Rn. 59);

Urteil vom 21. Februar 2006, BUPA Hospitals und Goldsbrough Developments (C-419/02, Rn. 45);

Urteil vom 18. Juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12);

Urteil vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 und C-130/13, Rn. 73, 78 und 79);

Urteil vom 3. September 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, Rn. 35);

Urteil vom 9. November 2017, Ispas (C-298/16, Rn. 37);

Urteil vom 29. November 2018, baumgarten sports & more, C-548/17, Rn. 28);

Urteil vom 4. Juni 2020, C.F. (Steuerprüfung) (C-430/19, Rn. 35 und 36);

Urteil vom 25. November 2021, Amper Metal (C-334/20).

Angeführte nationale Vorschriften

Legea nr. 571/2003 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571 vom 22. Dezember 2003 über das Steuergesetzbuch), veröffentlicht im *Monitorul Oficial al României* Nr. 927 vom 23. Dezember 2003 mit nachfolgenden Änderungen und Ergänzungen, in der für den Sachverhalt maßgeblichen Fassung (im Folgenden: Steuergesetzbuch von 2003), Titel über die Mehrwertsteuer:

Art. 126, wonach Vorgänge in Form der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen bzw. der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen gleichgestellte Vorgänge mit entgeltlichem Charakter in Rumänien steuerpflichtige Umsätze darstellen;

Art. 134 Abs. 1, wonach der Steuertatbestand das Ereignis ist, durch das die gesetzlichen Bedingungen für den Steueranspruch erfüllt werden, und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt entsteht, von dem an die Steuerbehörde

berechtigt ist, die Entrichtung der Steuer zu verlangen; Art. 134 Abs. 3, wonach die Fälligkeit des Steueranspruchs zu dem Zeitpunkt eintritt, zu dem eine Person verpflichtet ist, die Steuer an die Staatskasse zu entrichten; ab diesem Zeitpunkt werden auch Verzugszinsen wegen der unterlassenen Entrichtung der Steuer geschuldet.

Art. 134¹, wonach der Steuertatbestand für Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistungen erfüllt ist, und bei kontinuierlicher Erbringung von Dienstleistungen, wie der Lieferung von Erdgas, Wasser, Telefon, Strom und anderen ähnlichen Dienstleistungen, die Dienstleistung zu den im Vertrag für die Vergütung der erbrachten Dienstleistungen festgelegten Zeitpunkten oder zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung als erbracht gilt.

Art. 134², wonach bei der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt entsteht, zu dem der Steuertatbestand erfüllt ist. Ausnahmsweise entsteht der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung vor dem Zeitpunkt der Erfüllung des Steuertatbestands und zum Zeitpunkt der Vereinnahmung von Anzahlungen, die vor dem Zeitpunkt der Erfüllung des Steuertatbestands geleistet wurden.

Art. 145, wonach einem Steuerpflichtigen für Erwerbe das Recht auf Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn diese zumindest auch für steuerpflichtige Umsätze genutzt werden sollen.

Art. 155 über die Rechnungsstellung, der in Abs. 1 für den Zeitraum 2010 bis 2012 und in Abs. 15 ab dem Jahr 2013 vorsieht, dass der Steuerpflichtige, der eine Dienstleistung erbringt, die keine Dienstleistung ohne Recht auf Vorsteuerabzug ist, dem Empfänger der Dienstleistung, sofern die Rechnung nicht bereits ausgestellt wurde, spätestens am 15. Tag des Folgemonats nach dem Eintritt des Steuertatbestands eine Rechnung auszustellen hat. Ferner hat der Steuerpflichtige, sofern die Rechnung nicht bereits ausgestellt wurde, dem Empfänger der Dienstleistung spätestens am 15. Tag des Folgemonats nach der Vereinnahmung von Anzahlungen eine Rechnung über den Betrag der erhaltenen Anzahlungen auszustellen.

Ordonanța Guvernului nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală al României (Regierungsverordnung Nr. 92 vom 24. Dezember 2003 über die rumänische Steuerverfahrensordnung), veröffentlicht im *Monitorul Oficial al României* Nr. 941 vom 29. Dezember 2003 mit nachfolgenden Änderungen, nunmehr aufgehoben durch Art. 354 des Gesetzes Nr. 207/2015 (im Folgenden: Steuerverfahrensordnung von 2003)

„Artikel 213

Entscheidung über den Einspruch

(1) Die zuständige Behörde überprüft im Rahmen der Entscheidung über den Einspruch die Sach- und Rechtsgründe, die dem Steuerverwaltungsakt zugrunde

liegen. Bei der Prüfung des Einspruchs sind das Vorbringen der Parteien, die von ihnen angeführten Rechtsvorschriften und der Akteninhalt zu berücksichtigen. Der Einspruch ist innerhalb der Grenzen der Befassung zu behandeln.

...

(3) Die Entscheidung über den Einspruch darf nicht zu einer Verschlechterung der Rechtsstellung des Einspruchsführers wegen seines Rechtsbehelfs führen.“

Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (Gesetz Nr. 554/2004 über Verwaltungsstreitsachen), veröffentlicht im *Monitorul Oficial* Nr. 1154 vom 7. Dezember 2004, in der zum Zeitpunkt der Aussetzung des Steuerbescheids geltenden Fassung:

„Artikel 14

Aussetzung der Vollstreckung des Rechtsakts

(1) Die in ihren Rechten verletzte Partei kann, nach Anrufung der Behörde, die den Rechtsakt erlassen hat, oder der ihr übergeordneten Behörde gemäß Artikel 7, in hinreichend begründeten Fällen und zur Abwendung einer drohenden Schädigung beim zuständigen Gericht die Aussetzung der Vollstreckung eines einseitigen Verwaltungsakts bis zur Entscheidung des Gerichts in der Hauptsache beantragen. Die Aussetzung endet automatisch und ohne jede Formalität, sofern die in ihren Rechten verletzte Partei nicht innerhalb von 60 Tagen Klage auf Aufhebung des Rechtsakts erhebt.

...

(7) Die Aussetzung der Vollstreckung des Verwaltungsakts bewirkt, dass jede Form der Vollstreckung bis zum Ablauf der Aussetzungsfrist eingestellt wird.“

Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (Gesetz Nr. 85/2006 über das Insolvenzverfahren), veröffentlicht im *Monitorul Oficial* Nr. 359 vom 21. April 2006, nunmehr aufgehoben durch Art. 344 des Gesetzes Nr. 85/2014:

„Artikel 4

(1) Alle Kosten im Zusammenhang mit dem durch dieses Gesetz geschaffenen Verfahren, einschließlich der Kosten für die Zustellung, Ladung und Übermittlung von Verfahrensunterlagen durch den gerichtlich bestellten Verwalter bzw. Liquidator, gehen zu Lasten des Schuldnervermögens.

...

(4) Sofern auf dem Konto des Schuldners keine verfügbaren Mittel vorhanden sind, ist auf den Liquidationsfonds zurückzugreifen; die Zahlungen erfolgen gemäß den Bestimmungen von Artikel 37 Absatz 4 der *Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență*

(Dringlichkeitsverordnung Nr. 86/2006 der Regierung über die Organisation der Insolvenzverwaltertätigkeit), genehmigt mit Änderungen und Ergänzungen durch das Gesetz Nr. 254/2007, auf der Grundlage eines Haushaltsvoranschlags ...

Artikel 11

(1) Die wichtigsten Zuständigkeiten des Insolvenzgerichts nach diesem Gesetz sind:

...

c) mit der Entscheidung über die Eröffnung des Verfahrens die mit Gründen versehene Bestellung eines vorläufigen gerichtlich bestellten Verwalters oder gegebenenfalls Liquidators aus dem Kreis der geeigneten Insolvenzverwalter, die zu diesem Zweck ein Angebot ihrer Dienstleistungen zu den Akten gegeben haben, der das Verfahren bis zu seiner Bestätigung bzw. bis zu seiner Ersetzung durch die Gläubigerversammlung oder durch einen Gläubiger, der mindestens 50 % des Werts der Forderungen hält, verwaltet, sowie die Festsetzung seiner Vergütung nach den im Gesetz über die Organisation der Insolvenzverwaltertätigkeit festgelegten Kriterien und seiner Aufgaben für diesen Zeitraum ...

d) die Bestätigung des Verwalters oder Liquidators, der von der Gläubigerversammlung oder von einem Gläubiger, der mindestens 50 % des Werts der Forderungen hält, zur Bestellung durch das Gericht vorgeschlagen wird, und der vereinbarten Vergütung durch Beschluss ...“

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență (Dringlichkeitsverordnung Nr. 86/2006 der Regierung über die Organisation der Insolvenzverwaltertätigkeit), veröffentlicht im *Monitorul Oficial al României* Nr. 944 vom 22. November 2006:

„Artikel 38

(1) Insolvenzverwalter haben Anspruch auf Vergütung für die geleistete Tätigkeit in Form von Festvergütungen, Erfolgsvergütungen oder einer Kombination aus beidem.

...

(4) Die vorläufige Vergütung für den Überwachungszeitraum wird vom Insolvenzgericht bei der Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf der Grundlage der in Absatz 2 genannten Kriterien festgesetzt. Sie kann von der Gläubigerversammlung geändert werden, wobei die Bestimmungen des Absatzes 2 zu berücksichtigen sind.

(5) Die Zahlung der Vergütung der Insolvenzverwalter oder Liquidatoren sowie der Verfahrenskosten erfolgt aus dem gemäß Artikel 4 des Gesetzes Nr. 85/2006

in seiner geänderten und ergänzten Fassung eingerichteten Fonds, wobei für die Berechnung dieser Vergütung die von der Versammlung der ständigen Vertreter der [Nationalen Vereinigung der Insolvenzverwalter Rumäniens] festgelegten Tarife und Standardgebühren gelten.“

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die Klägerin, C, ist eine Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Haftung (SPRL) in Form eines Zusammenschlusses von Insolvenzverwaltern, die über diese Gesellschaft ihrer Tätigkeit nachgehen können oder als gerichtlich bestellte Verwalter bzw. gerichtlich bestellte Liquidatoren an Insolvenzverfahren mitwirken können, und zwar sowohl während des Überwachungszeitraums und für die Dauer des Sanierungsverfahrens (als gerichtlich bestellte Verwalter) als auch im Liquidationsverfahren (als gerichtlich bestellte Liquidatoren), sei es im allgemeinen Verfahren oder im vereinfachten Verfahren.
- 2 Mit Bescheid der AJFP vom 13. August 2015 wurde zulasten der Klägerin für den Steuerzeitraum vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Juli 2014 eine Nachforderung in Höhe von 2 937 084 RON an Mehrwertsteuer sowie in Höhe von 1 900 705 RON wegen steuerlicher Nebenpflichten, insgesamt also 4 837 789 RON, festgesetzt. In dem dem Steuerbescheid zugrunde liegenden Steuerprüfungsbericht wurde im Wesentlichen festgestellt, dass die Klägerin für bestimmte Dienstleistungen, die während des von der Steuerprüfung erfassten Zeitraums erbracht wurden, die Mehrwertsteuer erst bei der Vereinnahmung der Vergütung für die Dienstleistungen und nicht bei der tatsächlichen Erbringung der Dienstleistungen eingezogen hatte.
- 3 Die Klägerin legte gegen den Steuerbescheid vom 13. August 2015 Einspruch ein. Mit Entscheidung vom 10. Mai 2016 wies die DGRFP den Einspruch in Höhe von 2 375 480 RON an Mehrwertsteuer als unbegründet zurück; teilweise gab sie dem Einspruch statt und hob den angefochtenen Steuerbescheid in Höhe von 123 266 RON an Mehrwertsteuer auf; teilweise widerrief sie den Steuerbescheid in Höhe von 2 112 926 RON (212 221 RON an zu entrichtender Mehrwertsteuer als Hauptforderung nebst 1 457 894 RON an Verzugszinsen und 432 811 RON an Säumniszuschlägen) und wies ferner den Einspruch beschränkt auf 226 117 RON an Mehrwertsteuer als unbegründet zurück.
- 4 In der zu diesem Fall erstellten gutachterlichen Stellungnahme wird die Auffassung vertreten, es handele sich bei Dienstleistungen von Insolvenzverwaltern um kontinuierlich erbrachte Dienstleistungen, für die eine Vergütung innerhalb eines Jahres gezahlt werden könne. In der Entscheidung über den Einspruch wird festgestellt, dass C ihren Mandanten erst im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Vergütung für die ihnen erbrachten Dienstleistungen Rechnungen ausgestellt und die Mehrwertsteuer eingezogen habe, da die Vergütung unter der aufschiebenden Bedingung der Verfügbarkeit von Mitteln auf dem Konto des Schuldners genehmigt worden sei. Nach Ansicht der

Einspruchsbehörde unterscheidet das Steuergesetzbuch von 2003 in Bezug auf die aufschiebende Bedingung für die Vereinnahmung der Vergütung (der Verfügbarkeit von Mitteln auf den Konten des Schuldners) nicht zwischen dem Steuertatbestand und dem Mehrwertsteueranspruch, wobei sie präzisiert, dass der gerichtlich bestellte Verwalter bzw. Liquidator ab dem Zeitpunkt seiner Bestellung und bis zu seiner vom Insolvenzgericht angeordneten Entlastung Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Durchführung eines Insolvenz-, Sanierungs- bzw. Liquidationsverfahrens erbringe, und zwar unabhängig davon, ob auf den Konten der Schuldner verfügbare Mittel generiert würden.

- 5 In Bezug auf die im Jahr 2009 geschlossene Kooperationsvereinbarung zwischen der Partnerschaftsgesellschaft von Rechtsanwälten DDKK und der Klägerin, wonach DDKK der Klägerin im Rahmen der Marken-Kooperation (Co-Branding) (im Folgenden: Kooperationsvereinbarung) Kapital zur Verfügung stellt und das Recht gewährt, ihre Bezeichnung und ihr Logo für sämtliches Geschäfts- und Kommunikationsmaterial zu verwenden, wurde das Recht der Klägerin auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen, weil die Rechnungen für die Erbringung von Dienstleistungen nicht auf Belegen dafür beruhten, dass die Dienstleistungen den steuerpflichtigen Umsätzen der Klägerin zugutegekommen seien, wie dies Art. 145 Abs. 2 Buchst. a des Steuergesetzbuchs von 2003 verlange. Der Klägerin zufolge zielte die Vereinbarung darauf ab, sich gegenseitig in der Gewinnung von Mandanten zu fördern und zu unterstützen, um die eigene laufende Geschäftstätigkeit zu stärken sowie eine eigene Niederlassung in Bukarest zu gründen. Ferner stellt das vorlegende Gericht fest, dass es sich für die Einspruchsbehörde um eine Marketingstrategie handelt, mit der Nutzung des DDKK-Logos unterschiedliche und zusätzliche Mandanten zu gewinnen. Nach der Kooperationsvereinbarung ist die Klägerin verpflichtet, einen bestimmten Prozentsatz der Einnahmen aus ihrer Geschäftstätigkeit an DDKK abzuführen. Laut Finanzbericht stiegen die Einnahmen im Jahr 2011 um 2 556 702 RON im Vergleich zum Jahr 2010 (von 21 893 741 RON auf 24 450 443 RON).
- 6 Am 11. März 2016 hat die Klägerin beim vorlegenden Gericht eine verwaltungsrechtliche Klage in Steuersachen eingelegt, mit der sie die teilweise Aufhebung der Entscheidung der DGRFP vom 10. Mai 2016 in Bezug auf die Nrn. 1 und 3 des verfügenden Teils, die teilweise Aufhebung des Steuerbescheids der AJFP vom 13. August 2015 beschränkt auf die Nachforderung in Höhe von 4 488 406 RON an Mehrwertsteuer und wegen weiterer Kosten, die Aussetzung der Vollstreckung der Entscheidung der DGRFP vom 10. Mai 2016 in Bezug auf Nr. 3 des Tenors und die Verurteilung der Beklagten zur Tragung der Kosten beantragt.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 7 Die Parteien haben sich zum Vorabentscheidungsersuchen und zu den darin enthaltenen Fragen nicht geäußert.

- 8 In der Sache sind nach Auffassung der **Klägerin** die Erwägungen, auf die die DGRFP ihre Entscheidung über den Einspruch gegen den von der AJFP erlassenen Steuerbescheid gestützt hat, rechtswidrig und unbegründet.
- 9 Zur Methode der Vergütungsfestsetzung trägt die Klägerin vor, dass sie sogar das Protokoll der Gläubigerversammlung vorgelegt habe, in dem die Vergütung des gerichtlich bestellten Verwalters bzw. Liquidators festgesetzt worden sei. Die DGRFP habe jedoch die Auffassung vertreten, dass für bestimmte Geschäfte kein Beschluss über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bzw. des Liquidationsverfahrens eingereicht worden sei und daher nicht nachgewiesen sei, dass die Vergütung des Insolvenzverwalters nicht durch die betreffende gerichtliche Entscheidung, sondern erst später durch den Beschluss der Gläubigerversammlung festgesetzt worden sei. Indes liefere das genannte Protokoll den Nachweis über den Zeitpunkt, ab dem die Vergütung des gerichtlich bestellten Verwalters bzw. Liquidators eindeutig feststehe, gesichert und verfügbar werde. Die Forderung der Beklagten nach zusätzlichen Belegen sei daher überzogen, zumal damit der Beweis einer negativen Tatsache verlangt werde.
- 10 In Bezug auf den Steuertatbestand und den Mehrwertsteueranspruch macht die Klägerin geltend, dass die DGRFP die Steuervorschriften sowohl in Bezug auf monatlich fällige Vergütungen als auch in Bezug auf unter einer Bedingung stehende Vergütungen falsch auslege und anwende.
- 11 Was monatlich zu zahlende Vergütungen anbelange, sei anerkannt, dass der Steuertatbestand und somit der Mehrwertsteueranspruch nicht mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens und der Bestellung des Verwalters oder Liquidators eintreten könne, wenn das Insolvenzgericht nicht gleichzeitig auch die an den gerichtlich bestellten Verwalter bzw. Liquidator zu zahlende Vergütung festsetze. Ferner könne eine Forderung solange nicht in Rechnung gestellt werden, solange sie nicht feststehe. Die DGRFP vertrete jedoch die Auffassung, dass die Klägerin, sobald die Vergütung nach Genehmigung durch die Gläubigerversammlung bekannt geworden sei, verpflichtet gewesen sei, die Vergütung für den vorangegangenen bzw. den laufenden Monat in Rechnung zu stellen. Nach Ansicht der DGRFP sei die erst im Folgemonat nach der Genehmigung erfolgende Rechnungsstellung verspätet gewesen. Sei die Vergütung zudem bereits vor ihrer Genehmigung durch die Gläubigerversammlung bekannt geworden, weil sie vom Insolvenzgericht vorläufig festgesetzt worden sei, so bestehe die Verpflichtung zu Rechnungsstellung über die vorläufig festgesetzten Beträge ab dem Zeitpunkt der Eröffnung des Verfahrens, wobei im Fall einer späteren Änderung die Differenz verrechnet werde.
- 12 Der Klägerin zufolge weichen diese Gründe für die Zurückweisung des Einspruchs allerdings von den Regelungen des Steuerrechts über den Steuertatbestand, den Mehrwertsteueranspruch und die Rechnungsstellung ab, da die DGRFP ohne vorherige Entscheidung über den Zeitpunkt der Erfüllung des für den Mehrwertsteueranspruch maßgeblichen Steuertatbestands zu dem

Ergebnis gelange, dass die Klägerin die Fristen für die Rechnungsstellung und für die Entrichtung der geschuldeten Mehrwertsteuer nicht eingehalten habe.

- 13 Die Klägerin macht erstens geltend, dass der mehrwertsteuerpflichtige Tatbestand nicht an die Verpflichtung zur Rechnungsstellung innerhalb einer bestimmten Frist anknüpfe, sondern dass umgekehrt der Tatbestand ab dem Zeitpunkt erfüllt werde, anhand dessen die verbindliche Frist für die Rechnungsstellung berechnet werde (vgl. insoweit Art. 155 Abs. 15 des Steuergesetzbuchs von 2003). Zweitens seien die Fälle, in denen der Steuertatbestand als erfüllt gelte, vom Gesetzgeber in Art. 134¹ des Steuergesetzbuchs von 2003 in Abhängigkeit von den Besonderheiten der erbrachten Dienstleistung ausdrücklich geregelt worden. Bei der von der Klägerin erbrachten Dienstleistung handele es sich um eine kontinuierlich erbrachte Dienstleistung, weshalb die Regel, wonach der Steuertatbestand zu dem Zeitpunkt der Lieferung des Gegenstands bzw. der Erbringung der Dienstleistung erfüllt werde, nicht anwendbar sei, da einer der in Art. 134 Abs. 7, 8 und 12 des Steuergesetzbuchs von 2003 vorgesehenen Sonderfälle vorliege. Daher werde der fragliche Steuertatbestand entweder zu dem Zeitpunkt, zu dem (gemäß dem Beschluss der Gläubigerversammlung) die Zahlung der Vergütung vereinbart worden sei, oder zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung erfüllt.
- 14 Wenn der mehrwertsteuerpflichtige Tatbestand zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung erfüllt werde, so die Klägerin im Ergebnis, entstehe der Steueranspruch erst zu diesem Zeitpunkt; sie habe die Frist für die Entrichtung der Mehrwertsteuer daher eingehalten. Selbst wenn der Steuertatbestand an dem Zeitpunkt anknüpfen sollte, zu dem die Gläubigerversammlung die Vergütung festsetze, müsse die Rechnung bis zum 15. Tag des Folgemonats ausgestellt werden, und diese Frist sei eingehalten worden.
- 15 In ihrer Klageerwiderung macht **die beklagte DGRFP** geltend, dass nach nationalem Recht der Steuertatbestand zum Zeitpunkt der Lieferung von Gegenständen bzw. der Erbringung von Dienstleistungen erfüllt werde und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt entstehe, zu dem der Steuertatbestand erfüllt werde. Ausnahmsweise entstehe der Steueranspruch vor Erfüllung des Steuertatbestands zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung bzw. bei Vereinnahmung der Anzahlung. Daher sei der Steuerpflichtige verpflichtet, spätestens am 15. Tag des Folgemonats nach der Erfüllung des Steuertatbestands eine Rechnung für die Lieferung von Gegenständen bzw. die Erbringung von Dienstleistungen auszustellen.
- 16 In Bezug auf die unter einer Bedingung (der Verfügbarkeit von Mitteln auf dem Konto des Schuldners bei Abschluss des Verfahrens) festgesetzten Vergütungen macht die **Klägerin** geltend, dass die Beklagte dieselbe mehrwertsteuerrechtliche Regelung wie im Fall der zu bestimmten Fristen fälligen Vergütungen angewandt habe, da die Klägerin, die tatsächlich eine Dienstleistung erbringe, verpflichtet sei, Mandanten eine Rechnung auszustellen, weil das Steuergesetzbuch von 2003 in

Bezug auf Steuertatbestand und Mehrwertsteueranspruch nicht nach dem Bestehen einer Bedingung unterscheide.

- 17 Die Einspruchsbehörde habe jedoch nicht berücksichtigt, dass die Mehrwertsteuer aufgrund einer wirtschaftlichen Tätigkeit (und damit eines Rechtsverhältnisses) geschuldet werde. Ob dieses Rechtsverhältnis als Grundlage der Besteuerung wirklich bestehe, hänge indes von der Erfüllung der Bedingung ab. Daher seien zwei Fallgestaltungen denkbar, je nachdem, ob die Bedingung erfüllt sei: (i) Bei Nichterfüllung der Bedingung (im Fall des Nichtvorhandenseins von Mitteln auf dem Konto des Schuldners bei Beendigung des Verfahrens), werde angenommen, dass nie ein Rechtsverhältnis bestanden habe, so dass auch keine Rechtsgrundlage für die Erhebung der Mehrwertsteuer bestehe. Die Klägerin beruft sich insoweit auf Rn. 35 des Urteils des Gerichtshofs vom 3. September 2015, *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14). Soweit wegen Nichterfüllung der Bedingung keine Vergütung geschuldet werde, obwohl die Dienstleistung tatsächlich erbracht worden sei, bestehe auch keine Gegenleistung, da diese nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer falle; (ii) Bei Erfüllung der Bedingung (im Fall des Vorhandenseins von Mitteln auf dem Konto des Schuldners bei Beendigung des Verfahrens) ende der Schwebezustand in Bezug auf das Rechtsverhältnis, jedoch bestehe erst zu diesem Zeitpunkt ein gesicherter Anspruch auf Vergütung; die Vereinnahmung der Vergütung werde somit solange aufgeschoben, bis eine Entscheidung über die Erfüllung der Bedingung gefällt werde (Beendigung des Verfahrens). In diesem Fall komme Art. 134¹ Abs. 8 des Steuergesetzbuchs von 2003 zur Anwendung, wonach der Steuertatbestand zu den im Vertrag für die Vergütung genannten Zeitpunkten oder zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung erfüllt werde.
- 18 In den Sonderfällen, in denen die Gläubigerversammlung die Stornierung der in Rechnung gestellten Vergütung und den Verzicht auf eine künftige Vergütung genehmigt habe, sowie im Fall des Nichteintritts der Bedingung werde dem Rechtsverhältnis die Gegenleistung entzogen, mit der Folge, dass die Dienstleistung nach dem Verlust des wirtschaftlichen Charakters nicht mehr in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer falle.
- 19 In Bezug auf die von der Steuerverwaltung als nicht abzugsfähig angesehene Mehrwertsteuer macht die Klägerin geltend, dass die Einspruchsbehörde den Sachverhalt wesentlich eingehender geprüft habe als die Steuerprüfer, wobei die Einspruchsbehörde die im Steuerprüfungsbericht dargelegten und dem Steuerbescheid zugrunde liegenden Sachgründe nahezu außer Acht gelassen habe. Auf diese Weise habe die Einspruchsbehörde *de facto* die Rolle der Steuerprüfer übernommen und völlig neue Gründe für den Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug angeführt.
- 20 Außerdem stehe ein solches Vorgehen der Einspruchsbehörde im Widerspruch zu den gesetzlichen Vorschriften. Das Einspruchsverfahren gegen Steuerbescheide sei ein Verwaltungsvorverfahren, das nicht dem Grundsatz des kontradiktorischen Verfahrens unterliege, da der Steuerpflichtige nicht mehr die Möglichkeit habe,

sich zu einer etwaigen Umdeutung der von den Steuerprüfern ermittelten und für maßgeblich gehaltenen Sach- und Rechtslage zu äußern. Unter Bezugnahme auf Art. 213 Abs. 1 des Steuergesetzbuchs von 2003 macht die Klägerin geltend, dass es Sache der Einspruchsbehörde sei, zu prüfen, ob die von den Steuerprüfern angeführte Sach- und Rechtslage tatsächlich stichhaltig und geeignet sei, den erlassenen Steuerbescheid zu begründen. Folglich dürfe die Einspruchsbehörde keine zusätzlichen Gründe zugunsten der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts anführen, da sich der betreffende Steuerpflichtige gegen diese Argumente in keiner Weise verteidigen könne.

- 21 Im vorliegenden Fall habe die Einspruchsbehörde die Schlussfolgerungen der Steuerprüfer in Bezug auf den Vorsteuerabzug übernommen, diese aber auf eine völlig andere Begründung gestützt und den gesamten steuerlichen Sachverhalt neu festgestellt. Bezüglich dieser Begründung habe für die Klägerin keine Gelegenheit zur Stellungnahme bestanden. Sie sei somit ihrer Verteidigungsrechte beraubt worden, was zwangsläufig die Aufhebung der Entscheidung über den Einspruch zur Folge habe.
- 22 In Bezug auf die von der Partnerschaftsgesellschaft von Rechtsanwälten DDKK ausgestellten Rechnungen habe die Steuerprüfungsbehörde das Recht auf Vorsteuerabzug für die entsprechenden Umsätze mit der Begründung abgelehnt, es sei nicht nachgewiesen worden, dass die der Klägerin in Rechnung gestellten Leistungen aufgrund der Kooperationsvereinbarung und der dazugehörigen Zusatzvereinbarung und nicht aufgrund des auf den ausgestellten Rechnungen vermerkten Vertrags Nr. 335204/03.12.2010 erbracht worden seien. Zudem könne den vorgelegten Belegen nicht die Art der erworbenen Dienstleistung entnommen werden oder nachgewiesen werden, ob diese für die im Rahmen der steuerpflichtigen Umsätze ausgeübte Tätigkeit erforderlich gewesen sei.
- 23 Alle von DDKK ausgestellten und in ihrer Buchführung erfassten Rechnungen seien auf der Grundlage der Kooperationsvereinbarung und ihrer Zusatzvereinbarung ausgestellt worden. Die Rechnungen nähmen, wie Vertreter von DDKK bestätigt hätten, fälschlicherweise auf den Vertrag Nr. 335204/03.12.2010 Bezug.
- 24 Außerdem hat die Steuerprüfungsbehörde der Klägerin zufolge bestätigt, dass den Steuerprüfern zu keiner der von DDKK erfassten Rechnungen ein Tätigkeitsbericht, eine Projektbeschreibung oder eine andere entsprechende Unterlage vorgelegt worden sei, die belege, dass die der Klägerin in Rechnung gestellten Dienstleistungen auf der Grundlage der Kooperationsvereinbarung oder ihrer Zusatzvereinbarung und nicht auf der Grundlage des in den ausgestellten Rechnungen vermerkten Vertrags Nr. 335204/03.12.2010 erbracht worden seien. Beide Gesellschaften behaupten dies, ohne allerdings einen Nachweis anhand von Belegen zu erbringen.
- 25 Allerdings argumentierten die Steuerprüfer in dem Bericht, der eine Entscheidung über den Einspruch vorschlägt, dass für den Ausschluss des Rechts auf

Vorsteuerabzug in Wirklichkeit nicht die Bezugnahme auf einen unzutreffenden Rechnungsgrund maßgeblich gewesen sei, sondern der Umstand, dass kein Zusammenhang zwischen den in den ausgestellten Rechnungen ausgewiesenen Beträgen und der mit DDKK abgeschlossenen Kooperationsvereinbarung habe festgestellt werden können. Die Einspruchsbehörde habe die Begründung aus dem Steuerprüfungsbericht ergänzt und bestätigt, dass die Klägerin keine Unterlagen vorgelegt habe, aus denen die erbrachten Dienstleistungen tatsächlich hervorgingen, wobei nach der Kooperationsvereinbarung alle Berechnungen in Bezug auf den monatlich zu zahlenden Betrag in der Verantwortung der Klägerin lägen.

- 26 Wie in Art. 5.1 der Kooperationsvereinbarung unter Berücksichtigung der Regelungen in Art. 1 festgelegt, „gewährt DDKK C das Recht, ihre Bezeichnung und ihr Logo für sämtliches Geschäfts- und Kommunikationsmaterial im Rahmen der Marken-Kooperation (Co-Branding) zu verwenden“. Für die Rückzahlung des zur Verfügung gestellten Kapitals habe C einschließlich ihrer Tochtergesellschaften DDKK ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Kooperationsvereinbarung während der gesamten Laufzeit einen Betrag in Höhe von 10 % (zuzüglich Mehrwertsteuer) aller Einkünfte aus ihrer Geschäftstätigkeit zu zahlen. In der Folge wurde mit der Zusatzvereinbarung geregelt, dass die Berechnungsgrundlage für den an DDKK zu zahlenden Betrag nur die variablen Einkünfte seien und dass der in der Kooperationsvereinbarung geregelte Satz von 10 % auf 7 % herabgesetzt werde, wenn die jährlichen variablen Einkünfte weniger als drei Millionen Euro betragen würden und auf 9 %, wenn sie diese Grenze überschreiten würden.
- 27 Die in den von DDKK ausgestellten Rechnungen ausgewiesenen Summen entsprächen, wie sich aus den ihnen beigelegten Aufstellungen ergebe, allen Bestimmungen der Kooperationsvereinbarung über die Modalitäten für die Berechnung der geschuldeten Summen.
- 28 Außerdem habe die Klägerin zwischen den Jahren 2009 und 2011 in Erfüllung ihrer vertraglichen Verpflichtung zur Rückzahlung des zur Verfügung gestellten Kapitals Zahlungen an DDKK geleistet, und diese Vorgänge seien von den Steuerbehörden, die den betreffenden Zeitraum geprüft hätten, nicht beanstandet worden.
- 29 Ferner habe die Kooperationsvereinbarung auf die Umsetzung einer Co-Branding-Kooperation abgezielt, also einem Konzept, das für ein Bündnis zwischen Marken stehe, mit dem eine für beide Vertragsparteien günstige und dem traditionellen Wettbewerb überlegene Situation geschaffen werden sollte. Durch diese Marketingstrategie wollte die Klägerin in den Bukarester Markt für Insolvenzdienstleistungen eintreten und ihre Attraktivität für Wirtschaftsteilnehmer aus der Hauptstadt verbessern, was ihr zum großen Teil durch die Verbindung ihres Namens mit dem der renommierten Anwaltskanzlei DDKK gelungen sei. Unter diesen Umständen ist die Klägerin der Ansicht, dass nach Maßgabe der Kooperationsvereinbarung und ihrer Zusatzvereinbarung in

Bezug auf die DDKK gezahlten Summen alle gesetzlichen Bedingungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorlägen. Hinsichtlich der tatsächlichen Erbringung der Co-Branding-Dienstleistungen bestehe kein Zweifel, da die Bezeichnung und das Logo von DDKK für sämtliches Geschäfts- und Kommunikationsmaterial der Klägerin gemäß den Bestimmungen der Kooperationsvereinbarung verwendet worden sei. Der Zusammenhang zwischen diesen Dienstleistungen und den steuerpflichtigen Umsätzen der Klägerin ergebe sich eindeutig aus den mit ihnen verfolgtem Zweck, nämlich dem Aufbau eines eigenen Kundenstamms und der Gewinnung von Mandanten von DDKK als Mandanten der Klägerin.

- 30 Unter Bezugnahme auf Rn. 31 des Urteils des Gerichtshofs vom 18. Juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12), macht die Klägerin geltend, dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit ihrer gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit als Steuerpflichtiger vorliege.
- 31 Die fragliche Kooperationsvereinbarung sei ausschließlich im Hinblick auf ihr Wachstum und ihre Entwicklung geschlossen worden, so dass das Bestehen nicht nur eines rein wirtschaftlichen, sondern auch eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs unbestreitbar sei. Darüber hinaus seien laut Finanzbericht die Einnahmen im Jahr 2011 im Vergleich zum Jahr 2010 um 2 556 702 RON (von 21 893 741 RON auf 24 450 443 RON) gestiegen. Ferner verstoße die Feststellung der Einspruchsbehörde, wonach die Klägerin keine Unterlagen vorgelegt habe, die die erbrachten Leistungen tatsächlich belegten, gegen den Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, da die Anforderung, den Inhalt der Dienstleistungen anhand von Belegen nachzuweisen, überzogen sei, weil sich diese Dienstleistungen einer bezifferten Bestandskontrolle entzögen.
- 32 Nach Ansicht der Klägerin, die sich auf die einschlägige Rechtsprechung des Gerichtshofs beruft, beruht die Vorsteuerabzugsregelung auf dem Grundsatz der Steuerneutralität, wonach die Steuerpflichtigen nicht wegen des Umfangs und der Art der zu erledigenden technischen Formalitäten an der Ausübung ihres Rechts auf Vorsteuerabzug gehindert werden dürften und die Ausübung dieses Rechts nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert werden dürfe.
- 33 Im Hinblick auf das Urteil des Gerichtshofs vom 19. September 2000, Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98), sei der Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die auf der Grundlage der Marken-Kooperationsvereinbarung ausgestellten Rechnungen wegen etwa dem Fehlen von Unterlagen über die Erbringung der Dienstleistungen unbegründet, da dadurch gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verstoßen werde.
- 34 Die **beklagte DGRFP** macht geltend, dass die Klägerin mit ihrem Vorbringen nicht bewiesen habe, dass die in Rechnung gestellten Dienstleistungen tatsächlich von ihrer Kooperationspartnerin erbracht worden seien, und dass sie die Feststellungen der Steuerprüfer nicht widerlegt habe, wonach ein Betrag von 646 673 RON an Mehrwertsteuer auf der Grundlage von Rechnungen für die

Erbringung von Dienstleistungen abgezogen worden sei, ohne dass ein Beleg vorliege, aus dem hervorgehe, dass die erbrachten Dienstleistungen für ihre steuerpflichtigen Umsätze bestimmt gewesen seien.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 35 Zur **ersten Frage** führt das vorlegende Gericht aus, dass die Wendung „kontinuierliche Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die sich über einen bestimmten Zeitraum erstrecken“ in Art. 64 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 und die Anwendung dieser Bestimmung auf die spezifische Tätigkeit von gerichtlich bestellten Verwaltern bzw. Liquidatoren in Insolvenzverfahren zu klären sind.
- 36 Die monatliche Vergütung des gerichtlich bestellten Verwalters oder Liquidators wird vom Insolvenzgericht oder von der Gläubigerversammlung festgesetzt, so dass die Vergütung der Klägerin ab diesem Moment gesichert ist.
- 37 Nach Ansicht der Klägerin ist die Regelung des Art. 134¹ Abs. 8 des Steuergesetzbuchs von 2003 in ihrem Fall anwendbar, da es sich um kontinuierlich erbrachte Dienstleistungen handele, für die die Zahlung innerhalb eines Jahres erfolgen könne. Der Wortlaut des nationalen Rechts enthält keine erschöpfende Aufzählung, sondern nennt beispielhaft die Lieferung von Erdgas, Wasser, Telefon, Strom „und anderen ähnlichen Dienstleistungen“. Da Art. 64 der Richtlinie 2006/112 offenbar eine Ausnahme von der Regel des Art. 63 darstellt, die als solche eng auszulegen ist (vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 21. Februar 2006, BUPA Hospitals und Goldsbrough Developments, C-419/02, Rn. 45), stellt sich die Frage, ob die von gerichtlich bestellten Verwaltern bzw. Liquidatoren in Insolvenzverfahren erbrachten Dienstleistungen unter die Kategorie der „anderen ähnlichen Dienstleistungen“ in Art. 134¹ Abs. 8 des Steuergesetzbuchs von 2003 fallen und ob folglich die auf Unionsebene in Art. 64 Abs. 2 festgelegte Bedingung einer Regelung im nationalen Recht erfüllt ist („Die Mitgliedstaaten können in bestimmten Fällen vorsehen, dass ...“).
- 38 Da die in der Bestimmung des nationalen Rechts angeführten Dienstleistungen und Lieferungen, bei denen es sich um Lieferungen von Erdgas, Wasser usw. und damit um öffentliche Versorgungsleistungen handelt, eine gewisse Besonderheit aufweisen, ist eine Antwort des Gerichtshofs im Hinblick auf Art. 64 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 erforderlich.
- 39 Von der Einstufung dieser Dienstleistungen hängt im vorliegenden Fall auch der Steuertatbestand und der Zeitpunkt ab, zu dem der Mehrwertsteueranspruch entsteht, nämlich entweder unter Bezugnahme auf Art. 66 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie im Folgemonat nach der Festsetzung der Vergütung gemäß Art. 155 des Steuergesetzbuchs von 2003 oder innerhalb eines Jahres, wenn die Dienstleistung als kontinuierlich erbracht angesehen wird.

- 40 Was die **zweite Frage** anbelangt, so wirft der vorliegende Fall nach Ansicht des vorlegenden Gerichts die Frage nach der Entscheidung über den Steuertatbestand und den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs für die spezifische Tätigkeit von Insolvenzverwaltern auf, wenn die Mehrwertsteuer erst zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Zahlungen für die im Rahmen von Insolvenzverfahren erbrachten Leistungen erhoben wird und die Gläubigerversammlung beschlossen hat, dass die Zahlung der Vergütung des Insolvenzverwalters von der Verfügbarkeit von Mitteln auf den Konten der Schuldner abhängt.
- 41 Insoweit argumentiert die Klägerin unter Verweis auf das Urteil des Gerichtshofs vom 3. September 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14), dass in Ermangelung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Umsatzes kein Mehrwertsteueranspruch entstehen könne. Dagegen weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass nach Art. 4 Abs. 4 des Gesetzes Nr. 85/2006 stets eine gesicherte Zahlung geleistet wird. In dieser Situation stellt sich die Frage, ob im vorliegenden Fall bei fehlender Verfügbarkeit von Mitteln auf den Konten der Schuldner der Berichtigungsmechanismus nicht besser geeignet wäre, mit der Folge, dass die Mehrwertsteuer sofort eingezogen würde.
- 42 Außerdem möchte das vorlegende Gericht im Hinblick auf Rn. 28 im Urteil des Gerichtshofs vom 29. November 2018, baumgarten sports & more (C-548/17), hilfsweise wissen, ob es sich im vorliegenden Fall bei den von Insolvenzverwaltern erbrachten Leistungen um aufeinanderfolgende Abrechnungen oder Zahlungen handelt.
- 43 Mit der **dritten Frage** soll geklärt werden, ob es für den Nachweis des Rechts auf Vorsteuerabzug im Fall einer Marken-Kooperationsvereinbarung (Co-Branding) ausreicht, dass der Steuerpflichtige zum Nachweis der materiellen Bedingung des Bestehens eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den vorgelagerten Erwerben des Steuerpflichtigen und den Ausgangsumsätzen lediglich eine auf den Abschluss der Vereinbarung folgende Steigerung des Umsatzes oder des Werts der steuerpflichtigen Vorgänge ohne weitere Belege nachweist.
- 44 Sollte die Frage bejaht werden und fehlen weitere Belege – abgesehen von Rechnungen, in denen die Mehrwertsteuer ausgewiesen ist, und natürlich der Marken-Kooperationsvereinbarung (Co-Branding) selbst – ist sich das vorlegende Gericht unsicher, welche Kriterien bei der Bestimmung des tatsächlichen Umfangs des Rechts auf Vorsteuerabzug zu berücksichtigen sind. Mit anderen Worten möchte das vorlegende Gericht wissen, ob, wenn weitere Belege fehlen, ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den vorgelagerten Erwerben des Steuerpflichtigen und den Ausgangsumsätzen ausreicht, um die in den Rechnungen ausgewiesene Mehrwertsteuer in voller Höhe abziehen zu können.

- 45 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts ist die dritte Frage nach dem Urteil des Gerichtshofs vom 25. November 2021, *Amper Metal* (C-334/20), nicht gegenstandslos geworden, da im Gegensatz zu jener Rechtssache im vorliegenden Fall eine Steigerung des Umsatzes eingetreten ist und die Frage das Beweismaß für die erforderlichen Belege betrifft, um nachzuweisen, dass die materielle Bedingung des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs und letztlich das Recht auf Vorsteuerabzug erfüllt sind.
- 46 Die **vierte Frage** betrifft den Kontext, in dem die Einspruchsbehörde die in Bezug auf die von den Steuerprüfern als nicht abzugsfähig eingestufte Mehrwertsteuer im Steuerbescheid getroffene Entscheidung bestätigte, den steuerlichen Sachverhalt jedoch ergänzte, indem sie gegenüber den Sach- und Rechtsgründen im dem Steuerbescheid zugrunde liegenden Steuerprüfungsbericht neue Sach- und Rechtsgründe berücksichtigt hat.
- 47 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass der Klägerin bis zur Entscheidung des Gerichts in der Hauptsache durch die Aussetzung des Forderungstitels vorläufiger Rechtsschutz gewährt worden ist, und betont, dass sich die Klägerin in ihrer Klage gegen die Entscheidung über den Einspruch gegen die darin angenommenen neuen Gründe wendet.
- 48 Bei der Analyse der Rechtsprechung des Gerichtshofs verweist das vorlegende Gericht zunächst auf die Rn. 78 und 79 des Urteils vom 3. Juli 2014, *Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 und C-130/13), wonach der Grundsatz der Effektivität nicht verlangt, dass eine angefochtene Entscheidung, weil sie unter Verletzung der Verteidigungsrechte erlassen wurde, in sämtlichen Fällen für nichtig erklärt werden muss. Denn eine Verletzung der Verteidigungsrechte führt nur dann zur Nichtigerklärung der Entscheidung, die am Ende des fraglichen Verwaltungsverfahrens erlassen wird, wenn das Verfahren ohne diese Regelwidrigkeit zu einem anderen Ergebnis hätte führen können.
- 49 Das vorlegende Gericht nimmt außerdem Bezug auf Rn. 37 des Urteils des Gerichtshofs vom 9. November 2017, *Ispas* (C-298/16), wonach, um zu klären, ob den aus dem Effektivitätsgrundsatz folgenden Anforderungen im vorliegenden Fall entsprochen wurde, nicht nur der Wortlaut der einschlägigen Verfahrensregeln zu würdigen ist, sondern auch deren konkrete Anwendung, und diese Würdigung Sache des vorlegenden Gerichts ist.
- 50 Das vorlegende Gericht vertritt die Auffassung, dass die Rn. 35 und 36 des Urteils des Gerichtshofs vom 4. Juni 2020, *C.F. (Steuerprüfung)* (C-430/19), die Bedingung des Vorliegens einer Verletzung erneut bestätigen und dass dieses Urteil keine neuen Erkenntnisse in Bezug auf die Verteidigungsrechte liefert.
- 51 Insoweit fragt sich das vorlegende Gericht, ob im vorliegenden Fall die Geltendmachung einer Verletzung von vornherein ausgeschlossen ist, weil der Klägerin nach Art. 14 des Gesetzes Nr. 554/2004 über Verwaltungsstreitsachen

vorläufiger Rechtsschutz gewährt wurde. Konkret möchte das vorliegende Gericht auf der Grundlage eines Umkehrschlusses aus Rn. 73 des Urteils des Gerichtshofs vom 3. Juli 2014, *Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 und C-130/13), wissen, ob aus dem Umstand, dass die nationale Regelung im vorliegenden Fall die Aussetzung des Forderungstitels (Steuerbescheids) bis zu einer möglichen gerichtlichen Abänderung ermöglicht hat, gefolgert werden kann, dass der Grundsatz der Verteidigungsrechte nicht verletzt worden ist.

ARBEITSDOKUMENT