

Rechtssache C-527/23

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

Eingangsdatum:

16. August 2023

Vorlegendes Gericht:

Tribunalul Prahova (Rumänien)

Datum der Vorlageentscheidung:

30. Dezember 2022

Klägerin:

Weatherford Atlas Gip

Beklagte:

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de
Soluționare a Contestațiilor

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de
Administrare a Marilor Contribuabili

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Klage auf teilweise Nichtigerklärung der Entscheidung über den Einspruch der Weatherford Atlas GIP SA, soweit die Entscheidung den Einspruch hinsichtlich des Mehrwertsteuerbetrags in Höhe von 1 774 410 rumänischen Lei (RON) zurückweist, und auf Nichtigerklärung des Steuerprüfungsbescheids zu den wichtigsten steuerlichen Verpflichtungen im Zusammenhang mit den im Rahmen der Steuerprüfung juristischer Personen festgestellten Unterschieden der Besteuerungsgrundlagen. Beantragt wird außerdem die Feststellung der Rechtswidrigkeit des dem Erlass des Steuerprüfungsbescheids zugrunde liegenden Steuerprüfungsberichts sowie die Erstattung der von der Klägerin entrichteten Mehrwertsteuer.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Nach Art. 267 AEUV wird um Auslegung der Art. 2 und 168 der Richtlinie 2006/112/EG ersucht.

Vorlagefragen

1. Ist Art. 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Licht des Grundsatzes der Steuerneutralität dahin auszulegen, dass er in Sachverhalten wie jenem des Ausgangsverfahrens der Steuerbehörde verbietet, einem Steuerpflichtigen das Recht auf den Vorsteuerabzug der für erworbene Verwaltungsdienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer zu versagen, sofern festgestellt wird, dass alle für die erworbenen Dienstleistungen verbuchten Kosten in die allgemeinen Kosten des Steuerpflichtigen eingeflossen sind und der Steuerpflichtige nur besteuerte Umsätze tätigt, dass die Erbringung der Dienstleistungen von der Steuerbehörde ausdrücklich bestätigt wird und dass die steuerliche Behandlung nach dem Reverse-Charge-Verfahren erfolgt (wodurch ein Schaden für den Fiskus ausgeschlossen wäre)?

2. Können für die Zwecke der Auslegung der Bestimmungen der Art. 2 und 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Sachverhalten wie jenem des Ausgangsverfahrens Verwaltungs- und Managementdienstleistungen (genauer Beistands- und Beratungsleistungen in verschiedenen Bereichen, Finanz- und Rechtsberatung), die zwischen Gesellschaften eines Konzerns zugunsten mehrerer Konzernmitglieder erbracht werden, von jedem einzelnen Mitglied als für die Zwecke besteuerten Umsätze verwendet bzw. für den eigenen Bedarf erworben angesehen werden?

3. Kann für die Zwecke der Auslegung der Bestimmungen von Art. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, sofern festgestellt wird, dass die konzerninternen Dienstleistungen nicht zugunsten eines der Konzernmitglieder erbracht werden, eine Gesellschaft, die dem Konzern angehört, aber von der angenommen wird, dass sie diese Dienstleistungen nicht in Anspruch genommen hat, als Steuerpflichtige angesehen werden, die als solche handelt?

Angeführte unionsrechtliche Vorschriften und Rechtsprechung

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden auch: Mehrwertsteuerrichtlinie), Art. 2 Abs. 1, Art. 9 Abs. 1 und Art. 168, 178, 203 und 273

Vertrag über die Europäische Union, Art. 5 Abs. 4

Protokoll (Nr. 2) zum Vertrag über die Europäische Union über die Anwendung der Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit, Art. 5.

Rechtssachen: C-98/98, Midland Bank; C-408/98, Abbey National; C-153/11, Klub; C-465/03, Kretztechnik; C-29/08, SKF; C-435/05, Investrand

Angeführte nationale Vorschriften

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 227/2015 über das Steuergesetzbuch), Art. 3 Buchst. a, der den folgenden Grundsatz der Besteuerung regelt: „die Neutralität der steuerlichen Maßnahmen in Bezug auf die verschiedenen Kategorien von Investoren, Kapital und Eigentum, die über das Steuerniveau gleiche Bedingungen für Investoren, für rumänisches und ausländisches Kapital garantiert“.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch), Art. 126 Abs. 1 (dieser legt die kumulativen Voraussetzungen steuerpflichtiger Umsätze fest und regelt unter Buchst. a „die Umsätze, die nach den Art. 128-130 eine steuerlich relevante Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen darstellen oder einer solchen gleichgestellt sind und gegen Entgelt ausgeführt werden“), Art. 145 Abs. 2 (dieser regelt das Recht des Steuerpflichtigen auf Abzug der Vorsteuer für Erwerbe, wenn diese für die Zwecke bestimmter Umsätze getätigt werden, darunter nach Buchst. a die „steuerpflichtigen Umsätze“), Art. 146 Abs. 1 (dieser regelt die Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug); Art. 150 Abs. 1 und 2

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (Durchführungsbestimmungen zum Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch, verabschiedet durch Regierungserlass Nr. 44/2004):

– Nr. 2 Abs. 2 zu Art. 126 des Steuergesetzbuchs von 2003:

„Nach Art. 126 Abs. 1 Buchst. a des Steuergesetzbuchs muss eine Lieferung von Gegenständen und/oder Dienstleistung gegen Entgelt erbracht werden. Das Tatbestandsmerkmal „gegen Entgelt“ erfordert das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen dem Umsatz und dem erhaltenen Entgelt. Ein Umsatz ist steuerpflichtig, wenn er dem Kunden einen Vorteil verschafft und das geleistete Entgelt folgendermaßen mit dem erlangten Vorteil verknüpft ist:

a) Die Voraussetzung in Form eines bestehenden Vorteils für den Kunden ist erfüllt, wenn sich der Lieferer von Gegenständen oder der Dienstleistungserbringer verpflichtet, an die zahlende Person Gegenstände zu liefern und/oder Dienstleistungen zu erbringen, die bestimmbar sind, oder wenn in Fällen ohne Zahlung der Umsatz getätigt wurde, um die Übernahme einer solchen Verpflichtung zu ermöglichen. Diese Voraussetzung ist mit dem Umstand

vereinbar, dass es sich um kollektive Dienstleistungen handelt, die nicht genau messbar oder die auf eine gesetzliche Verpflichtung zurückzuführen sind ...“

– Nr. 41 zu Art. 11 des Steuergesetzbuchs von 2003:

„Bei konzerninternen Verwaltungs- und Managementdienstleistungen ist Folgendes zu berücksichtigen:

a) Zwischen den verbundenen Personen werden die Kosten für Verwaltung, Management, Kontrolle, Beratung oder ähnliche Funktionen zentral oder regional über die Muttergesellschaft im Namen des Gesamtkonzerns abgerechnet. Für diese Tätigkeiten kann keine Vergütung verlangt werden, da ihre Rechtsgrundlage in dem Rechtsverhältnis liegt, das die Organisationsform der Geschäftsbeziehungen regelt, oder in irgendeiner anderweitigen Regelung, die die Verbindungen zwischen den Unternehmen begründet. Derartige Aufwendungen sind nur dann abzugsfähig, wenn diese Unternehmen außerdem Dienstleistungen für die verbundenen Unternehmen erbringen oder wenn die Preise der gelieferten Gegenstände und die Gebührenbeträge der erbrachten Dienstleistungen auch die Verwaltungsdienstleistungen oder Verwaltungskosten einbeziehen. Derartige Kosten können nicht von einer Tochtergesellschaft abgezogen werden, die diese Dienstleistungen unter Berücksichtigung des verbindenden Rechtsverhältnisses ausschließlich zu den besonderen Bedingungen in Anspruch nimmt, da sie diese Dienstleistungen als unabhängiger Rechtsträger nicht in Anspruch genommen hätte;

b) Die Dienstleistungen müssen tatsächlich erbracht worden sein. Das bloße Vorhandensein konzerninterner Dienstleistungen genügt nicht, da die unabhängigen Rechtsträger in der Regel nur für die tatsächlich erbrachten Leistungen zahlen ...“

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die Klägerin Weatherford Atlas Gip SA verfügt über eine mehr als fünfzigjährige Erfahrung im Dienstleistungsbereich Kernbohrungen, Bohrungen und Förderleistungen für die Erdölindustrie sowie in der Erbringung von geologischen Dienstleistungen und Richtbohrungen in Rumänien. Die Gesellschaft gehört zum Weatherford-Konzern (im Folgenden: Konzern), der weltweit eine breite Spanne von Dienstleistungen im Erdölsektor anbietet: Bohrungen, Begutachtung, Brunnenbau, Rückbau usw.
- 2 Die Klägerin erwarb im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme die konzernangehörige Gesellschaft Foserco SA, deren Tätigkeit in Nebenleistungen zur Förderung von Erdöl und Erdgas einschließlich der Prospektion bestand.
- 3 Nach der Verschmelzung durch Aufnahme prüften die Steuerbehörden die Steuerverbindlichkeiten im Rahmen der von der Foserco SA geschuldeten Körperschafts- und Mehrwertsteuer und erließen eine Entscheidung zur

Nachprüfung dieser Verbindlichkeiten. Während des von der Nachprüfung erfassten Zeitraums erbrachte die Foserco SA Bohrungen für zwei Kunden. Für die Erbringung dieser Dienstleistungen nahm die Foserco SA allgemeine Verwaltungsdienstleistungen konzernangehöriger Gesellschaften in Anspruch, genauer Dienstleistungen für IT, Personalwesen, Marketing, zur Optimierung von Finanz- und Buchhaltungsprozessen, für Finanzbuchhaltung, Umweltschutz, Verkauf usw.

- 4 Diese Dienstleistungen wurden von Fachabteilungen einiger konzernangehöriger Gesellschaften für mehrere Konzernmitglieder unter Einschluss der Klägerin erbracht. Da die Unternehmen, die die Dienstleistungen erbrachten, ihren Sitz außerhalb des rumänischen Hoheitsgebiets haben, wurde auf diese Umsätze für Mehrwertsteuerzwecke das Reverse-Charge-Verfahren angewandt.
- 5 Im Anschluss an die Steuerprüfung erließen die Prüfstellen den Steuerbescheid und einen Steuerprüfungsbericht, in denen sie die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer für die erworbenen Dienstleistungen verneinten, weil nicht nachgewiesen worden sei, dass diese Dienstleistungen für die Zwecke besteuert Umsätze erbracht worden seien. Die Klägerin legte gegen diese Maßnahmen Einspruch ein, der mit Entscheidung der Steuerbehörden zurückgewiesen wurde.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 6 Es war die **Klägerin**, die das Tribunalul Prahova (Regionalgericht Prahova, Rumänien) ersucht hat, dem Gerichtshof Fragen zur Auslegung des Unionsrechts vorzulegen.
- 7 Im Rahmen der ersten Frage sei der Begriff der Inanspruchnahme bestimmter Dienstleistungen für die Zwecke besteuert Umsätze klärungsbedürftig, da die Steuerbehörden ihr das Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich solcher Dienstleistungen versagt hätten. Die Steuerbehörden hätten nicht die tatsächliche Erbringung oder Existenz der Dienstleistungen bestritten und keine Steuerhinterziehung geltend gemacht, da im vorliegenden Fall die Mehrwertsteuer im Wege des Reverse-Charge-Verfahrens berechnet worden sei, sondern behauptet, die Klägerin habe keinen Zusammenhang zwischen den verbuchten Dienstleistungen und ihren besteuerten Umsätzen nachgewiesen. Da es sich bei den von der Klägerin erworbenen Dienstleistungen um Verwaltungsdienstleistungen gehandelt habe und ihre Mitarbeiter hinsichtlich der erbrachten Leistungen mit dem Dienstleister korrespondiert oder an verschiedenen von den Dienstleistern veranstalteten Schulungen teilgenommen hätten, beträfen die Beanstandungen der Steuerbehörden vielmehr das Tatbestandsmerkmal des Erwerbs dieser Dienstleistungen: die Art und Weise, in der sie der Klägerin einen Vorteil verschafft hätten, und wie sie für ihre besteuerten Tätigkeiten verwendet worden seien.
- 8 Der Gerichtshof der Europäischen Union habe in seiner Rechtsprechung zwei Regeln aufgestellt, die zu prüfen seien, um die Erfüllung des

Tatbestandsmerkmals des Erwerbs von Dienstleistungen für die Zwecke besteufter Umsätze festzustellen.

- 9 Die erste Regel besage, dass die Berechtigung des Steuerpflichtigen zum Vorsteuerabzug grundsätzlich einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffneten, voraussetze, und dass dieser Zusammenhang vorliege, wenn die für den Erwerb getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der versteuerten Ausgangsumsätze gehörten. Hierzu verweist die Klägerin auf das Urteil in der Rechtssache Midland Bank, C-98/98.
- 10 Die zweite Regel besage, dass das Recht auf Vorsteuerabzug zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen anerkannt werde, wenn die Kosten der fraglichen Dienstleistungen zu seinen allgemeinen Kosten gehörten. Die Klägerin führt insbesondere die Urteile [vom 8. Februar 2007,] Midland Bank (C-98/98, EU:C:2007:87), und [vom 22. Februar 2001,] Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110), an, in denen festgestellt werde, dass diese Kosten als solche Bestandteile des Preises der vom Steuerpflichtigen gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen seien. Derartige Kosten hingen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen.
- 11 Sie führt ferner die Rechtssachen Investrand, SKF, Kretztechnik, BLP Group, Cibo Participations und Securita an, diese Rechtsprechung betreffe aber wirtschaftliche Ausgangsumsätze jedes dieser Unternehmen, die entweder von der Mehrwertsteuer befreit oder nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst gewesen seien.
- 12 Nach den Angaben der Klägerin gibt es derzeit tatsächlich kein Urteil des Gerichtshofs zur Auslegung des europäischen Rechts, in dem geklärt werde, ob ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Erwerb von Dienstleistungen und den besteuerten Umsätzen von Steuerpflichtigen bestehe, die ausschließlich steuerpflichtige Tätigkeiten ausübten, wenn die Gesamtkosten der Dienstleistungen in den Verkaufspreis der hergestellten Gegenstände oder in die allgemeinen Kosten des Steuerpflichtigen einbezogen seien.
- 13 Im Rahmen der zweiten Frage bedarf es nach Ansicht der Klägerin der unionsrichterlichen Klärung, ob das Recht auf Vorsteuerabzug auf der Grundlage einer subjektiven Beurteilung der Steuerbehörde hinsichtlich der Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit des Erwerbs der in Rede stehenden Dienstleistungen versagt werden könne, da Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht vorsehe, dass für die Zwecke des Vorsteuerabzugs für Erwerbe deren Notwendigkeit für die wirtschaftliche Tätigkeit bewiesen werden müsse, sondern lediglich die Voraussetzung aufstelle, dass diese Erwerbe darauf abzielen müssten, die

erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen zu verwenden.

- 14 Zu den von der Klägerin vom Konzern erworbenen Dienstleistungen gehöre neben der unmittelbar an sie erbrachten Beratung auch die Ausarbeitung von Verfahren, etwa zur elektronischen Rechnungsstellung gegenüber Kunden, zur Verwaltung der Leistungen an Arbeitnehmer usw., die für mehrere Konzerngesellschaften einschließlich der Klägerin ausgearbeitet worden seien und von ihnen angewandt würden, wobei die Kosten für die Ausarbeitung und Anwendung dieser Verfahren auf die begünstigten Unternehmen aufgeteilt worden seien.
- 15 Nach Ansicht der Steuerbehörden sei nicht nachgewiesen worden, dass die fraglichen Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der Klägerin und zu ihren Gunsten erbracht worden seien, was zu dem Schluss führe, dass die Dienstleistungen der Klägerin eigentlich nicht hätten in Rechnung gestellt werden dürfen, da sie von anderen Konzernangehörigen oder sogar vom Konzern als solchem in Anspruch genommen worden seien, also Kosten des Aktionärs darstellten und somit nicht notwendig gewesen seien.
- 16 In seinem Urteil vom 26. April 2012, *Balkan and Sea Properties und Provadinvest* (C-621/10 und C-129/11, EU:C:2012:248), stelle der Gerichtshof jedoch fest, dass die Besteuerungsgrundlage für die Lieferung eines Gegenstands oder die Erbringung einer Dienstleistung die tatsächlich dafür erhaltene Gegenleistung sei.
- 17 Nach Ansicht der Klägerin bedarf es daher der Klärung durch den Gerichtshof, ob Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie neben der vorausgesetzten Verwendung der Dienstleistungen für die Zwecke der besteuerten Umsätze des Steuerpflichtigen außerdem (gesondert oder im Rahmen des Begriffs „Verwendung für die Zwecke der besteuerten Umsätze“) erfordere, dass die Dienstleistungen für den Steuerpflichtigen notwendig seien, und vor allem, nach welchen Kriterien eine solche Prüfung durchgeführt werden könne.
- 18 Die dritte Frage begründet die Klägerin damit, dass ihr die Steuerbehörden das Recht auf Vorsteuerabzug für Dienstleistungen, die die Klägerin vom Konzern erworben habe, versagt hätten, weil die Klägerin nicht nachgewiesen habe, dass diese Dienstleistungen für die Zwecke ihrer besteuerten Umsätze und zu ihren Gunsten erbracht worden seien.
- 19 Hierzu führt sie das Urteil [vom 26. September 2013,] *Serebryannay vek* (C-283/12, EU:C:2013:599), an, in dem festgestellt werde, dass die Möglichkeit, einen Umsatz als „Umsatz gegen Entgelt“ einzustufen, nur das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung voraussetze.
- 20 Bestehe kein Zusammenhang zwischen der Erbringung von Dienstleistungen und der empfangenen Gegenleistung, stelle die Leistungserbringung keinen im Rahmen der Mehrwertsteuer steuerpflichtigen Umsatz dar. In diesem Fall sei

festzustellen, dass die Dienstleistung, wenn sie nicht erbracht worden wäre, nicht existiert hätte, so dass der Umsatz im Rahmen der Mehrwertsteuer nicht mehr steuerpflichtig gewesen wäre.

- 21 Da nun die Steuerbehörden die Klägerin nicht als Empfängerin der konzerninternen Dienstleistungen betrachteten, bedarf es nach Ansicht der Klägerin der Klärung durch den Gerichtshof, ob sie die Voraussetzungen erfülle, um im Licht der Art. 9 ff. des Titels III der Mehrwertsteuerrichtlinie als zur Zahlung der Mehrwertsteuer verpflichtete Steuerpflichtige angesehen zu werden.
- 22 Die **Beklagten** haben beantragt, das an den Gerichtshof gerichtete Vorabentscheidungsersuchen mit den von der Klägerin ausgearbeiteten Vorlagefragen für unzulässig zu erklären, da die Klägerin in Wirklichkeit eine Entscheidung des Gerichtshofs als Orientierung für die konkrete Lösung des Rechtsstreits durch das vorliegende Gericht anstrebe. Es sei Sache des mit dem Rechtsstreit befassten nationalen Gerichts, den in Rede stehenden Sachverhalt zu beurteilen und zu prüfen, ob die Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Recht auf Vorsteuerabzug auf den vorliegenden Fall anwendbar sei.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 23 Das vorliegende Gericht hält es wie die Klägerin und entgegen dem diesbezüglichen Vorbringen der Beklagten für erforderlich und zweckmäßig, vor der Entscheidung in der Sache das anwendbare europäische Recht zu klären, und schließt sich dem Vorbringen der Klägerin vollumfänglich an.
- 24 Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Vorlage an den Gerichtshof berücksichtigt das vorliegende Gericht, dass die unionsrechtlichen Bestimmungen in den Art. 2 und 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie, um deren Auslegung ersucht wird, für den Ausgang des Rechtsstreits von erheblicher Bedeutung sind, da es sich bei der Mehrwertsteuer um eine aus dem europäischen Recht abgeleitete Steuer handelt und das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf einer Reihe von Grundsätzen beruht, die in der Europäischen Union allgemeinverbindlich sind.
- 25 Angesichts der Auswirkungen und der Bedeutung dieser unionsrechtlichen Bestimmungen im vorliegenden Fall hängt der Ausgang dieses Rechtsstreits maßgeblich von deren korrekter Auslegung durch den Gerichtshof ab, wobei das vorliegende Gericht auf der Grundlage dieser Auslegung zu prüfen hat, ob die Vorgehensweise der Steuerbehörden im vorliegenden Fall dem Geist des europäischen Rechts entspricht oder im Gegenteil fehlerhaft ist.
- 26 Die Frage betrifft nicht allein die Auslegung des nationalen Rechts und erfordert die Klärung der Auslegung der Richtlinie 2006/112 unter den dargelegten Gesichtspunkten.
- 27 Nach dem Gesagten sind die Zulässigkeitsvoraussetzungen im vorliegenden Fall erfüllt, da die Antworten auf die aufgeworfenen Fragen für das Tribunalul

Prahova und die Parteien Gesichtspunkte klären können, die für die Lösung dieses Rechtsstreits von Bedeutung sind, weil eine neue Auslegungsfrage aufgeworfen wird.

ARBEITSDOKUMENT