

Rechtssache C-605/20

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

Eingangsdatum:

17. November 2020

Vorlegendes Gericht:

Supremo Tribunal Administrativo (Portugal)

Datum der Vorlageentscheidung:

1. Juli 2020

Klägerin und Rechtsmittelführerin:

Suzlon Wind Energy Portugal – Energia Eólica Unipessoal, Lda

Rechtsmittelgegnerin:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Mehrwertsteuerpflichtigkeit der Dienstleistungen, die die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens gegenüber einer zum selben Konzern gehörenden in Indien ansässigen Gesellschaft im Rahmen der Lieferung von Material zur Reparatur oder zum Ersatz von von Letzterer hergestellten und an Ersterer gelieferten Rotorblättern von Windkraftanlagen während des Garantiezeitraums erbracht hat. Nacherhebung der Mehrwertsteuer, die in den von der Rechtsmittelführerin gegenüber der indischen Gesellschaft ausgestellten Belastungsanzeigen nicht erhoben wurde. Vereinbarkeit der Auslegung der Mehrwertsteuerpflichtigkeit durch die portugiesische Finanzverwaltung im Rundschreiben Nr. 49424 der Direção de Serviços do IVA (Direktion für Mehrwertsteuerdienstleistungen) vom 4. Mai 1989 mit dem Unionsrecht, insbesondere mit Art. 2 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Auslegung des Unionsrechts, insbesondere von Art. 2 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG; Art. 267 Buchst. b AEUV.

Vorlagefragen

I. Ist die Auslegung, nach der innerhalb des so genannten „Garantiezeitraums“ durchgeführte Reparaturen nur dann als nicht steuerpflichtige Umsätze angesehen werden, wenn sie unentgeltlich erfolgen, und nur, soweit sie stillschweigend im Kaufpreis des von der Garantie umfassten Produkts enthalten waren, so dass während des Garantiezeitraums erbrachte Dienstleistungen (unabhängig davon, ob sie die Verwendung von Material erfordern oder nicht), die in Rechnung gestellt werden, steuerpflichtig sind, da sie zwingend als entgeltliche Dienstleistungen einzuordnen sind, mit dem Unionsrecht vereinbar?

II. Ist es als bloße Kostenweitergabe und damit als von der Mehrwertsteuer befreiter Tatbestand oder vielmehr als entgeltliche steuerpflichtige Dienstleistung anzusehen, wenn dem Lieferanten von Teilen für Windkraftanlagen zum Zweck der Wiedererlangung der dem Erwerber dieser Waren innerhalb des Garantiezeitraums – mit Ersatzteilen (neue Einfuhren von Waren des Lieferanten, die mit Mehrwertsteuer belegt worden sind und ein Recht zum Vorsteuerabzug haben entstehen lassen) und den entsprechenden Reparaturen (durch Ankauf von Dienstleistungen bei Dritten, für die Mehrwertsteuer zu entrichten war) im Rahmen von Dienstleistungen zur Installation eines Windparks, die der Erwerber (der zum selben Konzern gehört wie der in einem Drittland ansässige Verkäufer) Dritten gegenüber erbracht hat – entstandenen Kosten eine Belastungsanzeige ausgestellt wird?

Angeführte unionsrechtliche Vorschriften

Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1)

Urteil des Gerichtshofs vom 29. April 2004, EDM (C-77/01)

Angeführte nationale Vorschriften

Art. 4 und Art. 16 Abs. 6 des Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Mehrwertsteuergesetz – im Folgenden: Código do IVA oder CIVA), Decreto-Lei Nr. 394-B/84 (veröffentlicht im *Diário da República* Nr. 297/1984, Beilage Nr. 1, Reihe I vom 26. Dezember 1984), in der zum Zeitpunkt der Ereignisse geltenden Fassung

Rundschreiben Nr. 49424 vom 4. Mai 1989 der Direção de Serviços do IVA, abrufbar auf dem *Portal das Finanças* (Internetportal der portugiesischen Finanzverwaltung):

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/Documents/oficio-circulado_49424_de_04-05-1989_direccao_de_servicos_do_iva.pdf

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Der Gesellschaftszweck der Klägerin und Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens (im Folgenden: Rechtsmittelführerin) umfasst die Herstellung, die Montage, die Nutzung, den Vertrieb, die Installation, die Entwicklung, die Bearbeitung, den Betrieb und die Wartung sowie die Erbringung von Dienstleistungen im Energiesektor, insbesondere im Bereich der Windenergie, sowie die damit verbundenen Tätigkeiten.
- 2 Im Jahr 2009 stand die Rechtsmittelführerin zu 100 % im Eigentum der Gesellschaft Suzlon Wind Energy A/S mit Sitz in Dänemark, die wiederum der indischen Gesellschaft Suzlon Energy Limited gehörte.
- 3 Am 17. Juni 2006 schloss das indische Unternehmen Suzlon Energy Limited mit der dänischen Gesellschaft Suzlon Energy A/S eine Vereinbarung mit dem Titel „*Terms and Conditions of Sales Agreement*“ (Vereinbarung über Verkaufsbedingungen), die für deren Tochtergesellschaften gelten sollte.
- 4 In der genannten Vereinbarung wurde u. a. bestimmt, dass diese auf die Lieferung von Windturbinengeneratoren und sämtlichem Zubehör (im Folgenden zusammen als „WTG“ [Wind Turbine Generators] bezeichnet) zwischen dem Käufer und dem Lieferanten sowie zwischen dem Käufer und dessen Tochtergesellschaften anwendbar sein sollte.
- 5 Gemäß Klausel 11.0 der genannten Vereinbarung „übernimmt der Lieferant für alle von ihm hergestellten Teile bei Fabrikationsfehlern für die Dauer von zwei (2) Jahren ab dem Datum des Geschäftsabschlusses eine Garantie. Während dieses Zeitraums trägt der Lieferant die Kosten aller Teile, Reparaturen und Transporte für das Projekt, der Käufer trägt die für den Austausch der Teile entstehenden Lohnkosten. Bezüglich der Teile der WTG, die der Lieferant von seinen eigenen Zulieferern bezieht, übermittelt der Lieferant dem Käufer die Lieferverträge und erlaubt ihm, soweit notwendig, sich in allen Fragen betreffend die Garantie, die Reparaturen oder den kostenlosen Austausch der von Dritten bezogenen Teile direkt an diese Zulieferer zu wenden. In allen diesen Fällen werden die Kosten der Garantie und die damit verbundenen Kosten vom Käufer getragen. Dieser ist nicht berechtigt, sie an den Lieferanten weiterzugeben ...“.
- 6 Im Rahmen von Werkverträgen über die Lieferung und Montage von Windkraftanlagen (WTG) für Windparks an verschiedenen Standorten auf dem portugiesischen Festland, die in der Akte des Ausgangsverfahrens näher

bezeichnet werden und Drittunternehmen gehören, erwarb die Rechtsmittelführerin in den Jahren 2007 und 2008 von der indischen Gesellschaft Suzlon Energy Limited im Wege des Direktimports insgesamt 21 Windkraftanlagen mit 63 Rotorblättern, deren Gesamtkosten sich auf 3 879 000 Euro beliefen.

- 7 Ab September 2007 zeigte sich bei allen in Betrieb befindlichen S88-V2-Turbinen gleichermaßen ein Riss in den Rotorblättern der oben genannten Windkraftanlagen, aus dessen Lage und Geometrie ersichtlich war, dass es sich nicht um eine individuelle Anomalie, sondern um einen Serienfehler handelte, der eine Reparatur oder einen Austausch erforderlich machte.
- 8 Am 25. Januar 2008 schloss die Rechtsmittelführerin (dort als „SWEP“ bezeichnet) mit der indischen Gesellschaft Suzlon Energy Limited (dort als „SEL“ bezeichnet) einen Vertrag mit der Bezeichnung „Services Agreement“ (Dienstleistungsvertrag), der, soweit hier relevant, zusammengefasst vorsah:

„A – SEL ist eine Handelsgesellschaft mit Sitz in Indien, die auf dem Gebiet der Windenergieanlagen und -technologie spezialisiert und führend ist.

B – SWEP ist eine Handelsgesellschaft portugiesischen Rechts, die auf dem Gebiet des Vertriebs, der Montage, der Installation und der Reparatur von Windenergieanlagen (WTG) tätig und in der Lage ist, in Portugal eine Reparaturanlage für WTG zu bauen ...

...

D – SEL möchte, dass 63 Rotorblätter der 21 WTG, die sich in den [im Vertrag genannten] Windparks befinden, im Wege des Austauschs oder der Reparatur jedes einzelnen Rotorblatts repariert werden.

E – Die Ersatzblätter, mit denen die beschädigten Rotorblätter, die derzeit in den Turbinen montiert sind, ersetzt werden sollen, werden von Indien nach Portugal transportiert.

F – Die zu reparierenden Rotorblätter sind diejenigen, die derzeit in den WTG installiert sind. Diese werden demontiert, im sogenannten „Reparaturbereich“ repariert und anschließend wieder in einen WTG eingebaut.

Klausel Eins – Dienstleistungen

1. SEL verpflichtet sich, SWEP gegenüber nach Maßgabe dieses Vertrags die nachstehend aufgeführten Dienstleistungen ... zu erbringen:

a) Unterstützung von SWEP bei der Reparatur oder beim Austausch der einzelnen [näher bezeichneten] ... Rotorblätter entsprechend dem Ersuchen von SWEP und nach ihren Anweisungen.

b) Unterstützung von SWEP bei der gesamten, im Zusammenhang mit den unter a) genannten Reparaturen erforderlichen Logistik.

c) [Unterstützung im Bereich Zollwesen]

2. Zur korrekten Ausführung der von SEL gegenüber SWEP zu erbringenden Leistungen verpflichtet sich Letztere gegenüber SEL:

a) ihr Einrichtungen – den so genannten Reparaturbereich – und Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Lagerung und Handhabung der Rotorblätter zur Verfügung stellen;

b) im Namen von SEL sämtliche Geräte und Materialien einzukaufen, die für die Nachrüstung der Rotorblätter erforderlich sind;

c) [Transport]

...

Klausel Zwei – Reparaturprozess (Nachrüstung) und Zeitplan ...

Klausel Vier – SEL ist nicht Vertreterin von SWEP

Das durch diesen Vertrag zwischen SEL und SWEP begründete Verhältnis ist ein Verhältnis zwischen einem Kunden und einem Dienstleister. Es handelt sich insoweit nicht um ein Arbeitgeber/Arbeitnehmer-, Partner- oder Joint-Venture-Verhältnis, als SEL auf eigene Rechnung und nicht im Interesse von SWEP handelt und keine Befugnis hat, eine ausdrückliche oder stillschweigende Verpflichtung im Interesse oder im Namen von SWEP einzugehen oder diese in irgendeiner Weise zu binden. ...“

- 9 Zwischen September 2007 und März 2009 führte die Rechtsmittelführerin im Inland die Reparatur und/oder den Austausch der im Vertrag genannten Rotorblätter sowie anderer Teile der Windkraftanlagen durch, die technische Mängel aufwies. Hierfür beschaffte sie Material und vergab Dienstleistungen an Dritte als Unterauftragnehmer, die die entsprechenden Rechnungen auf den Namen der Rechtsmittelführerin ausstellten. Diese Dokumente wurden von ihr als Umsätze zu ihren Lasten verbucht, für die sie ihr Recht auf Vorsteuerabzug in Anspruch nahm.
- 10 Am 27. Februar und am 31. März 2009 stellte die Rechtsmittelführerin der indischen Gesellschaft Suzlon Energy Limited drei Belastungsanzeigen über 2 909 643 Euro, 1 913 533,68 Euro und 3 263 454,84 Euro für die von ihr in Portugal erbrachten Dienstleistungen aus.
- 11 Im Jahr 2011 führten die Serviços de Inspeção Tributária (Steuerprüfungsdienste) der Direção de Finanças (Finanzdirektion) von Lissabon bei der Klägerin eine

teilumfängliche Außenprüfung hinsichtlich der Mehrwertsteuer für das Geschäftsjahr 2009 durch.

- 12 Im Steuerprüfungsbericht vom 31. Mai 2012 wurden Berichtigungen rein rechnerischer Art in Höhe von insgesamt 1 485 940,93 Euro hinsichtlich der für das Jahr 2009 geschuldeten Mehrwertsteuer vorgeschlagen, die sich insbesondere aus Unregelmäßigkeiten im Zusammenhang mit den vorstehend genannten von der Rechtsmittelführerin an die indische Gesellschaft Suzlon Energy Limited ausgestellten Belastungsanzeigen ergaben, bei denen weder Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt noch der Grund für eine Steuerbefreiung angegeben worden war, da die steuerpflichtige Gesellschaft der Ansicht war, sie beträfen den Ersatz eines Schadens und gingen damit gemäß Art. 16 Abs. 6 CIVA nicht in die Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer ein.
- 13 Aufgrund der im Bericht der Inspeção Tributária festgestellten Tatsachen erließ die Finanzverwaltung Bescheide über die Nacherhebung der Mehrwertsteuer und der entsprechenden Zinsen für die Monate Februar, März und November 2009 in Höhe von insgesamt 1 666 710,02 Euro.
- 14 Die Rechtsmittelführerin erhob gegen diese Nacherhebungsbescheide Klage beim Tribunal Tributário de Lisboa (Finanzgericht Lissabon), das die Klage mit Urteil vom 30. Juni 2017 als unbegründet abwies. Gegen dieses Urteil ist ein Rechtsmittel beim Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht), dem in dieser Rechtssache vorlegenden Gericht, eingelegt worden.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 15 Die Rechtsmittelführerin macht geltend (soweit hier von Belang), bei den fraglichen, im Bericht der Inspeção Tributária angegebenen Umsätzen, die zur Nacherhebung der Mehrwertsteuer geführt hätten, handle es sich nicht um steuerpflichtige Umsätze, denn sie seien unentgeltlich erfolgt.
- 16 Die bloße Weitergabe der dem Kunden für die Reparatur oder den Ersatz der erworbenen Waren innerhalb des Garantiezeitraums entstandenen Aufwendungen in genauer Höhe an den Lieferanten sei nämlich nicht auf die Erzielung fortlaufender Einnahmen – im Sinne eines Entgelts – gerichtet und habe daher keinen wirtschaftlichen Charakter.
- 17 Im vorliegenden Fall sei diese Weitergabe nicht für eine Gegenleistung des Lieferanten erfolgt, sondern ausschließlich zu dem Zweck, die dem Kunden (der Rechtsmittelführerin) entstandenen Kosten für die Durchführung einer Aufgabe wiederzuerlangen, die eigentlich dem Lieferanten obliegen hätte, da sie durch die Garantie für das reibungslose Funktionieren des Produkts, die im Verkaufspreis enthalten gewesen sei, abgedeckt gewesen sei. Es handle sich somit um einen Regressanspruch.

- 18 Das angefochtene Urteil habe aus dem Vorsteuerabzug der Rechtsmittelführerin zu Unrecht auf das Vorliegen eines steuerpflichtigen Umsatzes geschlossen; nach Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie und den Art. 19 ff. CIVA sei die Überlegung genau umgekehrt.
- 19 Der zweite Fehler des angefochtenen Urteils ergebe sich daraus, dass das Vorliegen einer Dienstleistung angenommen werde, um die bloße Weitergabe von Kosten ohne Anwendung einer Marge im Zusammenhang mit der Behebung von Sachmängeln innerhalb des Garantiezeitraums mit Mehrwertsteuer zu belegen.
- 20 In der Tat habe die portugiesische Finanzverwaltung wiederholt die Auffassung vertreten, dass die Weitergabe des genauen Betrags der Kosten – also ohne Anwendung einer Marge – keine Dienstleistung sei und nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer falle.
- 21 Dies habe auch der Gerichtshof in seinem Urteil vom 29. April 2004 in der Rechtssache EDM (C-77/01) so gesehen, aus dem sich ableiten lasse, dass bei einer Weitergabe der Kosten in genauer Höhe – wie im vorliegenden Fall ohne Marge – kein Entgelt und somit kein der Mehrwertsteuer unterliegender Umsatz vorliege.
- 22 Die Finanzverwaltung ist hingegen der Auffassung, dass nach der Beschreibung der in den fraglichen Belastungsanzeigen enthaltenen Umsätze die dort abgerechneten Reparaturleistungen, die die SUZLON PORTUGAL dem Hersteller, dem indischen Unternehmen SUZLON, in Rechnung gestellt habe, gemäß den Art. 4 und 18 CIVA in Portugal der Mehrwertsteuer zum allgemeinen Satz unterfielen, so dass sich die hierfür geschuldete Steuer auf 1 481 872,31 Euro belaufe.
- 23 Dies sei deshalb so, weil auf diese Umsätze die im Rundschreiben Nr. 49424 vom 4. Mai 1989 der Direção de Serviços do IVA vertretene Auffassung über die Erbringung von Dienstleistungen seitens des Kunden an den Lieferanten während des Garantiezeitraums anwendbar sei; in diesem Rundschreiben heiße es:
- „1. Reparaturen, die innerhalb des so genannten ‚Garantiezeitraums‘ durchgeführt werden, gelten nur dann als nicht steuerpflichtige Umsätze, wenn sie unentgeltlich erfolgen, da seit jeher davon ausgegangen wurde, dass sie im Verkaufspreis des von der Garantie abgedeckten Produkts stillschweigend mit enthalten sind und daher nicht mit entgeltlichen Umsätzen gleichgesetzt werden können, wie dies sonst nach Art. 3 Nr. 3 Buchst. f und Art. 4 Abs. 2 Buchst. b CIVA der Fall wäre. Werden solche Dienstleistungen (unabhängig davon, ob sie mit der Verwendung von Material verbunden sind oder nicht) jedoch in Rechnung gestellt, sind sie eindeutig als entgeltliche Umsätze anzusehen und daher nach den allgemeinen Vorschriften des Código do IVA steuerpflichtig.
2. Die Steuer muss also immer dann erhoben werden, wenn solche Reparaturen in Rechnung gestellt werden, d. h., wenn ein anderer (sei es der Kunde, der Vertragshändler oder der Hersteller) belastet wird, und das Gleiche gilt, wenn

anstelle einer Belastung seitens der Reparaturwerkstatt oder des Vertragshändlers vom Vertragshändler oder vom Hersteller eine Gutschrift ausgestellt wird.

...“

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 24 Der Rechtsstreit, mit dem das Supremo Tribunal Administrativo im Rahmen des von der Rechtsmittelführerin gegen das Urteil des Tribunal Tributário de Lisboa eingelegten Rechtsmittels befasst ist, betrifft die Begründetheit der Anfechtung der rechnerischen Berichtigung der Mehrwertsteuerbescheide hinsichtlich der Monate Februar, März und November 2009 durch die Rechtsmittelführerin. Diese Berichtigungen sind im Wesentlichen darauf zurückzuführen, dass die Rechtsmittelführerin in den Belastungsanzeigen, die sie an die indische Gesellschaft Suzlon Energy Limited ausgestellt hatte, die Mehrwertsteuer nicht erhoben hatte. Die indische Suzlon Energy Limited ist Eigentümerin der Gesellschaft Suzlon Wind Energy A/S mit Sitz in Dänemark, die ihrerseits Inhaberin des gesamten Stammkapitals der Rechtsmittelführerin ist; es handelt sich also um konzerninterne Umsätze.
- 25 Insoweit steht hinter dem Rechtsstreit die Frage, ob die seitens der Rechtsmittelführerin erfolgte Kostenweitergabe in Form von Belastungsanzeigen für die Reparatur oder den Austausch der Rotorblätter und anderer Teile der Windkraftanlagen, die sie bei ihren Kunden (Unternehmen, mit denen die Rechtsmittelführerin Verträge über die Lieferung und Montage der von der indischen Gesellschaft Suzlon Energy Limited bezogenen Windkraftanlagen geschlossen hat) durchgeführt hat, mehrwertsteuerpflichtig ist oder nicht. Die Rechtsmittelführerin geht davon aus, die fraglichen Umsätze unterlägen nicht der Mehrwertsteuer, da sie gegenüber der indischen Gesellschaft Suzlon Energy Limited keine entgeltlichen Leistungen erbracht habe. Die fraglichen Umsätze zu ihren Lasten, die sich aus den oben genannten Kosten der Beseitigung von Mängeln an den Rotorblättern der Windkraftanlagen ergäben, seien als Vorgänge ohne wirtschaftlichen Gehalt zu qualifizieren, da sie von der Garantie für die von dem indischen Unternehmen gelieferten Anlagen umfasst gewesen seien. Die Rechtsmittelführerin macht im Wesentlichen geltend, die streitigen Vorgänge stellten eine reine Weitergabe der Kosten an die indische Gesellschaft dar, die ihr während des Garantiezeitraums für die „Behebung“ von Fehlern an den Windkraftanlagenteilen, die sie von dieser Gesellschaft erworben habe, entstanden seien. Folglich handle es sich lediglich um Kosten des Ankaufs von Waren und des Bezugs von Dienstleistungen Dritter, die alternativ zur Rücksendung der Produkte (konkret der Rotorblätter für die Windkraftanlagen) nach Indien oder zum Abwarten der Lieferung neuer Materialien durch das indische Unternehmen vorgenommen worden sei, was durch die Notwendigkeit einer zeitnahen Lösung des Problems gerechtfertigt gewesen sei.

- 26 Aus diesem Grund sei der für erwiesen erachtete Sachverhalt als Fall der Weitergabe der durch die Reparatur eines mangelhaften Produkts entstandenen Kosten durch den Käufer an den Verkäufer (eine Art „Regressanspruch“) und nicht als eine dem Verkäufer der Anlagenteile gegenüber erbrachte Dienstleistung anzusehen.
- 27 Im Übrigen könnte, selbst wenn hier von einer Dienstleistung auszugehen wäre, diese keinesfalls als entgeltlich angesehen werden, da die Rechtsmittelführerin von der indischen Gesellschaft keinerlei Vergütung für die Maßnahmen zur Behebung der Mängel der von dieser an sie gelieferten Produkte erhalten habe, sondern ausschließlich den Betrag, der den bei ihr entstandenen Kosten entspreche, so dass auch aus diesem Grund (fehlende Entgeltlichkeit der Umsätze) keine Mehrwertsteuer zu erheben sei.
- 28 Die Autoridade Tributária (Steuerbehörde – AT) vertritt hingegen die Auffassung, dass die ausgestellten Belastungsanzeigen nicht als „bloßer Rabatt auf die Kosten der erworbenen Anlagenteile“ angesehen werden könnten, die die Rechtsmittelführerin von der indischen Gesellschaft bezogen habe, da die Reparatur der Rotorblätter im Rahmen des zwischen den beiden Unternehmen geschlossenen Dienstleistungsvertrags durchgeführt worden sei und die Rechtsmittelführerin weder einen „Rabatt“ auf den ursprünglich für die eingeführten Materialien gezahlten Preis verbucht noch eine Berichtigung des seinerzeit gezahlten und abgezogenen Mehrwertsteuerbetrags vorgenommen habe. Um die These, dass diese Umsätze der Mehrwertsteuer unterliegen, zu stützen, fügt die Steuerbehörde hinzu, dass diese Umsätze, selbst wenn man davon ausgehe, dass sie durch die vom betreffenden Hersteller gewährte Garantie für die Teile gedeckt seien, d. h., dass die der Suzlon India in Rechnung gestellten Beträge rechtlich eine Kostenweitergabe darstellten, jedenfalls als entgeltliche Umsätze im Sinne des Rundschreibens Nr. 49424 vom 4. Mai 1989 über „Reparaturen von Produkten während des Garantiezeitraums“ anzusehen wären, entweder weil diese Tätigkeit eine Einfuhr der ausgetauschten Materialien umfasst (initiiert durch die Rechtsmittelführerin durch Anforderung einer neuen Lieferung der Suzlon India) habe, für die erneut die (später wieder abgezogene) Mehrwertsteuer und Zölle entrichtet worden seien, oder weil die Reparaturen erfordert hätten, dass Dienstleistungen Dritter bezogen wurden.
- 29 Auf der Grundlage des als erwiesen erachteten Sachverhalts – den die Rechtsmittelführerin in ihrem Vorbringen ausdrücklich nicht bestreitet – stellt das Supremo Tribunal Administrativo fest, dass das indische Unternehmen und die Rechtsmittelführerin einen Dienstleistungsvertrag (das in der Sachverhaltsdarstellung erwähnte „Services Agreement“) abgeschlossen haben, in dessen Klausel Vier es ausdrücklich heißt: „Das durch diesen Vertrag zwischen SEL [die indische Gesellschaft] und SWEP [die Rechtsmittelführerin] begründete Verhältnis ist ein Verhältnis zwischen einem Kunden und einem Dienstleister ... insoweit ... als SEL auf eigene Rechnung und nicht im Interesse [der Rechtsmittelführerin] handelt“.

- 30 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts ist dem Inhalt des Vertrags zu entnehmen, dass es sich um einen Dienstleistungsvertrag handelt, in dessen Rahmen die indische Gesellschaft der Rechtsmittelführerin Material und technische Unterstützung für die Errichtung einer Reparaturwerkstatt für die Windkraftanlagen in Portugal zur Verfügung gestellt hat.
- 31 Aus keinem Dokument ergibt sich, dass die Rechtsmittelführerin den Austausch und die Reparatur der Anlagenteile im Namen oder für Rechnung der indischen Gesellschaft durchgeführt hätte, und nach den Ausführungen der Rechtsmittelführerin besteht keine direkte Verbraucherbeziehung zwischen dem indischen Unternehmen, das die Anlagen hergestellt hat, und den Trägern der Windparks, da die Rechtsmittelführerin in diesem Verhältnis, wie in solchen Verträgen üblich, als Vermittlerin auftritt. Dies bedeutet, beim Auftreten von Problemen obliegt die Reparatur bzw. der Einbau von Ersatzteilen der Rechtsmittelführerin, während die Herstellerin der Anlagenteile gegenüber dem Projektleiter (hier die Rechtsmittelführerin) verantwortlich ist, was die Reparatur und die Lieferung neuer Anlagenteile angeht, wenn defekte Anlagenteile ersetzt werden müssen (dies ergibt sich im Übrigen auch aus Klausel Elf des Kauf- und Liefervertrags zwischen der indischen und der dänischen Gesellschaft, die das Gesellschaftskapital der Rechtsmittelführerin hält). Zusammenfassend handelt es sich um eine Produktgarantie, die vom Hersteller (dem indischen Unternehmen) gegeben wird, und um eine technische Garantie für die Werkleistung (in diesem Fall für die Betriebsfähigkeit des Windparks), die die Rechtsmittelführerin gegenüber den Trägern der Windparks übernimmt, wobei in dieser technischen Garantie für die Werkleistung die Produktgarantie enthalten ist, die der technische Leiter des Bauvorhabens sicherstellen muss.
- 32 Im Rahmen dieses Komplexes von Verantwortlichkeiten ist die im Bericht der AT aufgeführte buchmäßige Erfassung der Umsätze auszulegen, wonach die Rechtsmittelführerin i) in Portugal die Mehrwertsteuer für die eingeführten „Ersatzblätter“ entrichtet und [als Vorsteuer] abgezogen hat; ii) hinsichtlich der „ursprünglichen Blätter“ (diejenigen, die ersetzt wurden) keinen Umsatz bzw. keine Tätigkeit gegengebucht hat, und außerdem iii) Dritte für die Reparatur der Blätter vertraglich verpflichtet hat.
- 33 Nach Auffassung der AT stellen alle diese Tätigkeiten entgeltliche Umsätze dar, die mehrwertsteuerrechtlich als Erbringung von Dienstleistungen der Rechtsmittelführerin an die indische Gesellschaft im Rahmen der Produktgarantie einzuordnen sind.
- 34 Nach Abwägung aller Gesichtspunkte ist das vorlegende Gericht der Auffassung, dass nicht auszuschließen ist, dass die AT und das angefochtene Urteil zu Recht zu dem Ergebnis gekommen sind, dass die buchhalterische Einordnung der von der Rechtsmittelführerin durchgeführten Tätigkeiten, um die Probleme ihrer Kunden infolge der Mängel der Windkraftanlagenteile zu lösen, als Erbringung einer Dienstleistung für die indische Gesellschaft und nicht als Verbraucherbeziehung zwischen beiden angesehen werden können, da die

Rechtsmittelführerin bei der Letzteren nicht lediglich die Reparatur bzw. den Ersatz der mangelhaften Produkte geltend gemacht hat, sondern darüber hinaus eine Reihe von Maßnahmen durchgeführt hat, um gegenüber ihrer Kunden den durch die festgestellten Fabrikationsfehler entstandenen Schaden zu mindern. Mit diesen Maßnahmen sollte wohl auch der Verpflichtung des indischen Unternehmens zur Reparatur der mangelhaften Produkte entsprochen werden (sie fallen unter die Produktgarantie). Es handelt sich somit um einen Sachverhalt, der möglicherweise unter den weiten (und Auffang-)Tatbestand der Erbringung von Dienstleistungen fällt, von dem die Vorschrift über die Anwendung der Mehrwertsteuer (Art. 4 CIVA) ausgeht.

- 35 Es ist auch nicht auszuschließen, dass das angefochtene Urteil diese Dienstleistung zu Recht nach den Bestimmungen des oben genannten Rundschreibens Nr. 49424 der Direção de Serviços do IVA als entgeltlich einstuft hat. Nach diesem Rundschreiben kann die Erbringung von Dienstleistungen nur dann als unentgeltlich angesehen werden, wenn der Betrag für die Reparatur bereits im Produktpreis enthalten ist. Im vorliegenden Fall ist erwiesen, dass der Umsatz, buchhalterisch gesehen, weder von der Rechtsmittelführerin noch von dem indischen Unternehmen als „Kaufpreinsnachlass“ verbucht wurde, sondern als Rechnungen der Rechtsmittelführerin (durch Ausstellung von Belastungsanzeigen) an das indische Unternehmen über die Kosten des Austauschs von (neu eingeführten) Anlagenteilen und der Reparatur solcher Teile.
- 36 Diese Tatsachen, die für die Zwecke des anzuwendenden Rechts als erwiesen gelten, sind nach dem oben genannten Rundschreiben (Nr. 4) steuerlich wie folgt zu behandeln: „Wenn Reparaturarbeiten an Teilen oder Material, die bzw. das nicht in einwandfreiem Zustand eingetroffen sind bzw. ist, vom Empfänger durchgeführt werden und aufgrund der Lieferantenhaftung dafür eine Belastungsanzeige oder vom Lieferanten eine Gutschrift ausgestellt wird, ist in jedem Fall die Mehrwertsteuer zu erheben“.
- 37 Im Kern haben die Parteien bei Abschluss des Vertrags zwischen der Produktgarantie und der Garantie für die Leistungen zur Installation des Windparks unterschieden, um die Verantwortung untereinander aufzuteilen, obwohl aus Sicht des Trägers des Windparks ein solcher Unterschied nicht besteht, da die Rechtsmittelführerin als Bauleiterin des Windparks diese Haftung in vollem Umfang übernimmt.
- 38 Dieser Gesamtrahmen von Garantien und Verantwortungsbereichen wurde jedoch durch die spätere Vereinbarung zwischen der Rechtsmittelführerin und der Lieferantin der Anlagen „verändert“, um das an den Rotorblättern der Windkraftanlagen aufgetretene Problem möglichst rasch zu lösen. Durch die gefundene Lösung – ein Vertrag, in dem sich die Rechtsmittelführerin (statt den Austausch der Bauteile „zu fordern“) verpflichtete, die Rotorblätter zu reparieren und neue Anlagenteile einzuführen – wurden allerdings dem, was zuvor eine einfache Produktgarantieverpflichtung war, „Dienstleistungen“ hinzugefügt. Die mehrwertsteuerrechtliche Einordnung dieser „Dienstleistungen“ wirft die im

vorliegenden Verfahren zu beantwortenden Fragen auf, insbesondere die, ob Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 es gestattet, Umsätze wie die im Rahmen der zwischen den Unternehmen geschlossenen Vereinbarung in Rede stehenden als unentgeltliche Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen (schlichte Kostenweitergabe) zu qualifizieren, weil sie einer Garantieleistung für die Erzeugnisse gleichkommen.

- 39 Das vorliegende Gericht ist so, trotz der vorstehenden Erwägungen und unter Berücksichtigung sämtlicher Gesichtspunkte zu dem Ergebnis gekommen, dass weder der Gesetzestext (des Código do IVA), noch die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 in der zum Zeitpunkt der Ereignisse geltenden Fassung, noch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union eine eindeutige, klare Antwort auf die hier aufgeworfenen Fragen geben.
- 40 Insoweit ist das vorliegende Gericht der Ansicht, dass, obwohl die Gerichte der Mitgliedstaaten für die Anwendung des Unionsrechts zuständig sind, die Zuständigkeit für die Auslegung der „Rechtsakte der Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union“ gemäß Art. 267 Buchst. b AEUV beim Gerichtshof der Europäischen Union liegt. Darüber hinaus ist, wie Art. 267 Abs. 3 AEUV hinzufügt, wenn „eine derartige Frage [betreffend die Auslegung von Rechtsakten der Unionsorgane] in einem schwebenden Verfahren bei einem einzelstaatlichen Gericht gestellt [wird], dessen Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, dieses Gericht zur Anrufung des Gerichtshofs verpflichtet“.
- 41 Da das vorliegende Gericht Zweifel über die Auslegung von Art. 2 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 hegt, ist es der Ansicht, dass es vor dem Erlass seiner Entscheidung den Gerichtshof der Europäischen Union um Vorabentscheidung zu ersuchen hat.