

Rechtssache C-726/23

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

Eingangsdatum:

28. November 2023

Vorlegendes Gericht:

Curtea de Apel București (Rumänien)

Datum der Vorlageentscheidung:

16. September 2021

Rechtsmittelführerin und Klägerin im ersten Rechtszug:

SC Arcomet Towercranes SRL

Rechtsmittelgegnerin und Beklagte im ersten Rechtszug:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Rechtsmittel gegen das Urteil des Tribunalul București (Regionalgericht Bukarest, Rumänien), mit dem die Klage der SC Arcomet Towercranes SRL (im Folgenden: Klägerin) auf zum einen teilweise Nichtigerklärung der Entscheidung zur Zurückweisung des Einspruchs gegen den Steuerprüfungsbescheid über den zusätzlich geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag in Höhe von 437 705 rumänischen Lei (RON) und den Betrag der zusätzlichen Kosten (Verzugszinsen und Verzugsstrafe) in Höhe von 222 917 RON und zum anderen teilweise Nichtigerklärung des diese Steuerpflichten festsetzenden Steuerprüfungsbescheids und des dem Steuerprüfungsbescheid zugrundeliegenden Steuerprüfungsberichts abgewiesen wurde. Die Klägerin beantragt außerdem die Befreiung von der Zahlungspflicht hinsichtlich der beiden in Rede stehenden Beträge sowie die Feststellung ihres Anspruchs auf Rückerstattung des Betrags von 84 973 RON sowie die tatsächliche Rückerstattung dieses Betrags.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Ersuchen gemäß Art. 267 AEUV um Auslegung von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und der Art. 168 und 178 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

Vorlagefragen

1. Ist Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen, dass der von einer Gesellschaft (der Hauptgesellschaft) gegenüber einer verbundenen Gesellschaft (der Betriebsgesellschaft) abgerechnete Betrag, der dem Betrag entspricht, der zur Anpassung des Gewinns der Betriebsgesellschaft an die ausgeübten Tätigkeiten und übernommenen Risiken nach der Margenmethode der OECD-Verrechnungspreisleitlinien erforderlich ist, eine Zahlung für eine Dienstleistung darstellt, die folglich in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt?

2. Sind bei Bejahung der ersten Frage die Steuerbehörden mit Blick auf die Auslegung der Art. 168 und 178 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem berechtigt, neben der Rechnung Dokumente (wie etwa Tätigkeitsberichte, Berichte über den Arbeitsfortschritt usw.) anzufordern, die die Verwendung der erworbenen Dienstleistungen für die Zwecke der steuerbaren Umsätze des Steuerpflichtigen belegen, oder darf sich diese Prüfung des Rechts auf Vorsteuerabzug ausschließlich auf den unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem Erwerb und der Lieferung/Dienstleistung oder zwischen dem Erwerb und der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen stützen?

Angeführte unionsrechtliche Vorschriften

Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: Charta), Art. 41 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. a

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

Angeführte Unionsrechtsprechung

Urteile vom 14. Februar 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, Rn. 24), vom 29. Februar 1996, Inzo (C-110/94, EU:C:1996:67, Rn. 23 und 24), vom 5. Dezember 1996, Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, Rn. 19, 26 und 29), vom 18. Dezember 1997, Molenheide u. a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 und C-47/96, EU:C:1997:623, Rn. 48), vom 8. Februar 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, Rn. 22-24), vom 6. September 2012, Portugal Telecom (C-496/11,

EU:C:2012:557, Rn. 33, 34, 48 und 49), vom 6. Dezember 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 25 bis 27 und 29), vom 21. Februar 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, Rn. 19), vom 3. September 2014, GMAC UK (C-589/12, EU:C:2014:2131, Rn. 29), vom 9. Juli 2015, Salomie und Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, Rn. 59), vom 22. Oktober 2015, PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, Rn. 26 bis 29).

Angeführte nationale Vorschriften

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch) (im Folgenden: Steuergesetzbuch):

- Art. 11 sieht vor, dass die Steuerbehörden bei der Ermittlung des Betrags einer Steuer, einer Abgabe oder eines Pflichtbeitrags zur Sozialversicherung eine Transaktion, die keinen wirtschaftlichen Zweck hat, unberücksichtigt lassen und damit deren steuerliche Auswirkungen anpassen oder die Art einer Transaktion oder Tätigkeit neu einordnen können, um den wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion oder Tätigkeit widerzuspiegeln (Grundsatz des Vorrangs des wirtschaftlichen Elements vor dem juristischen).
- Art. 19 Abs. 5 bestimmt zum einen, dass Transaktionen zwischen verbundenen Personen nach dem Grundsatz der Bestimmung des Marktpreises im freien Wettbewerb und zu Bedingungen erfolgen müssen, die sich nicht von den zwischen unabhängigen Unternehmen ausgehandelten geschäftlichen oder finanziellen Beziehungen unterscheiden dürfen, und zum anderen, dass bei der Ermittlung der Gewinne der verbundenen Personen auch die Grundsätze für Verrechnungspreise zu beachten sind.
- Art. 126 regelt, dass jene Umsätze steuerbar sind, die steuerlich eine Lieferung von Gegenständen oder eine Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt darstellen oder solchen Umsätzen gleichgestellt sind, und gibt die kumulativen Voraussetzungen dafür an, dass eine Transaktion als steuerbar anzusehen ist.
- Nach Art. 129 gilt als Erbringung von Dienstleistungen jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist.
- Art. 145 Abs. 2 sieht vor, dass jeder Steuerpflichtige berechtigt ist, die Vorsteuer für Erwerbe abzuziehen, wenn diese zur Verwendung für die Zwecke einiger Umsätze hinsichtlich dieser Erwerbe bestimmt sind, darunter „steuerbare Umsätze“ (Buchst. a).
- Art. 146 Abs. 1 bestimmt u. a., dass der Steuerpflichtige zur Inanspruchnahme des Rechts auf Abzug der geschuldeten oder gezahlten Vorsteuer für Gegenstände, die ihm geliefert wurden oder zu liefern sind oder für Dienstleistungen, die zu seinen Gunsten erbracht wurden oder zu erbringen sind, im Besitz einer nach Maßgabe der Bestimmungen von Art. 155 ausgestellten Rechnung sein muss.

- Art. 150 regelt im Wesentlichen, dass Steuerschuldner der Dienstleistungsempfänger ist, wenn die Dienstleistungen in Rumänien erbracht wurden, auch wenn sie von einem Steuerpflichtigen erbracht wurden, der nicht in Rumänien ansässig ist.

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) (im Folgenden: Durchführungsbestimmungen):

- Nr. 2 Abs. 2 zu Art. 126 des Steuergesetzbuchs:

„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;

b) Die Voraussetzung in Form einer Verknüpfung zwischen dem Umsatz und dem geleisteten Entgelt ist auch erfüllt, wenn der Preis nicht den üblichen Wert des Umsatzes widerspiegelt, wenn er also die Form von Beiträgen, Gegenständen, Dienstleistungen oder Preisnachlässen annimmt oder nicht unmittelbar vom Empfänger geleistet wird, sondern von einem Dritten.“

- Nr. 41 zu Art. 11 des Steuergesetzbuchs legt fest, dass die rumänischen Steuerbehörden bei Anwendung der Vorschriften über die Verrechnungspreise die in den Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (im Folgenden: OECD-Richtlinien) aufgestellten Grundsätze beachten müssen. Nach Ziff. 4.38 der OECD-Richtlinien können „kompensierende Anpassungen“ vorgenommen werden: Gemeint sind Anpassungen, in deren Rahmen der Steuerpflichtige für steuerliche Zwecke einen nach seiner Auffassung fremdvergleichskonformen Preis ausweisen darf, obwohl dieser von dem tatsächlich zwischen den verbundenen Unternehmen verrechneten Preis abweicht.

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală (Regierungsverordnung Nr. 92/2003 vom 24. Dezember 2003 über die Steuerverfahrensordnung; im Folgenden: Steuerverfahrensordnung):

- Art. 6 sieht vor, dass die Steuerbehörde innerhalb der Grenzen ihrer Zuständigkeiten und Befugnisse befugt ist, die Maßgeblichkeit der steuerlichen Sachverhalte zu beurteilen und die Entscheidung auf der Grundlage der gesetzlichen Bestimmungen sowie der vollständigen Feststellungen über sämtliche relevanten Umstände des Sachverhalts zu treffen.
- Art. 64 bestimmt, dass die Belege und Geschäftsbücher des Steuerpflichtigen die Beweise zum Zweck der Festsetzung der Steuerbemessungsgrundlage sind; hierbei sind auch etwa vorhandene weitere Beweisdokumente zu berücksichtigen.
- Nach Art. 65 trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für die Handlungen und Vorgänge, die seinen Erklärungen und jedem der Steuerbehörde vorgelegten Antrag zugrunde liegen (Abs. 1), und die Steuerbehörde ist verpflichtet, den Steuerprüfungsbescheid anhand eigener Beweise und Feststellungen zu begründen (Abs. 2).
- Art. 107 regelt das Recht des Steuerpflichtigen, während der Steuerprüfung informiert zu werden, sowie die Möglichkeit, seinen Standpunkt zu den Feststellungen der Steuerbehörde und deren steuerlichen Folgen vorzutragen.
- Art. 109 legt die Bedingungen der Erstellung und die Folgen des Steuerprüfungsberichts fest, auf dessen Grundlage der Steuerprüfungsbescheid für die abweichenden steuerlichen Festsetzungen im Zusammenhang mit den geprüften Zeiträumen erstellt wird.

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die Klägerin gehört zum Arcomet-Konzern, einem weltweit agierenden, unabhängigen Konzern im Bereich der Kranvermietung. Innerhalb des Konzerns erwirbt oder mietet die Klägerin Kräne, die sie anschließend an Kunden verkauft oder vermietet. Die belgische Gesellschaft Arcomet Service NV als Konzernmutter (im Folgenden: Arcomet Belgien) sucht die Lieferanten für die rumänische Gesellschaft (und für die anderen Konzerngesellschaften) und verhandelt mit ihnen die Bedingungen. Das Vertragsverhältnis mit den Lieferanten und den Endkunden wird anschließend von der Klägerin entwickelt.
- 2 Im Dezember 2010 führte die belgische Gesellschaft Deloitte Belastingconsulenten eine Studie zu Verrechnungspreisen für Arcomet Belgien in deren Beziehung zu den verbundenen Unternehmen durch, zu denen auch die Klägerin gehört. Nach der detaillierten Vergleichbarkeitsanalyse kam die Studie zu der Einschätzung, dass das Finanzergebnis (Betriebsergebnismarge) auf Marktebene, das die verbundenen Unternehmen (einschließlich der Klägerin) nach

den Vorschriften über Verrechnungspreise ausweisen müssten, zwischen - 0,71 % und 2,74 % liegt.

- 3 In Rumänien wurden die Ergebnisse der Studie in einen am 24. Januar 2012 zwischen Arcomet Belgien und der Klägerin geschlossenen Vertrag aufgenommen, mit dem die Parteien ihre Aufgaben und Risiken im Rahmen der Durchführung der Tätigkeit des Verkaufs, des Erwerbs und der Vermietung der Kräne übernommen haben. Dieser Vertrag war auf die ab dem 1. Januar 2011 begonnenen Geschäftsverhältnisse anwendbar.
- 4 In Art. 3 des in Rede stehenden Vertrags wurden die Aufgaben der Klägerin (als „Betriebsgesellschaft“ bezeichnet) zur Ermittlung der lokalen Strategie zur Erreichung einer maximalen Auslastung der Kranflotte und einer Maximierung der den Kunden angebotenen Preise festgelegt, die die Klägerin ihrer Muttergesellschaft Arcomet Belgien (als „Auftraggeberin“ bezeichnet) vorlegt.
- 5 In Art. 4 des Vertrags sind die Aufgaben der Auftraggeberin festgelegt:
 - die betriebsbezogene Erfüllung der unternehmerischen Aufgaben in Form von Strategie und Planung, Verhandlung der (Rahmen-)Verträge mit dritten Lieferanten, Verhandlung der Fristen und Bedingungen der Finanzierungsverträge, Technik, Finanzen, zentrale Verwaltung der Flotte [von Kränen] sowie Qualitäts- und Sicherheitsmanagement;
 - die Übernahme der wichtigsten wirtschaftlichen Risiken aus dem Betrieb der Betriebsgesellschaft seitens der Auftraggeberin unter der Bedingung, dass die Betriebsgesellschaft die betreffenden Anweisungen, Verfahren und Entscheidungen der Auftraggeberin beachtet.
- 6 Der Vertrag sah in Übereinstimmung mit den Ergebnissen der Studie aus dem Dezember 2010 vor, dass der Klägerin eine Betriebsergebnismarge zwischen - 0,71 % und 2,74 % zugesichert wird. Zu diesem Zweck legte Art. 5 des Vertrags vom 24. Januar 2012 die Vergütung der Parteien fest, und in Art. 3 des Vertrages wurden folgende Regeln festgelegt:
 - Am Jahresende wurde geprüft, ob die Betriebsgesellschaft eine Gewinnspanne vor Steuern (PBTM [profit before tax margin]) im Bereich zwischen - 0,71 % und + 2,74 % aufweist;
 - wenn die PBTM der Betriebsgesellschaft unterhalb von - 0,71 % lag, stellte die Betriebsgesellschaft der Auftraggeberin eine Rechnung über die Differenz zwischen dem erzielten Nettogewinn vor Steuern (NPBT [net profit before tax]) und einem PBTM von - 0,71 %;
 - wenn die PBTM der Betriebsgesellschaft mehr als oder genau - 0,71 %, aber weniger als + 2,74 % betrug, hatte keine der beiden Parteien Anspruch auf eine Vergütung;

- wenn die PBTM der Betriebsgesellschaft oberhalb von + 2,74 % lag, erstellte die Auftraggeberin der Betriebsgesellschaft eine Rechnung in Höhe der Differenz zwischen dem erzielten NPBT und einer PBTM von 2,74 %.
 - Die Berechnung der unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes erzielten PBTM von - 0,71 % und 2,74 % war für jedes Finanzjahr zwischen den Parteien auf der Grundlage der vorläufigen Jahresabschlüsse zu besprechen und zu vereinbaren und wurde anschließend gegebenenfalls auf der Grundlage der bestätigten und genehmigten Jahresabschlüsse korrigiert.
- 7 Der Vertrag sah für jedes Jahr die Ausstellung einer Ausgleichsrechnung nach folgender Maßgabe vor, um die Parteien von ihren gegenseitigen Verpflichtungen zu befreien:
- seitens der Klägerin an Arcomet Belgien, um den über die Marge hinausgehenden Verlust unterhalb von - 0,71 % auszugleichen, oder
 - seitens Arcomet Belgien an die Klägerin, um den über die Marge hinausgehenden Gewinn oberhalb von 2,74 % abzuschöpfen.
- 8 In den Jahren 2011, 2012 und 2013 wies die Klägerin einen überschießenden Gewinn aus, für den sie von Arcomet Belgien drei Ausgleichsrechnungen ohne Mehrwertsteuer über die Beträge von 250 937,77 Euro (1 081 868 RON) (im Folgenden: Rechnung 1), 162 076,24 Euro (741 905 RON) (im Folgenden: Rechnung 2) und 281 769,66 Euro (1 252 128 Euro) (im Folgenden: Rechnung 3) erhielt.
- 9 In der den belgischen Steuerbehörden vorgelegten Erklärung wies Arcomet Belgien diese drei Rechnungen ursprünglich als innergemeinschaftliche Lieferungen von Gegenständen betreffend aus. Anschließend korrigierte Arcomet Belgien im Jahr 2015 ihre Angaben der ursprünglichen Erklärung und die belgischen Steuerbehörden sahen die „Ausgleichsrechnungen“ als Dienstleistungen betreffend an.
- 10 In ihrer eigenen Körperschaftssteuererklärung wies die Klägerin die im Jahr 2012 ausgestellten Rechnungen 1 und 2 als innergemeinschaftliche Dienstleistung betreffend aus, für die sie das Reverse-Charge-Verfahren [Umkehrung der Steuerschuldnerschaft] anwandte. Die im Jahr 2013 erstellte Rechnung 3 wies die Klägerin nicht aus, da sie annahm, diese betreffe Umsätze außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer.
- 11 Zwischen dem 28. Januar 2015 und dem 7. Juli 2015 wurde die Klägerin einer Steuerprüfung unterzogen; der geprüfte Zeitraum reicht vom 1. Januar 2011 bis zum 31. Dezember 2014. Die Prüfung betraf die Auszahlung für die Mehrwertsteuererklärungen mit negativen Beträgen und der Optierung auf Erstattung, mit der die Klägerin die Erstattung von 84 973 RON beantragte.

- 12 Die Steuerprüfer kamen in ihrem Bericht zu dem Ergebnis, dass die oben erwähnten Ausgleichrechnungen seitens der Klägerin von Arcomet Belgien bezogene Verwaltungsleistungen betrafen, und forderten in diesem Zusammenhang die Vorlage von Belegen, die die tatsächliche Erbringung der Dienstleistungen und die Notwendigkeit ihrer Erbringung zum Zweck der steuerbaren Umsätze der Klägerin bestätigen.
- 13 Die Steuerprüfer tauschten außerdem Informationen mit den belgischen Steuerbehörden hinsichtlich der Meldung der Rechnungen im MIAS aus; infolge dieses Austauschs gingen die belgischen Steuerbehörden davon aus, Arcomet Belgien habe die Ausgleichsrechnungen als für erbrachte Dienstleistungen gestellt ausgewiesen.
- 14 Was die Rechnungen 1 und 2 betrifft, für die das Reverse-Charge-Verfahren angewandt wurde, verneinten die Steuerprüfer das Recht auf Vorsteuerabzug für diese Rechnungen, behielten jedoch die eingenommene Mehrwertsteuer (beide Rechnungen waren nach dem Reverse-Charge-Verfahren ausgewiesen) mit der Begründung ein, die Erbringung der Dienstleistungen und ihre Notwendigkeit für die Zwecke der steuerbaren Umsätze sei nicht bewiesen worden.
- 15 Was die Rechnung 3 angeht, waren die Steuerprüfer der Ansicht, dass auch diese den Bezug innergemeinschaftlicher Dienstleistungen von Arcomet Belgien betreffe, und zogen die zusätzliche Mehrwertsteuer ein, ohne das Recht auf Vorsteuerabzug für diese Rechnung zu gewähren, wofür sie dieselbe Begründung vorbrachten, also die mangelnde Vorlage von Belegen, die die Erbringung der Dienstleistungen und deren Notwendigkeit für die Zwecke der steuerbaren Umsätze bewiesen hätten.
- 16 Auf der Grundlage des Steuerprüfungsberichts wurde der Klägerin mit dem Steuerprüfungsbescheid die Zahlung einer zusätzlichen Mehrwertsteuerschuld in Höhe eines Betrags von 738 216 RON auferlegt, auf den zusätzliche Kosten (Zinsen und Verwaltungssanktionen) in Höhe eines Betrags von 341 708 RON aufgeschlagen wurden. Die weitere infolge der Steuerprüfung einbehaltene Mehrwertsteuerdifferenz in Höhe von 738 216 RON setzt sich zusammen aus:
 - (i) 437 705 RON für die nicht zum Vorsteuerabzug zugelassene Mehrwertsteuer bestehend aus:
 - dem Betrag von 259 648 RON als Mehrwertsteuer für die Rechnung 1, für die die Steuerprüfer das Recht auf Vorsteuerabzug versagten;
 - dem Betrag von 178 057 RON als Mehrwertsteuer für die Rechnung 2, für die die Steuerprüfer das Recht auf Vorsteuerabzug versagten.
 - (ii) 300 511 RON als festgesetzte Mehrwertsteuernacherhebung wegen der Ausstellung der Rechnung 3, für die die Steuerprüfer die zusätzliche Mehrwertsteuer einzogen.

- 17 Die Klägerin legte gegen den Steuerprüfungsbericht und den Steuerprüfungsbescheid Einspruch ein. Dieser wurde als unbegründet und nicht durch Belege gestützt zurückgewiesen, soweit es den Betrag von 437 705 RON für die Mehrwertsteuer und den Betrag von 222 917 RON (für Verzugszinsen und Verzugsstrafe) betrifft.
- 18 Die Klägerin erhob beim Tribunalul București Klage auf Nichtigerklärung des Steuerprüfungsbescheids und brachte folgende Gründe vor:
- Der Steuerprüfungsbericht habe die gesetzlich vorgeschriebenen Formerfordernisse nicht erfüllt und die Verteidigungsrechte der Klägerin seien verletzt worden.
 - Die seitens Arcomet Belgien ausgeübten Tätigkeiten und übernommenen Risiken hinsichtlich der Tätigkeit der Klägerin fielen nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer.
 - Falls eine Dienstleistung im Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer vorliege, sei das Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich der von der Klägerin ausgeübten Tätigkeiten rechtswidrig versagt worden.
 - Die Steuerbehörden hätten das Reverse-Charge-Verfahren fehlerhaft ausgelegt und angewandt.
- 19 Im Rahmen ihrer Klage beantragte die Klägerin auch die Vorlage eines Vorabentscheidungsersuchens beim Gerichtshof hinsichtlich der Auslegung von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und der Art. 168 und 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Zusammenhang mit der Sach- und Rechtslage des vorliegenden Verfahrens.
- 20 Das Tribunalul București wies die Klage der Klägerin mit folgender Begründung als unbegründet ab.
- 21 Was das Argument angehe, das sich auf die Nichterfüllung der gesetzlichen Formerfordernisse durch den Steuerprüfungsbericht und die Verletzung der Verteidigungsrechte stütze, könne die behauptete Unregelmäßigkeit in Form einer unzureichenden Begründung seitens der steuerlichen Prüfstelle mit Blick auf den Standpunkt der Klägerin zu den Feststellungen der Steuerprüfung nur dann zur Aufhebung des Steuerprüfungsbescheids führen, wenn die Klägerin beweise, dass sie einen Schaden erlitten habe, der nicht in anderer Weise wiedergutmachen sei; im vorliegenden Fall habe die Klägerin jedoch nicht bewiesen, dass ein solcher Schaden vorliege.
- 22 Was das Argument angehe, das sich auf den Umstand stützt, die seitens Arcomet Belgien ausgeübten Tätigkeiten und übernommenen Risiken hinsichtlich der Tätigkeit in Rumänien fielen nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, verweist das Tribunalul București auf die Bestimmung in Nr. 2 Abs. 2 der Durchführungsbestimmungen und weist den Einwand zurück, dass keine klar bestimmbare Dienstleistung von Arcomet Belgien vorliege, sondern nur

eine Beteiligung von Arcomet Belgien an sämtlichen von Arcomet in Rumänien ausgeführten wirtschaftlichen Umsätzen.

- 23 Was das Argument der Klage angehe, das sich auf das Vorsteuerabzugsrecht hinsichtlich der von der Klägerin ausgeübten Tätigkeiten für den Fall beziehe, dass diese Tätigkeiten Dienstleistungen im Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer darstellten, stehe auf der Grundlage der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts unter der wesentlichen Voraussetzung, dass die zur Begründung dieses Abzugsrechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet würden. Was die Formerfordernisse angehe, beinhalteten diese auch das Erfordernis, dass der Steuerpflichtige über eine nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften ausgestellte Rechnung verfüge.
- 24 Der Steuerpflichtige benötige also nicht nur eine Rechnung, die die voraussichtlich abzugsfähige Mehrwertsteuer ausweise, sondern müsse auch beweisen, dass die abgerechneten Gegenstände/Dienstleistungen tatsächlich für die Zwecke der eigenen steuerbaren Umsätze geliefert/erbracht worden seien. Der Gebrauch des Ausdrucks „zur Verwendung für die Zwecke ...“ im Wortlaut von Art. 145 Abs. 2 Buchst. a des Steuergesetzbuchs impliziere die Tatsache, dass die Gegenstände/Dienstleistungen, für die die Steuer gezahlt worden sei, deren Abzug als Vorsteuer beantragt werde, geeignet sein müssten, einen Vorteil hinsichtlich der Umsätze herbeizuführen, die Gegenstand der Tätigkeit des den Vorsteuerabzug beantragenden Rechtsträgers seien.
- 25 Was schließlich das Argument angehe, das sich auf die fehlerhafte Auslegung und Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens stütze, sei die Klägerin nicht in der Lage gewesen, zum Zweck der Feststellung ihres Vorsteuerabzugsrechts die Erforderlichkeit der Erwerbe für die Zwecke ihrer steuerbaren Umsätze zu beweisen, so dass das Reverse-Charge-Verfahren nicht anwendbar gewesen sei.
- 26 Die Klägerin lege ein Rechtsmittel gegen das Urteil des Tribunalul București beim vorlegenden Gericht, der Curtea de Apel București (Berufungsgericht Bukarest, Rumänien), ein.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 27 Im Rahmen ihres Rechtsmittels formuliert die *Klägerin* eine Reihe von Kritikpunkten hinsichtlich des Urteils des Tribunalul București, die die folgenden Aspekte betreffen:
 - Das Tribunalul București habe die Bestimmungen von Art. 126 Abs. 1 und Art. 129 Abs. 1 des Steuergesetzbuchs fehlerhaft ausgelegt, da die von Arcomet Belgien ausgeübten Tätigkeiten und übernommenen Risiken hinsichtlich der Tätigkeit in Rumänien nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen.

- Falls man vom Bestehen von Dienstleistungen ausgehe, die in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen, habe das Tribunalul București die Bestimmungen von Art. 145 Abs. 2 des Steuergesetzbuchs insoweit fehlerhaft ausgelegt, als das Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich der von der Klägerin ausgeübten Tätigkeiten betroffen sei.
 - Das Formerfordernis für die Zwecke des Vorsteuerabzugs sei erfüllt, da die von Arcomet Belgien ausgestellten Ausgleichsrechnungen alle vom Steuergesetzbuch vorgeschriebenen Angaben enthielten und folglich wirksam erstellt worden seien.
 - Die Klägerin habe den Steuerprüfern hinreichende Belege vorgelegt, die die vertraglich vorgesehene Übernahme der Risiken und der Erfüllung der Aufgaben seitens der Arcomet Belgien in Bezug auf die Tätigkeit in Rumänien belegten.
 - Falls man davon ausgehe, dass die beschriebenen Anpassungen des Finanzergebnisses mit einer Dienstleistung verknüpft seien, setze der Einbehalt der betreffenden Mehrwertsteuer voraus, dass die Ausgleichsrechnungen der Klägerin als auf den in Rumänien steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb von Dienstleistungen bezogen ausgewiesen worden seien, für die das Reverse-Charge-Verfahren Anwendung finde.
- 28 Im Rechtsmittelverfahren wiederholt die Klägerin ihren Antrag auf Vorlage eines Vorabentscheidungsersuchens an den Gerichtshof mit einer Reihe von Vorlagefragen, von denen das vorlegende Gericht nur zwei für statthaft erachtet, umformuliert und dem Gerichtshof vorgelegt hat.
- 29 Die *Steuerbehörden* als Rechtsmittelgegner und Beklagte im ersten Rechtszug im Ausgangsverfahren erheben Einwände, die sich im Wesentlichen gegen die von der Klägerin vorgeschlagenen Fragen richten.
- 30 In Bezug auf die erste Vorlagefrage sei der Verweis der Klägerin auf die Vorschriften zu Verrechnungspreisen unbeachtlich, da die Bestimmungen dieser Vorschriften nur auf die Berichtigung von Einnahmen und Ausgaben anwendbar seien. Ferner sehe der Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation (ABl. 2006, C 176, S. 1) vor, dass dieser nur bei Sachverhalten Anwendung finde, bei denen die lokalen Rechtsvorschriften unklar seien. Allerdings existiere in Rumänien eine Spezialregelung zum Inhalt der Verrechnungspreisdokumentation. Zum anderen sei die Verrechnungspreisdokumentation für die Arcomet Belgien erstellt worden, da auf die Klägerin nicht die belgischen Rechtsvorschriften angewandt werden könnten, auf deren Grundlage diese Dokumentation erstellt worden sei.
- 31 In Bezug auf die zweite Vorlagefrage meinen die Steuerbehörden gestützt auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs (Urteil vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a., C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145, Rn. 46, die auf die Rn. 23 und 24 des Urteils vom 29. Februar 1996, Inzo, C-110/94, EU:C:1996:67, und auf Rn. 24 des

Urteils vom 14. Februar 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, verweist), dass der den Vorsteuerabzug beantragende Steuerpflichtige derjenige sei, der beweisen müsse, dass alle rechtlichen Voraussetzungen für die Gewährung des Vorsteuerabzugs erfüllt seien, und dass die einschlägigen Bestimmungen (Art. 4 der sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977), die in die Mehrwertsteuerrichtlinie aufgenommen worden seien, die Steuerbehörden nicht hinderten, objektive Nachweise für die vom Betroffenen erklärte Absicht zu verlangen, zu besteuerten Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeiten aufzunehmen.

- 32 Den Steuerpflichtigen stehe nur dann ein Recht auf Vorsteuerabzug für Erwerbe von Gegenständen und Dienstleistungen zu, wenn zwei kumulative Voraussetzungen erfüllt seien, genauer wenn die Erwerbe für die Zwecke steuerbarer Umsätze bestimmt seien und diesen Erwerben Rechnungen zugrunde lägen, die alle erforderlichen Angaben für die Feststellung des Rechts auf Vorsteuerabzug enthalten müssten.
- 33 In diesem Zusammenhang müsse der Steuerpflichtige, um zu beweisen, dass die erworbenen Dienstleistungen für die Zwecke des steuerbaren Umsatzes verwendet würden, nicht nur im Besitz einer Rechnung sein, in der die abzugsfähige Mehrwertsteuer ausgewiesen sei, sondern auch beweisen, dass die abgerechneten Dienstleistungen tatsächlich und für die Zwecke der eigenen steuerbaren Umsätze erbracht worden seien. Allerdings habe die Klägerin im vorliegenden Fall, obwohl ihr die Beweislast oblegen habe, keinerlei Beleg vorgelegt, aus dem hervorgehe, dass die Dienstleistungen für die Zwecke ihrer steuerbaren Umsätze erbracht worden seien. Die von der Klägerin vorgelegten Dokumente hätten nicht die Qualität von Tätigkeitsberichten, aus denen das Wesen der erworbenen Dienstleistungen, die Zahl der für jeden Umsatz geleisteten Stunden, die eingesetzten personellen und materiellen Ressourcen oder die Berechnungsmethode der für die abgerechneten Dienstleistungen festgelegten Kosten hervorgingen.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 34 Zur Einordnung der gestellten Vorlagefragen hält das vorliegende Gericht fest, dass mit diesen Fragen zum einen um Auslegung von unionsrechtlichen Bestimmungen (Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 168 und 178 der Mehrwertsteuerrichtlinie) ersucht wird, und dass diese Fragen zum anderen die in Art. 267 Abs. 1 AEUV aufgestellte Voraussetzung erfüllen, da sich die Antwort auf diese Fragen nicht bereits aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt, und zwar weder im Hinblick auf die Einstufung der Umsätze als steuerbare Umsätze noch im Hinblick auf die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug.
- 35 In Bezug auf die Notwendigkeit der Anrufung des Gerichtshofs ist erstens festzustellen, dass die unionsrechtliche Bestimmung, die Gegenstand der ersten Vorlagefrage ist (also der Frage, ob Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der

Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass der von einer Gesellschaft [der Hauptgesellschaft] gegenüber einer verbundenen Gesellschaft [der Betriebsgesellschaft] abgerechnete Betrag, der dem Betrag entspricht, der zur Anpassung des Gewinns der Betriebsgesellschaft an die ausgeübten Tätigkeiten und übernommenen Risiken nach der Margenmethode der OECD-Verrechnungspreisleitlinien erforderlich ist, eine Zahlung für eine Dienstleistung darstellt, die folglich in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt), noch nicht Gegenstand der Auslegung gewesen ist, so dass das vorliegende Gericht nicht von der Verpflichtung befreit ist, zu diesem Zweck ein Vorabentscheidungsersuchen einzureichen (Urteil vom 27. März 1963, Da Costa u. a., 28/62 bis 30/62, EU:C:1963:6).

- 36 Zweitens ist nach Ansicht des vorliegenden Gerichts die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts im vorliegenden Fall nicht derart offenkundig, dass für einen vernünftigen Zweifel kein Raum bleibt, und demgemäß davon abzusehen wäre, dem Gerichtshof eine vor ihm aufgeworfene Frage nach der Auslegung des Gemeinschaftsrechts vorzulegen (Urteil vom 15. September 2005, C-495/03, Intermodal Transports, EU:C:2005:552, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung), und die Frage in eigener Verantwortung zu lösen wäre (Urteil vom 6. Oktober 1982, 283/81, Cilfit u. a., EU:C:1982:335, Rn. 16).
- 37 Daher führen die spezifischen Umstände der vorliegenden Rechtssache im Zusammenhang mit der oben erwähnten Verwaltungspraxis zu keinem klaren Ergebnis hinsichtlich der Anwendung der angeführten Rechtsprechung des Gerichtshofs. In der vorliegenden Rechtssache stellen sich verschiedene Fragen, insbesondere, ob die Ausgleichsrechnungen einen formalen Vorgang zur Anpassung des Betriebsergebnisses darstellen, oder ob sie mit keiner Dienstleistung verknüpft sind, sondern eine Ergebnisanpassung außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer darstellen, sofern keine klar bestimmbare Dienstleistung feststellbar ist, die Arcomet Belgien für die Klägerin erbracht hat. Ferner stellt sich für den Fall, dass eine Dienstleistung der Arcomet Belgien zugunsten der Klägerin vorliegt, die in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt, die Frage, ob die betreffende Mehrwertsteuer als abzugsfähig anzusehen ist, weil diese Dienstleistung für die Zwecke der steuerbaren Umsätze der Klägerin erbracht wurde.
- 38 Darüber hinaus stellt sich in Ermangelung einer spezifischen nationalen Vorschrift (die Bestimmungen des Steuergesetzbuchs erfordern für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nur das Vorliegen einer Rechnung) im Rahmen der zweiten Vorlagefrage das Problem der Feststellung, ob die Anforderung zusätzlicher Dokumente neben den Rechnungen dem in der Rechtsprechung des Gerichtshofs in Mehrwertsteuersachen verankerten Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht. Notwendig ist außerdem die Feststellung, ob diese Praxis mit den Bestimmungen und Zwecken der Mehrwertsteuerrichtlinie und mit den vom Gerichtshof in seiner Rechtsprechung zur Verknüpfung zwischen Dienstleistung und Zahlung festgelegten Grundsätzen im Einklang steht, um das Bestehen einer

in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallenden Dienstleistung zu ermitteln.

- 39 Drittens ist das im Ausgangsverfahren zu erlassende Urteil im Rahmen des innerstaatlichen Rechtsmittelsystems endgültig im Sinne von Art. 267 Abs. 3 AEUV, weshalb das vorliegende Gericht verpflichtet ist, den Gerichtshof anzurufen und um Auslegung der einschlägigen Unionsvorschriften zu ersuchen.

ARBEITSDOKUMENT