



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

7. April 2022*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 44 – Ort einer Dienstleistung – Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 – Art. 11 Abs. 1 – Dienstleistungen – Ort der steuerlichen Anknüpfung – Begriff der festen Niederlassung – Gesellschaft eines Mitgliedstaats, die mit einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft verbunden ist – Von der personellen und technischen Ausstattung her geeignete Struktur – Fähigkeit, Dienstleistungen für den eigenen Bedarf der festen Niederlassung zu empfangen und zu verwenden – Durch eine verbundene Gesellschaft für die Empfängergesellschaft erbrachte Marketing-, Regulierungs-, Werbe- und Vertretungsdienstleistungen“

In der Rechtssache C-333/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Curtea de Apel București (Berufungsgericht Bukarest, Rumänien) mit Entscheidung vom 30. Dezember 2019, beim Gerichtshof eingegangen am 22. Juli 2020, in dem Verfahren

Berlin Chemie A. Menarini SRL

gegen

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

Beteiligte:

Berlin Chemie AG,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten E. Regan sowie der Richter I. Jarukaitis (Berichterstatter), M. Ilešič, D. Gratsias und Z. Csehi,

Generalanwalt: A. M. Collins,

Kanzler: A. Calot Escobar,

* Verfahrenssprache: Rumänisch.

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Berlin Chemie A. Menarini SRL, zunächst vertreten durch M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău, B. Mărculeț und E. Bondalici, dann durch M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău und E. Bondalici, Avocați,
- der rumänischen Regierung, vertreten durch E. Gane, R. I. Hațieganu und A. Rotăreanu als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Armenia und E. A. Stamate als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 44 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 geänderten Fassung (ABl. 2008, L 44, S. 11) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) und von Art. 11 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112 (ABl. 2011, L 77, S. 1).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Berlin Chemie A. Menarini SRL (im Folgenden: rumänische Gesellschaft) und der Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Finanzverwaltung für mittelgroße Steuerpflichtige – Regionale Generaldirektion für öffentliche Finanzen Bukarest, Rumänien) (im Folgenden: Finanzverwaltung) wegen eines Antrags auf Aufhebung eines Steuerbescheids, mit dem eine zusätzliche Mehrwertsteuer festgesetzt wurde, und auf Aufhebung eines Bescheids betreffend steuerliche Nebenforderungen sowie wegen eines Antrags auf Erstattung zusätzlicher Mehrwertsteuer und steuerlicher Nebenforderungen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Titel V („Ort des steuerbaren Umsatzes“) der Mehrwertsteuerrichtlinie enthält u. a. ein Kapitel 3 („Ort der Dienstleistung“). In Abschnitt 2 („Allgemeine Bestimmungen“) bestimmt Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie:

„Als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, gilt der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes

seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers.“

- 4 Kapitel V („Ort des steuerbaren Umsatzes“) Abschnitt 1 („Begriffe“) Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 sieht vor:

„Für die Anwendung des Artikels 44 der Richtlinie 2006/112/EG gilt als ‚feste Niederlassung‘ jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nach Artikel 10 dieser Verordnung, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden.“

Rumänisches Recht

- 5 Art. 125¹ Abs. 2 Buchst. b der Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch) in der bis zum 31. Dezember 2015 geltenden Fassung, und Art. 266 Abs. 2 Buchst. b der Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 227/2015 über das Steuergesetzbuch), der seit dem 1. Januar 2016 in Kraft ist, bestimmen wortgleich:

„Im Sinne dieses Titels

...

b) gilt ein Steuerpflichtiger, der den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit außerhalb Rumäniens hat, als in Rumänien ansässig, wenn er eine feste Niederlassung in Rumänien hat, d. h. in Rumänien über eine ausreichende technische und personelle Ausstattung verfügt, um regelmäßig steuerbare Lieferungen von Gegenständen vorzunehmen und/oder Dienstleistungen zu erbringen.“

- 6 Art. 133 Abs. 2 des Gesetzes Nr. 571/2003 und Art. 278 Abs. 2 des Gesetzes Nr. 227/2015 lauten wortgleich:

„Als Ort der einem Steuerpflichtigen als solchem geleisteten Dienstleistungen gilt der Ort, an dem der Steuerpflichtige, dem gegenüber die Dienstleistungen erbracht werden, den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung des Steuerpflichtigen, dem gegenüber die Dienstleistungen erbracht werden. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des steuerpflichtigen Dienstleistungsempfängers.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 7 Die Berlin Chemie AG (im Folgenden: deutsche Gesellschaft) ist eine Gesellschaft mit Sitz in Deutschland, die zur Menarini-Gruppe gehört, die seit 1996 in Rumänien kontinuierlich pharmazeutische Erzeugnisse zur laufenden Versorgung der Arzneimittelgroßhändler

Rumäniens vermarktet und zu diesem Zweck einen Lagervertrag mit einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft geschlossen hat. Sie verfügt auch über einen Steuervertreter in Rumänien und ist dort für Mehrwertsteuerzwecke erfasst.

- 8 Die rumänische Gesellschaft, die ihren Sitz in Bukarest hat, wurde 2011 gegründet. Ihre Haupttätigkeit ist die Managementberatung im Bereich der Öffentlichkeitsarbeit und Kommunikation und sie kann auch Nebentätigkeiten des Großhandels mit pharmazeutischen Erzeugnissen, der Managementberatung, von Werbeagenturen sowie der Markt- und Meinungsforschung ausüben. Ihre einzige Gesellschafterin ist die Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH mit Sitz in Deutschland, die zu 100 % an den Gewinnen und Verlusten der rumänischen Gesellschaft beteiligt ist. Berlin Chemie/Menarini Pharma steht zu 95 % im Eigentum der deutschen Gesellschaft. Diese Gesellschaft ist die einzige Kundin der rumänischen Gesellschaft.
- 9 Am 1. Juni 2011 schlossen die deutsche Gesellschaft und die rumänische Gesellschaft einen dem deutschen Recht unterliegenden Vertrag über Marketing, Regulierung, Werbung und Vertretungsdienstleistungen, in dem sich die rumänische Gesellschaft verpflichtete, die Erzeugnisse der deutschen Gesellschaft in Rumänien aktiv zu bewerben, u. a. durch Marketingaktivitäten entsprechend den von der deutschen Gesellschaft aufgestellten und entwickelten Strategien und Budgets.
- 10 Insbesondere ist sie verpflichtet, eine juristisch qualifizierte Dienstleistung zur Behandlung und Lösung von Problemen im Zusammenhang mit Werbung, Information und Absatzförderung auf Rechnung der und für die deutsche Gesellschaft einzurichten und aufrechtzuerhalten. Die rumänische Gesellschaft verpflichtete sich ferner, sämtliche Regulierungsmaßnahmen zu ergreifen, die erforderlich sind, um zu gewährleisten, dass die deutsche Gesellschaft über die Genehmigung für den Vertrieb ihrer Erzeugnisse in Rumänien verfügt, klinische Studien und andere Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten zu unterstützen sowie eine entsprechende Lieferung des von der deutschen Gesellschaft genehmigten medizinischen Schrifttums und Werbematerials zu gewährleisten. Die rumänische Gesellschaft nimmt darüber hinaus Bestellungen für pharmazeutische Erzeugnisse von Großhändlern in Rumänien entgegen und leitet sie an die deutsche Gesellschaft weiter. Sie bearbeitet auch die Rechnungen und übermittelt sie an die Kunden der deutschen Gesellschaft.
- 11 Die deutsche Gesellschaft hat sich dazu verpflichtet, für die von der rumänischen Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen eine monatliche Vergütung zu zahlen, die auf der Grundlage der Summe aller von ihr tatsächlich getragenen Kosten zuzüglich eines Aufschlags von 7,5 % pro Kalenderjahr berechnet wurde. Die rumänische Gesellschaft stellte der deutschen Gesellschaft die betreffenden Dienstleistungen ohne Mehrwertsteuer in Rechnung, da sie davon ausging, dass der Ort dieser Dienstleistungen in Deutschland liege. Ab dem 14. März 2013 erfolgte die Bezahlung dieser Dienstleistungen durch Abschluss von Vereinbarungen über die Verrechnung der von der rumänischen Gesellschaft an die deutsche Gesellschaft ausgestellten Dienstleistungsrechnungen mit dem von der deutschen Gesellschaft der rumänischen Gesellschaft gewährten verzinslichen Darlehen, da die Rechnungen und das Darlehen den gleichen Wert hatten.
- 12 Nach einer Steuerprüfung für den Zeitraum vom 1. Februar 2014 bis zum 31. Dezember 2016 stellte die Finanzverwaltung fest, dass die von der rumänischen Gesellschaft an die deutsche Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen von dieser in Rumänien empfangen worden seien, wo diese über eine feste Niederlassung verfügt habe. Diese habe eine technische und personelle

Ausstattung gehabt, die ausgereicht habe, um regelmäßig steuerbare Lieferungen von Gegenständen vorzunehmen oder Dienstleistungen zu erbringen. Diese Beurteilung erfolge hauptsächlich aufgrund der technischen und personellen Ausstattung der rumänischen Gesellschaft, zu denen die deutsche Gesellschaft aber ununterbrochen Zugang gehabt habe. Insbesondere habe die deutsche Gesellschaft Zugang zur technischen Ausstattung der rumänischen Gesellschaft wie Computer, Betriebssysteme und Kraftfahrzeuge gehabt.

- 13 Die Steuerverwaltung erließ am 29. November 2017 einen Steuerbescheid, mit dem die rumänische Gesellschaft zur Zahlung von 41 687 575 rumänischen Lei (RON) (etwa 8 984 391 Euro) zusätzlicher Mehrwertsteuer für die in Rede stehenden Leistungen, zur Zahlung von Zinsen in Höhe von 5 855 738 RON (etwa 1 262 012 Euro) und von 3 289 071 RON (etwa 708 851 Euro) als Säumniszuschläge verpflichtet wurde.
- 14 Mit ihrer Klage bei der Curtea de Apel București (Berufungsgericht Bukarest, Rumänien), dem vorliegenden Gericht, beantragt die rumänische Gesellschaft die Aufhebung dieses Steuerbescheids und bestreitet, dass die deutsche Gesellschaft eine feste Niederlassung in Rumänien habe.
- 15 Das vorliegende Gericht weist darauf hin, dass es, um über die bei ihr anhängige Klage entscheiden zu können, den Ort der Besteuerung der von der rumänischen Gesellschaft gegenüber der deutschen Gesellschaft erbrachten Marketing-, Regulierungs-, Werbe- und Vertretungsdienstleistungen zu bestimmen und zu prüfen habe, ob die deutsche Gesellschaft eine feste Niederlassung in Rumänien habe. Die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits hänge daher von der Auslegung von Art. 44 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie und von Art. 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 ab.
- 16 Nach den in der bei ihm anhängigen Rechtssache anwendbaren nationalen Vorschriften sei die Feststellung des Vorliegens einer festen Niederlassung in Rumänien davon abhängig, dass ein Steuerpflichtiger in diesem Land über eine ausreichende technische und personelle Ausstattung für die regelmäßige steuerbare Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen verfüge. Der Wortlaut dieser nationalen Bestimmungen unterscheide sich von dem des Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011.
- 17 Das vorliegende Gericht hat Zweifel hinsichtlich der Auslegung von Art. 44 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie und von Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011. Die Urteile des Gerichtshofs zur Auslegung dieser Bestimmungen könnten seine Zweifel nicht ausräumen, da die diesen Urteilen zugrunde liegenden Rechtssachen Situationen beträfen, die rechtlich und tatsächlich anders gelagert seien als die der Rechtssache, mit der es befasst sei. Außerdem scheine die bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht die Bedeutung der Erbringung von Marketingdienstleistungen für die Feststellung des Vorliegens einer festen Niederlassung behandelt zu haben, wenn solche Dienstleistungen die Ausübung komplexer Tätigkeiten beinhalten, die einen recht engen Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des steuerpflichtigen Empfängers dieser Dienstleistungen aufwiesen und geeignet seien, die Ergebnisse dieser Tätigkeit unmittelbar zu beeinflussen.
- 18 Das vorliegende Gericht fragt sich erstens, ob es für die Feststellung, dass eine Gesellschaft, die Waren im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats als dem liefert, in dem sie den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit hat, eine feste Niederlassung in dem erstgenannten Staat hat, erforderlich ist, dass die personelle und technische Ausstattung, die die Gesellschaft im Hoheitsgebiet dieses Staates nutzt, ihr gehört, oder ob es genügt, dass die Gesellschaft über eine

verbundene Gesellschaft, die sie kontrolliert, bei der sie die Mehrheit der Gesellschaftsanteile hält und deren einzige Kundin sie ist, unmittelbaren und dauerhaften Zugang zu dieser personellen und technischen Ausstattung hat.

- 19 Das vorliegende Gericht hält es für besonders bedeutsam, dass die rumänische Gesellschaft gerade zu dem Zweck gegründet worden sei, ausschließlich der deutschen Gesellschaft die Dienstleistungen zu erbringen, die diese für die Ausübung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit in Rumänien benötige. Ferner würden die Lieferungen pharmazeutischer Erzeugnisse durch die deutsche Gesellschaft in diesem Mitgliedstaat nicht gelegentlich und sporadisch, sondern kontinuierlich und beständig durchgeführt. Die deutsche Gesellschaft habe dort Stammkunden und einen ständigen Bestand an pharmazeutischen Erzeugnissen in einem seit dem Jahr 1996 angemieteten Lagerhaus, und ihre Verkäufe seien konstant und erheblich. Sie sei aufgrund eines zwischen diesen beiden Gesellschaften geschlossenen Vertrags ferner berechtigt, die Bücher und die Räumlichkeiten der rumänischen Gesellschaft zu überprüfen.
- 20 Zweitens fragt sich das vorliegende Gericht, ob es für die Feststellung, dass eine Gesellschaft, die Waren im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats als dem liefert, in dem sie den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit hat, eine feste Niederlassung in dem Mitgliedstaat hat, in dem sie die Waren liefert, Art. 44 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 dahin auszulegen sind, dass es erforderlich ist, dass diese feste Niederlassung unmittelbar an den Entscheidungen über die Lieferung der Waren beteiligt ist, oder ob es genügt, dass die Gesellschaft in diesem Mitgliedstaat über eine technische und personelle Ausstattung verfügt, die ihr durch Verträge zur Verfügung gestellt wird, deren Gegenstand Marketing-, Regulierungs-, Werbe- und Vertretungstätigkeiten sind, die geeignet sind, die Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit dieser Gesellschaft unmittelbar zu beeinflussen.
- 21 Hierzu macht die rumänische Gesellschaft vor dem vorlegenden Gericht geltend, dass die Entscheidung über die Lieferung von Arzneimitteln ausschließlich von den Vertretern der deutschen Gesellschaft getroffen werde und dass sie dieser lediglich administrative und unterstützende Dienstleistungen erbringe, die für die Anwendung der genannten Bestimmungen unerheblich seien. Sie verweist insoweit auf die Urteile vom 4. Juli 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299), vom 17. Juli 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), vom 28. Juni 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397), und vom 16. Oktober 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298).
- 22 Das vorliegende Gericht ist jedoch der Ansicht, dass sich der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Sachverhalt von denen unterscheide, die den genannten Urteilen zugrunde gelegen hätten, da die deutsche Gesellschaft in Rumänien Zugang zu einer großen Auswahl an personeller und technischer Ausstattung habe, die sie für die Ausübung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem Mitgliedstaat benötige und die ihre wirtschaftlichen Ergebnisse beeinflussen.
- 23 Außerdem weist es darauf hin, dass die von der rumänischen Gesellschaft erbrachten Marketingdienstleistungen offenbar in einem inneren Zusammenhang mit dieser wirtschaftlichen Tätigkeit stünden, da es schwierig sei, den Beitrag des Marketings im Prozess des Verkaufs pharmazeutischer Erzeugnisse zu isolieren. Diese Dienstleistungen dürften zudem nicht mit Werbedienstleistungen verwechselt und als bloße administrative und unterstützende Tätigkeiten angesehen werden. Sie stünden in engem Zusammenhang mit der Beschaffung von Bestellungen für diese Erzeugnisse, und die Angestellten der rumänischen Gesellschaft seien an der Entgegennahme von Bestellungen rumänischer Kunden und an ihrer Übermittlung an die deutsche Gesellschaft beteiligt.

- 24 Es sei daher fraglich, ob die in der festen Niederlassung ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten notwendigerweise mit denen des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit identisch sein müssten oder ob es ausreiche, dass die von der festen Niederlassung ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten in engem Zusammenhang mit der Verwirklichung des Zwecks der wirtschaftlichen Tätigkeit stünden oder einen Einfluss auf diese hätten.
- 25 Drittens fragt sich das vorlegende Gericht, ob bei der Auslegung von Art. 44 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger unmittelbar und dauerhaft Zugang zur technischen und personellen Ausstattung eines anderen, von ihm kontrollierten Steuerpflichtigen hat, die Möglichkeit ausschließt, dass letzterer Steuerpflichtiger Erbringer von Dienstleistungen für die so errichtete feste Niederlassung des ersten Steuerpflichtigen ist. Es hat Zweifel, ob eine juristische Person gleichzeitig die feste Niederlassung einer anderen juristischen Person und ein Dienstleistungserbringer für diese feste Niederlassung sein könne.
- 26 Unter diesen Umständen hat die Curtea de Apel București (Berufungsgericht Bukarest) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Ist es für die Feststellung, dass eine Gesellschaft, die Waren im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats als dem liefert, in dem sie den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit hat, eine feste Niederlassung im Sinne von Art. 44 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 in dem Staat hat, in dem sie die Waren liefert, erforderlich, dass die personelle und technische Ausstattung, die die Gesellschaft im Hoheitsgebiet des letzteren Staates nutzt, ihr gehört, oder genügt es, dass die Gesellschaft über eine andere, verbundene Gesellschaft, die sie kontrolliert und bei der sie die Mehrheit der Gesellschaftsanteile hält, unmittelbaren und dauerhaften Zugang zu dieser personellen und technischen Ausstattung hat?
 2. Ist es für die Feststellung, dass eine Gesellschaft, die Waren im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats als dem liefert, in dem sie den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit hat, eine feste Niederlassung im Sinne von Art. 44 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 in dem Staat hat, in dem sie die Waren liefert, erforderlich, dass die unterstellte feste Niederlassung unmittelbar an den Entscheidungen über die Lieferung der Waren beteiligt ist, oder genügt es, dass die Gesellschaft in dem Staat, in dem sie die Warenlieferung vornimmt, über eine technische und personelle Ausstattung verfügt, die ihr durch Verträge mit Drittgesellschaften zur Verfügung gestellt wird, wobei Gegenstand dieser Verträge Marketing-, Regulierungs-, Werbe-, Lager- und Vertretungstätigkeiten von solchem Umfang sind, dass sie geeignet sind, unmittelbar das Volumen der Verkäufe zu beeinflussen?
 3. Schließt bei der Auslegung von Art. 44 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 die Möglichkeit für einen Steuerpflichtigen, unmittelbar und dauerhaft Zugang zur technischen und personellen Ausstattung eines anderen, von ihm kontrollierten verbundenen Steuerpflichtigen zu erlangen, die Möglichkeit aus, dass letztere verbundene Gesellschaft als Erbringerin von Dienstleistungen für die so errichtete feste Niederlassung angesehen werden kann?

Zu den Vorlagefragen

- 27 Mit seinen drei Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 dahin auszulegen sind, dass eine Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat deshalb über eine feste Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat verfügt, weil diese Gesellschaft dort eine Tochtergesellschaft hat, die ihr personelle und technische Ausstattung gemäß Verträgen zur Verfügung stellt, nach deren Maßgabe sie ihr exklusiv Marketing-, Regulierungs-, Werbe- und Vertretungsdienstleistungen erbringt, die geeignet sind, unmittelbar das Volumen ihrer Verkäufe zu beeinflussen.
- 28 Nach Art. 44 Satz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Satz 2 dieses Artikels sieht jedoch vor, dass in Fällen, in denen die Dienstleistungen an eine feste Niederlassung des Steuerpflichtigen erbracht werden, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung gilt.
- 29 Soweit sich das vorlegende Gericht fragt, wo der Ort der in Rede stehenden Dienstleistungen liegt, ist darauf hinzuweisen, dass der zweckdienlichste und damit der vorrangige Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung aus steuerlicher Sicht der Ort ist, an dem der Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, die Berücksichtigung einer festen Niederlassung des Steuerpflichtigen jedoch eine Ausnahme von dieser allgemeinen Regel darstellt, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind (Urteil vom 7. Mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 30 Was die Frage anbelangt, ob eine feste Niederlassung im Sinne von Art. 44 Satz 2 vorliegt, ist festzustellen, dass für die Prüfung dieser Frage nicht länger auf den steuerpflichtigen Dienstleistungserbringer, sondern auf den steuerpflichtigen Empfänger der Dienstleistung abzustellen ist (Urteil vom 16. Oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 57).
- 31 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs (vgl. insbesondere das Urteil vom 16. Oktober 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung sowie Rn. 65) und nach Art. 11 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 gilt als „feste Niederlassung“ jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit nach Art. 10 dieser Verordnung, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden.
- 32 Als Erstes ist das erste in der vorstehenden Randnummer genannte Kriterium zu prüfen, wonach eine feste Niederlassung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine von der personellen und technischen Ausstattung her geeignete Struktur aufweisen muss.
- 33 In diesem Zusammenhang fragt sich das vorlegende Gericht, ob es erforderlich ist, dass diese personelle und technische Ausstattung der Gesellschaft gehört, der gegenüber die Dienstleistungen erbracht werden, oder ob es ausreicht, dass diese Gesellschaft unmittelbaren und dauerhaften Zugang zu dieser Ausstattung über eine verbundene Gesellschaft hat, die sie kontrolliert und bei der sie die Mehrheit der Gesellschaftsanteile hält.

- 34 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind bei der Auslegung einer Unionsvorschrift nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele zu berücksichtigen, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. April 2021, X [Europäischer Haftbefehl – Ne bis in idem], C-665/20 PPU, EU:C:2021:339, Rn. 69 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 35 Was den Wortlaut von Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 betrifft, ist festzustellen, dass diese Bestimmungen keine Klarstellung zu der speziellen Frage enthalten, ob die personelle und technische Ausstattung der in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft, der gegenüber die Dienstleistungen erbracht werden, gehören muss. Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 verlangt für eine feste Niederlassung lediglich einen hinreichenden Grad an Beständigkeit und eine von der personellen und technischen Ausstattung her geeignete Struktur.
- 36 Insoweit ergibt sich aus einer gefestigten Rechtsprechung, dass der Begriff „feste Niederlassung“ einen durch das ständige Zusammenwirken der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen Personal- und Sachmittel gebildeten Mindestbestand verlangt (Urteil vom 28. Juni 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, Rn. 54 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 37 So kann es zum einen keine feste Niederlassung ohne eine erkennbare Struktur geben, die sich im Vorliegen personeller oder technischer Ausstattung zeigt. Zum anderen darf diese Struktur nicht nur punktuell bestehen.
- 38 Zu dem Umstand, dass eine Gesellschaft, die Dienstleistungen erbringt, Tochtergesellschaft einer anderen, in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft ist, der gegenüber diese Dienstleistungen erbracht werden, ist darauf hinzuweisen, dass die Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Gegebenheiten ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt. Die Einstufung einer Niederlassung als „feste Niederlassung“ darf daher nicht allein von der Rechtsform der betreffenden Einrichtung abhängen (Urteil vom 7. Mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 39 Insoweit ist festzustellen, dass es zwar möglich ist, dass eine Tochtergesellschaft die feste Niederlassung ihrer Muttergesellschaft darstellt, eine solche Einstufung aber von den in der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 und insbesondere in deren Art. 11 genannten materiellen Voraussetzungen abhängt, die unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Gegebenheiten zu prüfen sind (Urteil vom 7. Mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, Rn. 32).
- 40 Das Vorliegen einer festen Niederlassung einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats kann daher nicht aus dem bloßen Umstand hergeleitet werden, dass diese Gesellschaft dort eine Tochtergesellschaft besitzt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. Mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, Rn. 33).
- 41 Daher muss das Vorliegen einer von der personellen und technischen Ausstattung her geeigneten Struktur, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit aufweist, unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Gegebenheiten festgestellt werden. Zwar ist es für die Annahme, dass ein Steuerpflichtiger in einem anderen Mitgliedstaat über eine Struktur verfügt, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit aufweist und von der personellen und

technischen Ausstattung her geeignet ist, nicht erforderlich, dass er über eine eigene personelle oder technische Ausstattung verfügt. Er muss jedoch befugt sein, über diese personelle und technische Ausstattung in derselben Weise zu verfügen, als wäre sie seine eigene, beispielsweise auf der Grundlage von Dienstleistungs- oder Mietverträgen, durch die ihm diese Ausstattung zur Verfügung gestellt wird und die nicht kurzfristig gekündigt werden können.

- 42 Diese Schlussfolgerung wird durch den Kontext, in dem Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 stehen, sowie den mit diesen Bestimmungen verfolgten Zielen bestätigt. Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt nämlich den Ort der steuerlichen Anknüpfung bei Dienstleistungen, um einerseits Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, und andererseits die Nichtbesteuerung von Einnahmen zu verhindern (Urteil vom 7. Mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 43 Insoweit hat der Gerichtshof bereits darauf hingewiesen, dass nach den Überlegungen, die den Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung zugrunde liegen, die Besteuerung nach Möglichkeit an dem Ort erfolgen soll, an dem die Gegenstände verbraucht oder die Dienstleistungen in Anspruch genommen werden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. Dezember 2016, A und B, C-453/15, EU:C:2016:933, Rn. 25, sowie vom 13. März 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, Rn. 29).
- 44 Um das Auftreten von Umständen zu verhindern, die das ordnungsgemäße Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems beeinträchtigen könnten, hat der Unionsgesetzgeber insoweit in Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehen, dass, wenn die Dienstleistung an eine Niederlassung erbracht worden ist, die als „feste Niederlassung“ des Steuerpflichtigen eingestuft werden kann, als Ort der Dienstleistung der Sitz dieser festen Niederlassung zu gelten hat (Urteil vom 7. Mai 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, Rn. 27).
- 45 Das Vorliegen einer festen Niederlassung davon abhängig zu machen, dass das Personal dieser Niederlassung durch einen Arbeitsvertrag an den Steuerpflichtigen selbst gebunden ist und die technische Ausstattung ihm selbst gehört, liefe zum einen auf eine sehr restriktive Anwendung des im Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 vorgesehenen Kriteriums hinaus. Zum anderen trüge ein solches Kriterium nicht zu einer großen Rechtssicherheit bei der Bestimmung des Ortes der steuerlichen Anknüpfung bei Dienstleistungen bei, wenn es für die Verlagerung der Besteuerung von Dienstleistungen von einem Mitgliedstaat in einen anderen ausreichte, dass ein Steuerpflichtiger seinen Bedarf an Personal und Sachmitteln unter Rückgriff auf verschiedene Dienstleister deckte.
- 46 Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu beurteilen, ob im Ausgangsverfahren die deutsche Gesellschaft in Rumänien über eine von der personellen und technischen Ausstattung her geeignete Struktur, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit aufweist, verfügt. Gleichwohl kann der Gerichtshof diesem Gericht, um es bei dieser Beurteilung zu leiten, alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts geben, die ihm dienlich sein können (vgl. u. a. Urteil vom 6. Oktober 2021, A [Grenzüberschreitung mit einem Vergnügungsboot], C-35/20, EU:C:2021:813, Rn. 85).
- 47 Im vorliegenden Fall geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die deutsche Gesellschaft in Rumänien nicht über eine eigene personelle und technische Ausstattung verfügte, sondern dass diese personelle und technische Ausstattung der rumänischen Gesellschaft gehörte. Dem vorlegenden Gericht zufolge hatte die deutsche Gesellschaft jedoch einen ständigen und

ununterbrochenen Zugang zu dieser Ausstattung, da der im Jahr 2011 geschlossene Vertrag über Marketing-, Regulierungs-, Werbe- und Vertretungsdienstleistungen nicht kurzfristig gekündigt werden konnte. Auf der Grundlage dieses Vertrags stellte die rumänische Gesellschaft der deutschen Gesellschaft u. a. technische Ausstattung zur Verfügung (Computer, Betriebssysteme und Kraftfahrzeuge), jedoch vor allem Personal mit mehr als 200 Beschäftigten, darunter insbesondere über 150 Verkaufsvertreter. Aus der Vorlageentscheidung geht ferner hervor, dass die deutsche Gesellschaft die einzige Kundin der rumänischen Gesellschaft ist, die ihr exklusiv Marketing-, Regulierungs-, Werbe- und Vertretungsdienstleistungen erbringt.

- 48 Da jedoch bei einer juristischen Person, auch wenn sie nur einen einzigen Kunden hätte, davon auszugehen ist, dass sie die ihr zur Verfügung stehende technische und personelle Ausstattung für ihren eigenen Bedarf einsetzt, könnte die deutsche Gesellschaft nur dann, wenn nachgewiesen werden sollte, dass sie aufgrund der geltenden vertraglichen Bestimmungen über die technische und personelle Ausstattung der rumänischen Gesellschaft verfügte, als ob es ihre eigene wäre, in Rumänien über eine von der personellen und technischen Ausstattung her geeignete Struktur, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit aufweist, verfügen, was vom vorliegenden Gericht zu prüfen ist.
- 49 Zweitens ist das zweite in Rn. 31 des vorliegenden Urteils genannte Kriterium für die Feststellung des Vorliegens einer festen Niederlassung zu prüfen, wonach sich eine solche Niederlassung durch eine Struktur auszeichnet, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die an sie erbracht werden, zu empfangen und diese für den eigenen Bedarf ihrer Tätigkeit zu verwenden.
- 50 In diesem Zusammenhang möchte das vorlegende Gericht insbesondere wissen, ob das Vorliegen einer festen Niederlassung im Ausgangsverfahren daraus abgeleitet werden kann, dass die rumänische Gesellschaft Dienstleistungen wie Marketingdienstleistungen erbringt, die geeignet sind, die Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeit der deutschen Gesellschaft unmittelbar zu beeinflussen, da diese Dienstleistungen in engem Zusammenhang mit der Beschaffung von Bestellungen für die von der deutschen Gesellschaft verkauften pharmazeutischen Erzeugnisse stünden, und ob es auch erforderlich ist, dass die unterstellte feste Niederlassung unmittelbar an den Entscheidungen im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit der deutschen Gesellschaft beteiligt ist.
- 51 Im vorliegenden Fall geht aus dem vom vorlegenden Gericht dargelegten Sachverhalt hervor, dass die von der rumänischen Gesellschaft für die deutsche Gesellschaft erbrachten Werbe- und Marketingdienstleistungen hauptsächlich darauf abzielten, die Angehörigen der Gesundheitsberufe und die Verbraucher in Rumänien besser über die von der deutschen Gesellschaft verkauften pharmazeutischen Erzeugnisse zu informieren. Das Personal der rumänischen Gesellschaft beschränkte sich darauf, Bestellungen von neun Arzneimittelgroßhändlern in Rumänien entgegenzunehmen und an die deutsche Gesellschaft weiterzuleiten sowie Rechnungen der deutschen Gesellschaft an deren Kunden in diesem Mitgliedstaat zu übermitteln. Die rumänische Gesellschaft beteiligte sich nicht unmittelbar am Verkauf und an der Lieferung pharmazeutischer Erzeugnisse der deutschen Gesellschaft und ging keine Verpflichtungen im Namen der deutschen Gesellschaft gegenüber Dritten ein.

- 52 Zunächst sind jedoch die Dienstleistungen, die die rumänische Gesellschaft an die deutsche Gesellschaft erbringt, von den Waren zu unterscheiden, die die deutsche Gesellschaft in Rumänien verkauft und liefert. Es handelt sich um verschiedene Dienstleistungen und Warenlieferungen, die unterschiedlichen Mehrwertsteuerregelungen unterliegen (vgl. entsprechend Urteil vom 16. Oktober 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, Rn. 64).
- 53 Sodann zeichnet sich eine feste Niederlassung, wie sich aus der in Rn. 31 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ergibt, durch einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aus, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden, und nicht durch die Entscheidungen, die eine solche Struktur zu treffen befugt ist.
- 54 Schließlich ergibt sich aus den Akten, dass im Ausgangsverfahren die personelle und technische Ausstattung, die nach Ansicht der rumänischen Finanzverwaltung der deutschen Gesellschaft von der rumänischen Gesellschaft zur Verfügung gestellt wurde und es gestattet, das Vorliegen einer festen Niederlassung der deutschen Gesellschaft in Rumänien festzustellen, auch diejenige ist, mit deren Hilfe die rumänische Gesellschaft die Dienstleistungen für die deutsche Gesellschaft erbringt. Dieselbe Ausstattung kann jedoch nicht gleichzeitig für die Erbringung und für den Empfang derselben Dienstleistungen verwendet werden.
- 55 Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich daher, dass die von der rumänischen Gesellschaft erbrachten Marketing-, Regulierungs-, Werbe- und Vertretungsdienstleistungen offenbar von der deutschen Gesellschaft empfangen werden, die ihre personelle und technische Ausstattung in Deutschland nutzt, um Kaufverträge mit den Vertreibern ihrer pharmazeutischen Erzeugnisse in Rumänien abzuschließen und zu vollziehen.
- 56 Trifft dieser Sachverhalt zu, was vom vorliegenden Gericht zu prüfen ist, verfügt die deutsche Gesellschaft in Rumänien nicht über eine feste Niederlassung, da sie in diesem Mitgliedstaat keine Struktur hat, die ihr erlaubt, dort von der rumänischen Gesellschaft erbrachte Dienstleistungen zu empfangen und diese für ihre wirtschaftliche Tätigkeit des Verkaufs und der Lieferung pharmazeutischer Erzeugnisse zu verwenden.
- 57 Nach alledem ist auf die drei Fragen zu antworten, dass Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 11 Abs. 1 der Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 dahin auszulegen sind, dass eine Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat nicht deshalb über eine feste Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat verfügt, weil diese Gesellschaft dort eine Tochtergesellschaft hat, die ihr personelle und technische Ausstattung gemäß Verträgen zur Verfügung stellt, nach deren Maßgabe sie ihr exklusiv Marketing-, Regulierungs-, Werbe- und Vertretungsdienstleistungen erbringt, die geeignet sind, unmittelbar das Volumen ihrer Verkäufe zu beeinflussen.

Kosten

- 58 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Fünfte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 44 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 geänderten Fassung und Art. 11 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112 sind dahin auszulegen, dass eine Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat nicht deshalb über eine feste Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat verfügt, weil diese Gesellschaft dort eine Tochtergesellschaft hat, die ihr personelle und technische Ausstattung gemäß Verträgen zur Verfügung stellt, nach deren Maßgabe sie ihr exklusiv Marketing-, Regulierungs-, Werbe- und Vertretungsdienstleistungen erbringt, die geeignet sind, unmittelbar das Volumen ihrer Verkäufe zu beeinflussen.

Unterschriften