

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

3. September 2015(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 24 Abs. 1, Art. 25 Buchst. b, Art. 62 Abs. 2, Art. 63 und Art. 64 Abs. 1 – Begriff ‚Dienstleistung‘ – Abonnementvertrag über die Erbringung von Beratungsdienstleistungen – Steuertatbestand – Erforderlichkeit des Nachweises der tatsächlichen Erbringung der Dienstleistungen – Steueranspruch“

In der Rechtssache C-463/14

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Administrativen sad – Varna (Bulgarien) mit Entscheidung vom 29. September 2014, beim Gerichtshof eingegangen am 8. Oktober 2014, in dem Verfahren

Asparuhovo Lake Investment Company OOD

gegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Ilešič, des Richters A. Ó Caoimh, der Richterin C. Toader sowie der Richter E. Jarašič und C. G. Fernlund (Berichterstatter),

Generalanwalt: P. Cruz Villalón,

Kanzler: M. Aleksejev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 2. Juli 2015,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Asparuhovo Lake Investment Company OOD, vertreten durch J. Fitsev,
- des Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, vertreten durch A. Kirova als Bevollmächtigte,
- der griechischen Regierung, vertreten durch K. Georgiadis und A. Magrippi als Bevollmächtigte,
- der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Inez Fernandes, R. Campos Laires und A. Cunha als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch D. Roussanov und M. Owsiany-Hornung 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 der Art. 24 Abs. 1, 25 Buchst. b, 62 Abs. 2, 63 und 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Asparuhovo Lake Investment Company OOD (im Folgenden: ALIC) und dem Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachnosiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer- und Sozialversicherungspraxis“ Varna bei der Zentralverwaltung der Nationalen Agentur für Einnahmen) (im Folgenden: Direktor) wegen Abzugs der Mehrwertsteuer, die als Vorsteuer auf den Erwerb von abonnierten Beratungsdienstleistungen erhoben wurde.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

...

c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;

...“

4 Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie bestimmt:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“

5 Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie lautet wie folgt:

„Als ‚Dienstleistung‘ gilt jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist.“

6 Art. 25 dieser Richtlinie sieht vor:

„Eine Dienstleistung kann unter anderem in einem der folgenden Umsätze bestehen:

...

b) Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden;

...“

7 Art. 62 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Für die Zwecke dieser Richtlinie gilt

(1) als ‚Stuertatbestand‘ der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden;

(2) als ‚Steueranspruch‘ der Anspruch auf Zahlung der Steuer, den der Fiskus kraft Gesetzes gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt an geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann.“

8 Art. 63 dieser Richtlinie sieht vor:

„Stuertatbestand und Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird.“

9 Art. 64 Abs. 1 der Richtlinie ist wie folgt gefasst:

„Geben Lieferungen von Gegenständen, die nicht die Vermietung eines Gegenstands oder den Ratenverkauf eines Gegenstands im Sinne des Artikels 14 Absatz 2 Buchstabe b betreffen, und Dienstleistungen zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass, gelten sie jeweils als mit Ablauf des Zeitraums bewirkt, auf den sich diese Abrechnungen oder Zahlungen beziehen.“

10 Nach Art. 66 der Mehrwertsteuerrichtlinie können die Mitgliedstaaten abweichend „von den Artikeln 63, 64 und 65 ... vorsehen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder Gruppen von Steuerpflichtigen zu einem der folgenden Zeitpunkte entsteht:

a) spätestens bei der Ausstellung der Rechnung;

b) spätestens bei der Vereinnahmung des Preises;

c) im Falle der Nichtausstellung oder verspäteten Ausstellung der Rechnung binnen einer bestimmten Frist nach dem Eintreten des Steuertatbestands“.

Bulgarisches Recht

11 Nach Art. 2 des Mehrwertsteuergesetzes (Zakon za danâk vârhu dobavenata stoynost, DV Nr. 63 vom 4. August 2006) in der zum Zeitpunkt des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens geltenden Fassung (im Folgenden: ZDDS) gilt Folgendes:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. jede entgeltliche, steuerbare Lieferung eines Gegenstands oder Erbringung einer Dienstleistung;

...“

12 Art. 8 ZDDS sieht vor:

„Dienstleistung im Sinne dieses Gesetzes ist alles, was einen Wert hat und sich von einem Gegenstand sowie vom Umlaufgeld und von Fremdwährungen, die als Zahlungsmittel verwendet werden, unterscheidet.“

13 Art. 9 ZDDS bestimmt:

„(1) Erbringung einer Dienstleistung ist jede Bewirkung einer Dienstleistung.

(2) Als Erbringung einer Dienstleistung gilt auch:

...

2. das Eingehen einer Verpflichtung zur Nichtvornahme von Handlungen oder Nichtausübung von Rechten;

...“

14 Art. 25 ZDDS bestimmt:

„(1) Steuertatbestand im Sinne dieses Gesetzes sind die von einer nach diesem Gesetz steuerpflichtigen Person bewirkte Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen durch eine solche Person, der innergemeinschaftliche Erwerb und die Einfuhr von Gegenständen gemäß Art. 16.

(2) Der Steuertatbestand tritt zu dem Zeitpunkt ein, zu dem das Eigentum an dem Gegenstand übertragen wird oder die Dienstleistung erbracht wird.

...

(4) Bei wiederkehrenden Lieferungen, die etappenweise oder fortgesetzt erfolgen, stellt – mit Ausnahme der in Art. 6 Abs. 2 genannten Lieferungen – jeder Zeitraum oder jede Etappe, für die eine Zahlung vereinbart ist, für sich genommen eine Lieferung dar und der sie betreffende Steuertatbestand tritt in dem Zeitpunkt ein, in dem die Zahlung fällig ist.

...

(6) In dem Zeitpunkt des Eintritts des Steuertatbestands nach den Abs. 2, 3 und 4 wird

1. die Steuer im Sinne dieses Gesetzes für eine steuerbare Lieferung fällig, und es entsteht für den registrierten Steuerpflichtigen die Verpflichtung, die Steuer in Rechnung zu stellen ...

...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

15 ALIC ist eine bulgarische Gesellschaft, deren Haupttätigkeit in der Landwirtschaft, dem Gartenbau, der Viehzucht und in damit verbundenen Tätigkeiten liegt.

16 Am 1. August 2011 schloss diese Gesellschaft mit vier anderen Gesellschaften, nämlich der „Krestan Bulmar – Korporativni finansi“ EOOD, der „Krestan Bulmar – Biznes razvitie“ EOOD, der „Krestan Bulmar – Legakonsult“ EOOD und der „Biznes Ekspres“ EOOD (im Folgenden zusammen: Auftragnehmerinnen), Abonnementverträge über Beratungsdienstleistungen in den Bereichen der Unternehmensfinanzen, der Unternehmensentwicklung, der Rechtsberatungsleistungen und der Informationssicherheit. Diese Beratungsgesellschaften wurden alle durch dieselbe Person vertreten. Die Parteien beendeten diese Verträge zum 5. März 2012.

17 Im Rahmen dieser Verträge verpflichteten sich die Auftragnehmerinnen,

- ALIC für Beratungen, Treffen und die Eingehung von Verpflichtungen werktags von 9 Uhr bis 18 Uhr und bei Bedarf außerhalb der Bürozeiten sowie an Sonn- und Feiertagen zur Verfügung zu stehen;

- gegebenenfalls, so lange wie erforderlich, die Anwesenheit einer fachkundigen Person bei ALIC und/oder einem Dritten, der mit ihr in Geschäftsbeziehungen steht, auch außerhalb der Bürozeiten sowie an Sonn- und Feiertagen sicherzustellen;

- die Unterlagen sowie die erforderlichen Informationen zwischen den Parteien zu erhalten und auszutauschen, um einen möglichst umfassenden und wirksamen Schutz der Interessen von ALIC sicherzustellen;

- dem Auftraggeber rechtzeitig zur Verwendung, Abstimmung und Unterschrift alle für den Schutz seiner Interessen erforderlichen Unterlagen zu übermitteln.

18 Die Auftragnehmerinnen erklärten, dass keine vergleichbaren Verträge mit Dritten bestünden, deren Interessen denen von ALIC zuwiderliefen und/oder die in unmittelbarem Wettbewerb mit dieser stünden. Sie verpflichteten sich außerdem, es zu unterlassen, solche Verträge abzuschließen.

19 Im Gegenzug verpflichtete sich ALIC, ihnen eine wöchentliche Vergütung zu zahlen, die jeden Montag, der auf denjenigen folgt, für den sie geschuldet ist, zu entrichten ist. ALIC zog die in den von den Auftragnehmerinnen ausgestellten Rechnungen angegebene Mehrwertsteuer ab.

20 ALIC wurde für die Zeit von August bis Oktober 2011 einer Steuerprüfung unterzogen. Bei dieser Prüfung stellte die Steuerverwaltung fest, dass die Rechnungen innerhalb der in den Verträgen angegebenen Frist ausgestellt, ordnungsgemäß bei den Auftragnehmerinnen und bei ALIC verbucht und in den Mehrwertsteuererklärungen angegeben waren. Die Steuerverwaltung stellte außerdem fest, dass die von den Auftragnehmerinnen ausgestellten Rechnungen durch Zahlungen auf dem Bankweg beglichen worden waren. Darüber hinaus wurde festgestellt, dass die Auftragnehmerinnen über hinreichend qualifiziertes Personal für die Erbringung der vereinbarten Dienstleistungen verfügten.

21 Zu den Modalitäten der Erbringung dieser Dienstleistungen erklärten die Auftragnehmerinnen, die Parteien hätten nicht vorgesehen, formal durch Unterlagen die Bestellung und die Erbringung dieser Dienstleistungen festzulegen. Die laufenden Aufgaben und Probleme wurden bei Treffen, telefonisch oder auf elektronischem Wege geprüft. Die konkret mit der Erbringung dieser Dienstleistungen beauftragten Personen führten aus, dass ihnen der für die

Kommunikation mit dem Klienten zuständige Verantwortliche auf elektronischem Wege die verschiedenen für ALIC auszuführenden Aufgaben zuteilte.

22 Die Steuerverwaltung war der Ansicht, dass keine Beweise für Art, Umfang und Natur der tatsächlich erbrachten Dienstleistungen, insbesondere keine Quelldokumente über die Zahl der geleisteten Stunden, erbracht und keine Information über die Art und Weise, wie die Preise dieser Dienstleistungen festgelegt wurden, gegeben worden seien. Am 1. August 2013 erließ die Steuerverwaltung einen Steuerprüfungsbescheid, mit dem ALIC das Recht auf Abzug der von den Auftragnehmerinnen in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer versagt wurde und der sich auf 33 349 Bulgarische Leva (BGN), also etwa 17 000 Euro, belief.

23 ALIC focht den Steuerprüfungsbescheid beim Direktor an. Da dieser den Bescheid mit Entscheidung vom 4. November 2013 bestätigte, erhob ALIC Klage vor dem vorlegenden Gericht.

24 Dieses Gericht weist darauf hin, dass in den von ALIC geschlossenen Verträgen ausschließlich der Bereich von Beratungsdienstleistungen bestimmt, aber kein konkret zu erreichendes Ergebnis hinsichtlich des Ziels, der Frist für die Vornahme, der Art und Weise des Empfangs sowie des Einzelpreises dieser Dienstleistungen genannt sei. Die von den Parteien getroffene Entscheidung, die von den Auftragnehmerinnen erbrachten Dienstleistungen durch in regelmäßigen Abständen pauschal gezahlte Beträge zu vergüten, zeige, dass diese Parteien die Entstehung des Vergütungsanspruchs nicht von einem konkreten Ergebnis abhängig gemacht hätten, so dass nicht zu prüfen sei, ob solche Ergebnisse tatsächlich erzielt worden seien.

25 Die Steuerverwaltung habe niemals vorgetragen, dass die Erbringung der Dienstleistungen, auf deren Grundlage ALIC das Recht auf Vorsteuerabzug geltend mache, mit einem Mehrwertsteuerbetrug einhergingen, und die Steuerverwaltung habe hierfür auch keine Beweise beigebracht.

26 Das vorlegende Gericht hat dennoch Zweifel bezüglich der Frage, ob ein Abonnementvertrag wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende eine „Dienstleistung“ im Sinne der Art. 24 Abs. 1 und 25 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie sein kann oder ob nur die Erbringung konkreter Beratungsdienstleistungen eine solche Dienstleistung darstellen und das Recht auf Mehrwertsteuerabzug entstehen lassen kann. Im ersten Fall stelle sich außerdem die Frage, ob der Steuertatbestand und der Steueranspruch mit Ablauf des Zeitraums entstünden, für den die Zahlung vereinbart worden sei.

27 Vor diesem Hintergrund hat der Administrativen sad – Varna (Verwaltungsgericht Varna, Bulgarien) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind die Art. 24 Abs. 1 und 25 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass der Begriff „Dienstleistung“ auch die Fälle von Abonnementverträgen über die Erbringung von Beratungsdienstleistungen wie denen des Ausgangsverfahrens umfasst, bei denen der Leistende, der über qualifiziertes Personal für die Erbringung der Dienstleistungen verfügt, sich dem Auftraggeber für die Dauer des Vertrags zur Verfügung gestellt und sich verpflichtet hat, es zu unterlassen, Verträge mit einem vergleichbaren Gegenstand mit Wettbewerbern des Auftraggebers abzuschließen?

2. Sind die Art. 63 und 64 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass der Steuertatbestand bei abonnierten Beratungsdienstleistungen mit Ablauf des Zeitraums eintritt, für den die Zahlung vereinbart wurde, ohne dass es darauf ankommt, ob und wie oft der Auftraggeber die Dienste, für die sich der Berater dem Auftraggeber zur Verfügung gestellt hat, in Anspruch genommen hat?

3. Ist Art. 62 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass derjenige, der im Rahmen eines Abonnementvertrags über Betreuung die Dienstleistungen erbringt, verpflichtet ist, Mehrwertsteuer für die Dienstleistungen mit Ablauf des Zeitraums zu berechnen, für den die Abonnement-Vergütung vereinbart wurde, oder entsteht diese Verpflichtung nur, wenn der Auftraggeber im entsprechenden Steuerzeitraum die Dienste des Beraters in Anspruch genommen hat?

Zu den Vorlagefragen

Zulässigkeit

28 In der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof hat der Direktor vorgetragen, dass die dem Gerichtshof vorgelegten Fragen unzulässig seien, weil das Ausgangsverfahren keine Rechtsfrage aufwerfe, da sich alle betroffenen Parteien über die Auslegung der im Ausgangsverfahren maßgebenden Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie einig seien, sondern ausschließlich Tatfragen zum Vorliegen von Beweisen, die die tatsächliche Erbringung der Beratungsdienstleistungen durch die Auftragnehmerinnen belegen könnten.

29 Hierzu ist darauf zu verweisen, dass im Rahmen der Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den nationalen Gerichten gemäß Art. 267 AEUV nur das nationale Gericht, das mit dem Rechtsstreit befasst ist und in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende Entscheidung fällt, im Hinblick auf die Besonderheiten der Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung für den Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof vorzulegenden Fragen zu beurteilen hat. Zudem ist es Sache der nationalen Gerichte, dem Gerichtshof die tatsächlichen Angaben zu liefern, die für eine sachdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (vgl. u. a. Urteil Rosado Santana, C-177/10, EU:C:2011:557, Rn. 32 und 33).

30 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts sind aber weder die Nichterbringung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Beratungsdienstleistungen noch ein damit einhergehender Betrug nachgewiesen worden. Darüber hinaus hat dieses Gericht Zweifel bezüglich der Anwendung der Mehrwertsteuerrichtlinie auf Abonnementverträge über Beratungsdienstleistungen.

31 Demnach sind die Vorlagefragen als zulässig zu erachten.

Zur ersten Frage

32 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 24 Abs. 1 und 25 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass der Begriff „Dienstleistung“ Abonnementverträge über die Erbringung von Beratungsdienstleistungen, insbesondere im Rechts-, Wirtschafts- und Finanzbereich, umfasst, in deren Rahmen sich der Leistende dem Auftraggeber für die Dauer des Vertrags zur Verfügung gestellt und sich verpflichtet hat, es zu unterlassen, Verträge mit einem vergleichbaren Gegenstand mit Wettbewerbern des Auftraggebers abzuschließen.

33 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie genauso wie die Sechste 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. L 145, S. 1) der Mehrwertsteuer einen sehr weiten Anwendungsbereich zuerkennt, indem sie in Art. 2, der die steuerbaren Umsätze betrifft, außer der Einfuhr von Gegenständen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen erfasst, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt (Urteil *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, Rn. 25).

34 Nach den Bestimmungen in Titel IX der Mehrwertsteuerrichtlinie werden bestimmte Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit. Die Erbringung von Beratungsdienstleistungen, insbesondere im Rechts-, Wirtschafts- und Finanzbereich, zählt nicht dazu. Folglich fallen Beratungsdienstleistungen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerrichtlinie.

35 Es ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Besteuerungsgrundlage einer Dienstleistung alles das ist, was als Gegenleistung für den geleisteten Dienst empfangen wird, und dass eine Dienstleistung nur dann steuerpflichtig ist, wenn zwischen dem geleisteten Dienst und der erhaltenen Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Folglich ist eine Leistung nur dann steuerpflichtig, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung darstellt (vgl. in diesem Sinne Urteile *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, Rn. 13 und 14, und *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, Rn. 39).

36 Daher ist zu prüfen, ob eine im Rahmen eines Abonnementvertrags über die Erbringung von Beratungsdienstleistungen vorgenommene Pauschalzahlung wie die im Ausgangsverfahren die Gegenleistung für die vereinbarten Dienstleistungen darstellt, die die Verpflichtung umfassen, dem Auftraggeber dauerhaft zur Verfügung zu stehen und es zu unterlassen, Verträge mit dessen Wettbewerbern zu schließen, sowie, ob zwischen den erbrachten Dienstleistungen und der empfangenen Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.

37 Insoweit hat der Gerichtshof bereits im Rahmen der Rechtssachen, in denen das Urteil *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200) bzw. das Urteil *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185) ergangen sind, die Anwendung der Mehrwertsteuer zum einen auf einen pauschalen Jahresbeitrag, der einem Sportverein für die Nutzung von Sporteinrichtungen, darunter ein Golfplatz, gezahlt wurde, und zum anderen auf eine Pauschalzahlung für Heilbehandlungen für hilfsbedürftige Menschen geprüft.

38 In Rn. 40 des Urteils *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200) und in Rn. 36 des Urteils *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185) hat der Gerichtshof entschieden, dass, wenn die in Rede stehende Dienstleistung durch die dauerhafte Bereitschaft des Dienstleistungserbringers gekennzeichnet ist, die vom Auftraggeber benötigten Leistungen zum gegebenen Zeitpunkt zu erbringen, für die Feststellung eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen dieser Leistung und der empfangenen Gegenleistung nicht nachgewiesen zu werden braucht, dass sich eine Zahlung auf eine individualisierte, gezielte Leistung bezieht, die auf Verlangen eines Auftraggebers erbracht worden ist. In den Rechtssachen, in denen diese Urteile ergangen sind, lag jeweils eine steuerbare Dienstleistung vor, auf die sich der Pauschalbetrag, unabhängig von der Anzahl der erbrachten und erhaltenen Leistungen, im einen Fall der Anzahl der Spieldurchgänge auf dem Golfplatz und im anderen des Umfangs der erbrachten Pflege, bezog.

39 Der Umstand, dass die Leistungen weder im Voraus bestimmt noch individualisiert sind und das Entgelt in Form einer Pauschale entrichtet wird, kann den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und der empfangenen Gegenleistung, deren Betrag im Voraus und nach genau festgelegten Kriterien bestimmt wird, nicht beeinträchtigen (Urteil Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, Rn. 37).

40 Diese Erwägungen finden auf einen Abonnementvertrag über Beratungsdienstleistungen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Anwendung, dessen Vorliegen jedoch vom nationalen Gericht zu prüfen ist, in dessen Rahmen sich ein Klient verpflichtet hat, als zwischen den Parteien vereinbarte Vergütung unabhängig von Umfang und Art der in dem Zeitraum, auf den sich diese Vergütung bezieht, tatsächlich erbrachten Beratungsdienstleistungen Pauschalbeträge zu leisten.

41 Der Umstand, dass der Klient nicht einen einzelnen Pauschalbetrag leistet, sondern mehrere wiederkehrende Zahlungen vornimmt, kann keinen Einfluss auf diese Feststellung haben, da der Unterschied zwischen diesen Zahlungen nicht die Steuerbarkeit der Tätigkeit, sondern ausschließlich die Modalitäten der Pauschalzahlung betrifft.

42 Die Verpflichtung des Leistenden, es zu unterlassen, einem Wettbewerber des Auftraggebers Dienstleistungen anzubieten, kommt einer Ausschließlichkeitsklausel gleich, die sich in den Abonnementvertrag über Beratungsdienstleistungen einfügt und nichts an der Steuerbarkeit dieses Vertrags ändern kann. Daher ist bei der Beantwortung der ersten Frage Art. 25 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie betreffend die „Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen“, nicht zu berücksichtigen.

43 In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen ist auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 24 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass der Begriff „Dienstleistung“ die Fälle von Abonnementverträgen über die Erbringung von Beratungsdienstleistungen, insbesondere im Rechts-, Wirtschafts- und Finanzbereich, gegenüber einem Unternehmen umfasst, in deren Rahmen sich der Leistende dem Auftraggeber für die Dauer des Vertrags zur Verfügung gestellt hat.

Zur zweiten und zur dritten Frage

44 Mit seiner zweiten und seiner dritten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht wissen, ob bei Abonnementverträgen über Beratungsdienstleistungen wie denen des Ausgangsverfahrens die Art. 62 Abs. 2, 63 und 64 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass der Steuertatbestand und der Steueranspruch mit Ablauf des Zeitraums eintreten, für den die Zahlung vereinbart wurde, ohne dass es darauf ankommt, ob und wie oft der Auftraggeber die Dienste des Leistenden in Anspruch genommen hat.

45 Die Antwort auf diese Frage ergibt sich zum Teil aus der Antwort auf die erste Frage.

46 Der Steuertatbestand ist in Art. 62 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie als Tatbestand definiert, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden. Nach Art. 63 der Mehrwertsteuerrichtlinie treten dieser Steuertatbestand und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Dienstleistung erbracht wird.

47 Wie in den Rn. 40 und 41 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, wird, da im Ausgangsverfahren der Gegenstand der Dienstleistung nicht darin besteht, genau bestimmte Beratungsleistungen zu erbringen, sondern darin, dem Klienten zur Beratung zur Verfügung zu stehen, die Dienstleistung vom Auftragnehmer aber gerade dadurch erbracht, dass er, unabhängig

von Umfang und Art der in dem Zeitraum, auf den sich die Vergütung bezieht, tatsächlich erbrachten Beratungsdienstleistungen, für den im Abonnementvertrag bestimmten Zeitraum zur Verfügung steht.

48 Nach Art. 64 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gelten Dienstleistungen, wenn sie zu aufeinanderfolgenden Zahlungen Anlass geben, als mit Ablauf des Zeitraums bewirkt, auf den sich diese Zahlungen beziehen.

49 Daher ist eine Leistung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die im Wesentlichen darin besteht, seinem Klienten dauerhaft für Beratungsdienstleistungen zur Verfügung zu stehen, und die durch wiederkehrend gezahlte Pauschalbeträge vergütet wird, als in dem Zeitraum bewirkt anzusehen, auf den sich die Zahlung bezieht, unabhängig davon, ob der Auftragnehmer während dieses Zeitraums seinem Klienten tatsächlich Beratungsleistungen erbracht hat.

50 Mit Ablauf jedes Zeitraums, auf den sich die Zahlungen beziehen, hat die Leistung als im Sinne von Art. 64 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bewirkt zu gelten. Da der Steuertatbestand und der Steueranspruch nach Art. 63 dieser Richtlinie von dem Zeitpunkt abhängen, zu dem die Dienstleistung erbracht wird, treten folglich mit Abschluss jedes dieser Zeiträume auch diese beiden Ereignisse ein.

51 Daher ist auf die zweite und die dritte Vorlagefrage zu antworten, dass bei Abonnementverträgen über Beratungsdienstleistungen wie denen des Ausgangsverfahrens die Art. 62 Abs. 2, 63 und 64 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass der Steuertatbestand und der Steueranspruch mit Ablauf des Zeitraums eintreten, für den die Zahlung vereinbart wurde, ohne dass es darauf ankommt, ob und wie oft der Auftraggeber die Dienste des Leistenden tatsächlich in Anspruch genommen hat.

Kosten

52 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; 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 (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

- 1. Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass der Begriff „Dienstleistung“ die Fälle von Abonnementverträgen über die Erbringung von Beratungsdienstleistungen, insbesondere im Rechts-, Wirtschafts- und Finanzbereich, gegenüber einem Unternehmen umfasst, in deren Rahmen sich der Leistende dem Auftraggeber für die Dauer des Vertrags zur Verfügung gestellt hat.**
- 2. Bei Abonnementverträgen über Beratungsdienstleistungen wie denen des Ausgangsverfahrens sind die Art. 62 Abs. 2, 63 und 64 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass der Steuertatbestand und der Steueranspruch mit Ablauf des Zeitraums eintreten, für den die Zahlung vereinbart wurde, ohne dass es darauf ankommt, ob und wie oft der Auftraggeber die Dienste des Leistenden tatsächlich in Anspruch genommen hat.**

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Bulgarisch.