

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

MELCHIOR WATHELET

vom 28. Februar 2013(1)

Rechtssache C-62/12

Galin Kostov

gegen

Direktor na Direksia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(Vorabentscheidungsersuchen des Administrativen sad Varna [Bulgarien])

„Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Begriff des Steuerpflichtigen – Mehrwertsteuerpflicht einer natürlichen Person für die Erbringung gelegentlicher Dienstleistungen, die nicht mit ihrer freiberuflichen Tätigkeit als Gerichtsvollzieher zusammenhängen“

I – Einleitung

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen bezieht sich auf den Begriff des Steuerpflichtigen nach der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie)(2). Es wird vor dem Hintergrund gestellt, dass ein privater Gerichtsvollzieher einen Geschäftsbesorgungsvertrag geschlossen und in dessen Ausführung für seine Auftraggeberin in Bulgarien Grundstücke erworben hat, wobei dieser Erwerb nach Ansicht des vorlegenden Gerichts in keinem Zusammenhang mit dem von ihm ausgeübten Beruf steht.

2. Es geht um die Frage, ob dieser Gerichtsvollzieher als „Steuerpflichtiger“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen ist und er daher für die im Zusammenhang mit dem Geschäftsbesorgungsvertrag getätigten Verkäufe Mehrwertsteuer zu entrichten hat.

II – Rechtlicher Rahmen

A – Unionsrecht

3. In Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es:

„(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;

...

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

...“

4. Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht Folgendes vor:

„(1) Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig 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.

(2) Neben den in Absatz 1 genannten Personen gilt als Steuerpflichtiger jede Person, die gelegentlich ein neues Fahrzeug liefert, das durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung an den Erwerber nach einem Ort außerhalb des Gebiets eines Mitgliedstaats, aber im Gebiet der Gemeinschaft versandt oder befördert wird.“

5. Art. 12 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich eine der in Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben und insbesondere einen der folgenden Umsätze bewirken:

a) Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt;

b) Lieferung von Baugrundstücken.“

6. In Art. 14 der Richtlinie heißt es:

„(1) Als ‚Lieferung von Gegenständen‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

(2) Neben dem in Absatz 1 genannten Umsatz gelten folgende Umsätze als Lieferung von Gegenständen:

...

c) die Übertragung eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission.“

B – *Bulgarisches Recht*

7. Das nationale Gericht stützt sich auf die folgenden Bestimmungen des bulgarischen Mehrwertsteuergesetzes (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, im Folgenden: ZDDS).

8. Art. 2 ZDDS bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

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

9. Art. 3 ZDDS bestimmt:

„(1) Steuerpflichtiger ist jede Person, die eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, unabhängig von den Zwecken und den Ergebnissen dieser Tätigkeit.

(2) Als selbständige wirtschaftliche Tätigkeit gelten die Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten und Landwirte sowie die Ausübung eines freien Berufs einschließlich des Berufs des privaten Gerichtsvollziehers und des Notars. Eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ist auch jede Tätigkeit, die systematisch oder gewerbsmäßig gegen Entgelt verrichtet wird, einschließlich der Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. ...“

10. In Art. 6 Abs. 2 Nr. 4 ZDDS wird die Lieferung von Gegenständen definiert als die „tatsächliche Bereitstellung eines Gegenstands für eine Person, die in eigenem Namen und für Rechnung eines anderen handelt“.

11. Gemäß Art. 8 ZDDS ist eine Dienstleistung im Sinne dieses Gesetzes alles, was einen Wert hat und sich von einem Gegenstand sowie vom Umlaufgeld und von Fremdwährungen, die als Zahlungsmittel verwendet werden, unterscheidet.

III – Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

12. Herr Kostov ist in Bulgarien als privater Gerichtsvollzieher selbständig tätig. Er ist auf der Grundlage von Art. 96 Abs. 1 ZDDS zur Mehrwertsteuer angemeldet.

13. Am 13. November 2008 schloss Herr Kostov mit der Gesellschaft Bon Marin AD einen Geschäftsbesorgungsvertrag (im Folgenden: fraglicher Vertrag). Laut diesem Vertrag verpflichtete sich Herr Kostov als Beauftragter der Gesellschaft Bon Marin AD, im Rahmen von drei Versteigerungen für den Kauf von drei Grundstücken, die teilweise bebaut waren, sich im privatrechtlichen Staatseigentum befanden, vom Verteidigungsministerium verwaltet wurden und eine Fläche von ca. 40 000 Quadratmetern(3) umfassten, Angebote abzugeben. Er verpflichtete sich auch, das Eigentum an den Grundstücken auf die Bon Marin AD zu übertragen, falls er den Zuschlag für die Grundstücke erhält.

14. Die Auftraggeberin, die Bon Marin AD, verpflichtete sich, die für die im Vertrag vorgesehenen Geschäfte notwendigen finanziellen Mittel bereitzustellen, das Eigentum an den Grundstücken zu erwerben, die Herr Kostov in Ausführung seines Auftrags erworben hat, und ihm die vereinbarte Vergütung in Höhe von 50 000 BGN (ca. 25 500 Euro) zu zahlen.

15. Die Vergütung wurde am Tag der Unterzeichnung des fraglichen Vertrags gezahlt, wobei in dem Vertrag vorgesehen war, dass Herr Kostov die Vergütung auch behalten darf, wenn er den Zuschlag nicht erhält.

16. Im Mai 2009 erwarb Herr Kostov aus Staatseigentum die in dem Geschäftsbesorgungsvertrag genannten Grundstücke.

17. Am 30. Juni 2009 übertrug die Bon Marin AD mit Zustimmung des Beauftragten ihre sämtlichen Rechte und Pflichten aus dem fraglichen Vertrag auf die Gesellschaft Bleyk Siy Kapital

EOOD.

18. Dem das Mehrwertsteuerrecht betreffenden Rechtsstreit liegt ein Steuerprüfungsbescheid der für die Stadt Varna zuständigen Steuerbehörde zugrunde. Laut diesem Bescheid hatte Herr Kostov seine Vergütung von 50 000 BGN für eine gemäß Art. 12 ZDDS steuerpflichtige Dienstleistung erhalten, hatte diese Dienstleistung als Steuerpflichtiger erbracht und hatte daher für diesen Betrag Mehrwertsteuer zu entrichten.

19. Auf den im Verwaltungsweg eingelegten Einspruch hin bestätigte der Direktor der Direktion „Anfechtung und Verwaltung des Vollzugs“ Varna bei der Zentralverwaltung der Nationalen Agentur für Einnahmen (im Folgenden: Beklagte des Ausgangsverfahrens) den Steuerbescheid.

20. Herr Kostov erhob gegen den Bescheid Klage und machte geltend, dass die Dienstleistung gelegentlich erbracht worden sei und keine Verbindung zu der von ihm ausgeübten selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit als privater Gerichtsvollzieher aufweise, für die allein er zur Mehrwertsteuer angemeldet sei.

21. Unter diesen Umständen hat das Administrativen sad Varna das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist eine natürliche Person, die wegen der von ihr ausgeübten Tätigkeit als privater Gerichtsvollzieher zur Mehrwertsteuer angemeldet ist, hinsichtlich einer Dienstleistung, die sie gelegentlich und nicht im Zusammenhang mit der von ihr ausgeübten Tätigkeit als privater Gerichtsvollzieher erbracht hat, im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 als Steuerpflichtiger anzusehen und verpflichtet, im Sinne von Art. 193 der Richtlinie 2006/112 Mehrwertsteuer zu entrichten?

IV – Verfahren vor dem Gerichtshof

22. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 7. Februar 2012 beim Gerichtshof eingegangen. Die Beklagte des Ausgangsverfahrens, die Regierungen Bulgariens und Rumäniens sowie die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

V – Würdigung

A – Vorbemerkungen

23. Während sowohl das vorliegende Gericht als auch die Beklagte des Ausgangsverfahrens sowie die Regierungen Bulgariens und Rumäniens bei ihren Ausführungen von einem Geschäftsbesorgungsvertrag und einer Dienstleistung des Beauftragten ausgehen, ist nach Ansicht der Kommission im vorliegenden Fall ein Kommissionsvertrag im Sinne von Art. 14 Abs. 2 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie gegeben, da Herr Kostov, wenn er für Rechnung der Bon Marin AD gehandelt hätte, nicht im Namen der Gesellschaft, sondern in eigenem Namen gehandelt hätte. Das vorliegende Verfahren betreffe daher eine Lieferung von Gegenständen.

24. Die Kommission ginge daher von zwei Tätigkeiten aus, nämlich einer Einkaufskommission (Erwerb der Grundstücke durch Herrn Kostov) und einer Verkaufskommission (Lieferung der Grundstücke durch die Eheleute Kostov(4) an die Gesellschaft Bleyk Siy Kepital EOOD), wobei die Besteuerung dieser Tätigkeiten mit der Mehrwertsteuer dann davon abhinge, ob sie als Lieferung von Gebäuden oder unbebauter Grundstücke gemäß Art. 135 Abs. 1 Buchst. j und k der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Mehrwertsteuer befreit wären.

25. Hierzu ist festzustellen, dass es nicht Sache des Gerichtshofs ist, über die Auslegung oder Anwendbarkeit nationaler Vorschriften zu befinden oder den Sachverhalt festzustellen, der für die

Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits erheblich ist. Der Gerichtshof hat vielmehr im Rahmen der Verteilung der Zuständigkeiten zwischen den Unionsgerichten und den nationalen Gerichten in Bezug auf den tatsächlichen und rechtlichen Rahmen, in den sich die Vorabentscheidungsfrage einfügt, von den Feststellungen des vorliegenden Gerichts auszugehen(5).

26. Es ist daher Sache des vorliegenden Gerichts, in dessen Vorlagebeschluss eindeutig von einer Geschäftsbesorgung die Rede ist, den fraglichen Vertrag zu beurteilen. Wenn Herr Kostov auf der Grundlage des bulgarischen Rechts und gemäß dem fraglichen Vertrag an den Versteigerungen in eigenem Namen und für Rechnung der Gesellschaft Bon Marin AD teilgenommen hätte und ein Geschäftsbesorgungsvertrag anzunehmen wäre, wäre daher, insbesondere im Hinblick auf die Art. 14 Abs. 2 Buchst. c und 135 Abs. 1 Buchst. j und k der Mehrwertsteuerrichtlinie, von der für die Lieferung von Gegenständen anwendbaren mehrwertsteuerlichen Behandlung auszugehen. Ich werde in den vorliegenden Schlussanträgen von der Prämisse des vorliegenden Gerichts ausgehen, d. h. vom Vorliegen eines Geschäftsbesorgungsvertrags und damit einer Dienstleistung.

B – Zur Beantwortung der Vorlagefrage

1. Grundsätzlich

27. Mit seiner Vorlagefrage möchte das Gericht wissen, ob eine Person, die als Vertreter eines freien Berufs mehrwertsteuerpflichtig ist, dies nur für die Tätigkeiten ist, die zu ihrer regelmäßig ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit gehören, oder auch für jeden anderen wirtschaftlichen Vorgang, für den sie eine Gegenleistung erhält, und dies selbst für den Fall, dass diese Tätigkeit nur gelegentlich verrichtet wird.

a) Sind die von Herrn Kostov erbrachten Leistungen der Ausübung einer „wirtschaftlichen Tätigkeit“ im Sinne der Art. 2 und 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie oder nur seiner Privatsphäre zuzuordnen?

28. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs setzt die Mehrwertsteuerpflicht eine Tätigkeit voraus, die im Rahmen eines Unternehmensziels oder zu einem geschäftlichen Zweck erfolgt, der insbesondere durch das Interesse an der Rentabilisierung des investierten Kapitals geprägt ist(6).

29. Nach dieser Rechtsprechung „ist die wirtschaftliche Tätigkeit folglich als eine Tätigkeit zu verstehen, die von einem privaten Unternehmen auf einem Markt ausgeübt werden kann, die in einem beruflichen Rahmen organisiert ist und mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird“(7).

30. Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich, dass im vorliegenden Fall Herr Kostov seine Dienstleistungen für die Gesellschaft Bon Marin AD und deren Nachfolgerin Bleyk Siy Kapital EOOD gegen eine Vergütung von 50 000 BGN erbracht hat. In den Akten findet sich weder ein Anhaltspunkt dafür, dass Herr Kostov diese Tätigkeiten aus einem anderen Grund als der Erzielung eines Gewinns verrichtet hat, noch, dass es sich bei der Vergütung nur um einen Ersatz der dem Beauftragten entstandenen Kosten handelt.

b) Hat Herr Kostov diese Tätigkeiten als „Steuerpflichtiger als solcher“ verrichtet (Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie), selbst wenn sie nicht zu seiner üblichen Tätigkeit als Gerichtsvollzieher gehörten?

31. Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich, dass die privaten Gerichtsvollzieher gemäß Art. 2 des Gesetzes über die privaten Gerichtsvollzieher (Zakon za chastnite sadebni izpalniteli) vom Staat mit der Zwangsvollstreckung privater, in einem Vollstreckungstitel festgestellter Forderungen betraut werden. Bei Abschluss und Erfüllung des fraglichen Vertrags hat Herr Kostov daher weder

in seiner Eigenschaft als privater Gerichtsvollzieher gehandelt, noch hat er hoheitliche Befugnisse ausgeübt, die ihm als privatem Gerichtsvollzieher von Gesetzes wegen eingeräumt sind.

32. Wie die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen ausgeführt hat, lässt der Wortlaut von Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie keine enge Auslegung zu, nach der Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen allein deshalb von der Besteuerung ausgeschlossen wären, da sie nicht zu seiner üblichen Tätigkeit gehören.

33. Ein Mehrwertsteuerpflichtiger schuldet die Mehrwertsteuer daher nicht nur für die Tätigkeiten, die er zu seiner üblichen Tätigkeit rechnet, sondern für jede vergütete Tätigkeit, bei der es sich im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie um „Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden“ handelt, einschließlich der Tätigkeiten, die nicht zu seiner üblichen Tätigkeit gehören.

34. Wie im Übrigen die Beklagte des Ausgangsverfahrens anmerkt, würde eine andere Auslegung zu der unannehmbaren Konsequenz führen, dass Personen, die selbständig eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, ihren Status für die Anwendung der Mehrwertsteuerrichtlinie willkürlich ändern könnten und abhängig davon, wie eng die Verbindung zu ihrer Haupttätigkeit ist, als Steuerpflichtige oder Nichtsteuerpflichtige auftreten würden.

c) Wie wirkt sich der Umstand, dass die fraglichen Leistungen nur gelegentlich erbracht wurden, mehrwertsteuerrechtlich aus?

35. Ohne dass eine Definition vorgenommen wird, gibt es in der Gesetzgebung oder der Rechtsprechung des Gerichtshofs verschiedene Anhaltspunkte dafür, dass für „gelegentliche“ Tätigkeiten eine besondere mehrwertsteuerrechtliche Regelung gilt.

36. Was den Wortlaut der Mehrwertsteuerrichtlinie selbst betrifft, sind hierzu die Art. 9 und 12 zu erwähnen.

37. Nachdem in Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 die wirtschaftliche Tätigkeit als „alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe“ definiert wird, wird als Beispiel angeführt, dass „als wirtschaftliche Tätigkeit ... insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen [gilt]“.

38. Der in Art. 9 verwendete Begriff „nachhaltig“ kann jedoch nicht dahin gehend verstanden werden, dass gelegentlich verrichtete Tätigkeiten von der Mehrwertsteuerpflicht befreit sind.

39. Der Begriff „nachhaltig“ wird in der Mehrwertsteuerrichtlinie im Übrigen nur für ein spezifisches Beispiel einer wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet, nämlich die Nutzung von körperlichen und nicht körperlichen Gegenständen, und er bezieht sich nicht auf die Tätigkeit selbst, sondern auf die Einnahmen, die aus dieser besonderen Tätigkeit erzielt werden.

40. Art. 12 der Mehrwertsteuerrichtlinie(8) wiederum gestattet es den Staaten (und verpflichtet sie daher nicht), Personen als Steuerpflichtige zu betrachten, „die gelegentlich eine der in Artikel 9 Absatz 1 Unterabsatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben“, wobei als reine Beispiele („insbesondere“) die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt, und die Lieferung von Baugrundstücken angeführt werden.

41. Da Bulgarien von dieser durch Art. 12 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeräumten Befugnis

keinen Gebrauch gemacht hat, ergeben sich für diese Vorschrift zwei mögliche Auslegungen:

- Wenn ein Staat von der durch Art. 12 eingeräumten Befugnis keinen Gebrauch gemacht hat, unterliegen die Umsätze, die sich aus den in Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Tätigkeiten, wenn diese gelegentlich verrichtet werden, ergeben, nicht der Mehrwertsteuer. Vorbehaltlich einer Definition, wann eine wirtschaftliche Tätigkeit gelegentlich ausgeübt wird, könnte dies für die von Herrn Kostov erbrachten Dienstleistungen der Fall sein.
- Da die Staaten gemäß Art. 12 Personen „als Steuerpflichtige betrachten“ können, die gelegentlich eine der in Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Tätigkeiten ausüben, kann sich dies *per definitionem* nur auf Personen beziehen, die nicht bereits mehrwertsteuerpflichtig sind. Diese Möglichkeit war bereits in der Sechsten Richtlinie vorgesehen, in deren Art. 4 Abs. 3(9) festgelegt war, dass die Mitgliedstaaten „auch ... Personen als Steuerpflichtige betrachten“(10) können, die gelegentlich Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe ausüben. Herr Kostov kann nicht unter diese Vorschriften fallen. Da er steuerpflichtig ist, ist ein Rückgriff auf Art. 12, um ihn als Steuerpflichtigen zu „betrachten“, nicht erforderlich. Diese Auslegung, der ich den Vorzug gebe und die von der Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen(11) vertreten wird, während die anderen Verfahrensbeteiligten Art. 12 nicht anführen, ist mit dem sehr weiten Anwendungsbereich vereinbar, den der Unionsgesetzgeber für die Mehrwertsteuer vorgesehen hat, sowie mit einer weiteren Stellungnahme der Kommission, der zufolge vermutet wird, dass ein Mehrwertsteuerpflichtiger die Mehrwertsteuer für alle seine wirtschaftlichen Tätigkeiten schuldet, sofern sie nicht seinen privaten Tätigkeiten zuzuordnen sind, was vom Steuerpflichtigen zu beweisen wäre.

42. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs bedarf ebenfalls unserer Aufmerksamkeit: Ich werde auf die Urteile Enkler, S?aby u. a. und R?dlihs(12) eingehen.

43. In der Rechtssache Enkler hatte sich Frau Enkler als mehrwertsteuerpflichtig gemeldet, um die beim Kauf eines Wohnmobils angefallene Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend zu machen, wobei sie das Wohnmobil jedoch fast ausschließlich für private Zwecke genutzt und die Vermietung an Dritte nur 18 Tage in drei Jahren und weniger als 15 % der gefahrenen Kilometer ausgemacht hatte.

44. Auf den ersten Blick scheint mir Randnr. 20 des Urteils Enkler (das unter der Geltung der Sechsten Richtlinie, aber auf der Grundlage von Bestimmungen erging, die, zumindest inhaltlich, durch die Mehrwertsteuerrichtlinie praktisch nicht geändert wurden(13)) eine eindeutige Antwort zu geben, indem es heißt: „Zunächst ergibt sich aus der Gegenüberstellung von Artikel 4 Absatz 2 [jetzt Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie] und Artikel 4 Absatz 3 [jetzt Art. 12 der Mehrwertsteuerrichtlinie] der Sechsten Richtlinie, dass sich der sowohl im ersten als auch im zweiten Satz von Artikel 4 Absatz 2 enthaltene Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht auf gelegentlich ausgeübte Tätigkeiten bezieht.“

45. Im Weiteren hat der Gerichtshof jedoch in seinem Urteil den Begriff der gelegentlich ausgeübten Tätigkeiten für die Beantwortung der Frage des vorlegenden Gerichts nicht weiter verwendet, wobei der Rechtsstreit im Übrigen eher den Unterschied zwischen einer als Unternehmer ausgeübten Tätigkeit und einer rein privaten Tätigkeit zum Gegenstand hatte (Randnrn. 16, 17 und 18 des Urteils).

46. Dabei ist hervorzuheben, dass sich der Gerichtshof selbst nicht dazu geäußert hat, ob es sich bei den von Frau Enkler ausgeübten Tätigkeiten um eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie gehandelt hat, und er für die Klärung dieser Frage festgestellt hat, dass verschiedene Gesichtspunkte zu berücksichtigen seien, darunter die Art des betreffenden

Gegenstands, die Verbindung zu der regelmäßig ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit, die Dauer der Tätigkeiten, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen (Randnrn. 24 bis 29 des Urteils).

47. Im Urteil S?aby u. a. ging es um die mögliche Mehrwertsteuerpflicht des Verkaufs eines landwirtschaftlichen Grundstücks, das ein Landwirt mehrwertsteuerbefreit erworben hatte und das später nach einer Änderung des Bebauungsplans in ein für eine Bebauung vorgesehenes Grundstück umklassifiziert wurde.

48. Bei der Prüfung des Falls, dass der betreffende Mitgliedstaat (damals die Republik Polen) von der durch Art. 12 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeräumten Befugnis, Personen zu besteuern, die eine Tätigkeit gelegentlich ausüben, keinen Gebrauch gemacht hat, hat der Gerichtshof wieder „alle Umstände“(14) der Rechtssache untersucht, um den Verkauf des betreffenden Grundstücks als bloße Ausübung des Eigentums durch seinen Inhaber zu qualifizieren, der damit für private Zwecke gehandelt hätte, oder als wirtschaftliche Tätigkeit eines Steuerpflichtigen, wobei der Gerichtshof den Begriff einer „gelegentlichen“ Tätigkeit nicht mehr verwendet hat.

49. Der Gerichtshof führt insbesondere aus (Randnrn. 37 f. des Urteils), dass die Zahl und der Umfang der erfolgten Verkäufe für sich genommen nicht maßgeblich sind. Hierbei ist anzumerken, dass es in der Rechtssache S?aby u. a. um den Verkauf eines einzelnen Grundstücks ging, dessen mehrwertsteuerrechtliche Qualifizierung sich jedoch je nach den Umständen ändern könnte.

50. So stellt der Gerichtshof in Randnr. 50 des Urteils fest: „Eine natürliche Person, die eine landwirtschaftliche Tätigkeit auf einem Grundstück ausgeübt hat, das aufgrund einer Änderung der Bebauungspläne, die aus vom Willen dieser Person unabhängigen Gründen erfolgte, in ein für eine Bebauung vorgesehenes Grundstück umklassifiziert wurde, ist nicht als mehrwertsteuerpflichtig im Sinne der Art. 9 Abs. 1 und 12 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen, wenn sie begonnen hat, das Grundstück zu verkaufen, falls die Verkäufe im Rahmen der Verwaltung des Privatvermögens dieser Person erfolgen.“(15)

51. Dagegen werden die betreffenden Tätigkeiten dem Gerichtshof(16) zufolge mehrwertsteuerpflichtig, wenn die betreffende Person zu deren Vornahme „aktive Schritte zum Vertrieb“ unternimmt, „indem sie sich ähnlicher Mittel bedient wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie“.

52. Im Urteil R?dlihs hat der Gerichtshof im Zusammenhang mit Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 zwischen dem Fall unterschieden, dass eine Person einen Gegenstand so verwendet, dass ihre Tätigkeit als „wirtschaftliche Tätigkeit“ anzusehen ist, d. h., wenn der betreffende Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt wird, und dem Fall, dass ein Gegenstand seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden kann(17). Ohne bei dieser Unterscheidung den Begriff „gelegentliche“ Tätigkeit zu benutzen, hat der Gerichtshof für Recht erkannt, dass, wenn im zweiten Fall der Betroffene aktive Schritte unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender bedient, die fragliche Tätigkeit als „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu beurteilen ist(18).

53. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass, wie die Kommission ausgeführt hat, die Mehrwertsteuerrichtlinie hinsichtlich der Besteuerung für gelegentliche Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen keine Ausnahme vorsieht, sofern sie nicht dessen privaten Tätigkeiten zuzuordnen sind oder im Rahmen der Verwaltung des Privatvermögens verrichtet werden.

54. Eine generelle Ausnahme der gelegentlichen Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen von der Mehrwertsteuerpflicht könnte im Übrigen die Grundsätze der Neutralität und der Gleichbehandlung der wirtschaftlichen Tätigkeiten gefährden, die verlangen, dass alle Steuerpflichtigen für dieselben Tätigkeiten im selben Umfang mehrwertsteuerpflichtig sind(19). Nach ständiger Rechtsprechung fasst die Mehrwertsteuerrichtlinie im Übrigen, wie ich in Nr. 41 ausgeführt habe, den Anwendungsbereich für die Mehrwertsteuer sehr weit und bezieht alle wirtschaftlichen Aktivitäten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden darin ein(20).

55. Folglich unterliegen Tätigkeiten wie die von Herrn Kostov verrichteten der Mehrwertsteuer.

2. Hilfsweise

56. Für den Fall, dass der Gerichtshof entscheiden sollte, dass gelegentliche Tätigkeiten sowohl von Nichtsteuerpflichtigen als auch von Steuerpflichtigen im Prinzip nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, außer wenn von Art. 12 Gebrauch gemacht wird, wären hilfsweise die Kriterien aufzustellen, die vom vorlegenden Gericht für die Qualifizierung der fraglichen Tätigkeiten zu berücksichtigen wären.

57. Ausgehend von den in den Urteilen Enkler, S?aby u. a. und R?dlihs genannten Kriterien sind meines Erachtens im vorliegenden Verfahren namentlich folgende Gesichtspunkte zu berücksichtigen:

- Selbst wenn das vorliegende Gericht der Ansicht ist, dass die fraglichen Tätigkeiten „keine Verbindung“ zur Tätigkeit von Herrn Kostov als privater Gerichtsvollzieher aufweisen, ist dennoch darauf hinzuweisen, wie die Beklagte des Ausgangsverfahrens und die Regierung Bulgariens ausgeführt haben, dass diese Tätigkeiten der Ausbildung und den beruflichen Qualifikationen von Herrn Kostov sowie dem Vertrauensverhältnis, das zwischen einem Wirtschaftsteilnehmer und einem Beauftragten, der Grundstücke erwerben soll, gegeben sein muss, nicht völlig fremd sind.
- Wie in der Rechtssache S?aby u. a. ist der Umstand, dass es nur um einen einzigen Vertrag geht, nicht maßgeblich.
- Es ist festzustellen, dass es sich bei den Vertragspartnern von Herrn Kostov um Gesellschaften handelt und die erworbenen Gebäude möglicherweise für eine Nutzung durch Industrie oder Handel bestimmt und wirtschaftlich nicht unbedeutend sind, genauso wie die Vergütung von Herrn Kostov, die mit seinen sonstigen beruflichen Einkünften zu vergleichen wäre (hierzu weist die Kommission in ihren Erklärungen darauf hin, dass die an Herrn Kostov gezahlte Vergütung von 50 000 BGN mehreren durchschnittlichen Jahreseinkommen in Bulgarien entspricht(21)).
- Laut dem fraglichen Vertrag durfte Herr Kostov seine Vergütung unabhängig vom Ergebnis der Versteigerungen behalten.

58. Es ist Sache des nationalen Gerichts, im vorliegenden Fall alle relevanten Umstände herauszuarbeiten und eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, um festzustellen, ob es sich bei den betreffenden Tätigkeiten um gelegentliche Tätigkeiten handelte.

VI – Ergebnis

59. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Administrativen sad Varna vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten:

? Grundsätzlich

Eine natürliche Person, die wegen der von ihr ausgeübten Tätigkeit als privater Gerichtsvollzieher zur Mehrwertsteuer angemeldet ist, ist als Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG anzusehen und daher verpflichtet, für eine Dienstleistung, die sie gelegentlich und nicht im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als privater Gerichtsvollzieher erbracht hat, Mehrwertsteuer zu entrichten.

? Hilfsweise

Um zu entscheiden, ob eine natürliche Person, die wegen der von ihr ausgeübten Tätigkeit als privater Gerichtsvollzieher zur Mehrwertsteuer angemeldet ist, für eine Dienstleistung der Mehrwertsteuerpflicht entgehen kann, da diese gelegentlich und nicht im Zusammenhang mit ihrer üblichen Tätigkeit erbracht wurde, hat das vorlegende Gericht alle Gegebenheiten des Einzelfalls zu berücksichtigen, und zwar insbesondere, ohne dass einer dieser Gesichtspunkte allein maßgeblich ist,

- die Art und die Zuordnung der Gegenstände, die von den Verkäufen betroffen sind,
- die Verbindung der Tätigkeiten zu dem Beruf der betreffenden Person, und sofern sie nicht deren spezieller Tätigkeit entsprechen, ihre mögliche Verbindung zu der Ausbildung und den beruflichen Qualifikationen der betreffenden Person, die für das für die Verrichtung der betreffenden Tätigkeiten notwendige Vertrauensverhältnis ausschlaggebend sein können,
- die Zahl und die Art der Kunden,
- den Umfang der Verkäufe,
- die Bedingungen für die Vergütung und deren Höhe.

1 – Originalsprache: Französisch.

2 – ABl. L 347, S. 1.

3 – Das erste Grundstück ist 12 387 m² groß und mit sieben Gebäuden mit einer Gesamtfläche von 2 314 m² bebaut. Das zweite Grundstück ist 12 471 m² groß und mit sechs Gebäuden (fünf Lagerhallen und eine Werkstatt) mit einer Gesamtfläche von 3 843 m² bebaut. Das dritte Grundstück ist 15 186 m² groß und mit vier Lagerhallen mit einer Gesamtfläche von 6 147 m² bebaut.

4 – Da die Grundstücke, wie das vorlegende Gericht ausführt, nach Art. 19 Abs. 1 des Familiengesetzbuchs in die Gütergemeinschaft der Eheleute Kostov gefallen seien.

5– Vgl. Urteile des Gerichtshofs vom 13. November 2003, Neri (C-153/02, Slg. 2003, I-13555, Randnrn. 34 f.), und vom 29. April 2004, Orfanopoulos und Oliveri (C-482/01 und C-493/01, Slg. 2004, I-5257, Randnr. 42).

6– Urteil des Gerichtshofs vom 14. November 2000, Floridienne und Berginvest (C-142/99, Slg. 2000, I-9567, Randnr. 28).

7 – Vgl. in diesem Sinne Nr. 10 der Schlussanträge des Generalanwalts Maduro in der Rechtssache BBL (Urteil des Gerichtshofs vom 21. Oktober 2004, C-8/03, Slg. 2004, I-10157). Vgl. auch Nr. 19 der Schlussanträge des Generalanwalts Lenz in der Rechtssache Wellcome

Trust (Urteil des Gerichtshofs vom 20. Juni 1996, C-155/94, Slg. 1996, I-3013).

8– Im Gegensatz zu Art. 9 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, nach dem „jede Person, die gelegentlich ein neues Fahrzeug liefert, das durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung an den Erwerber nach einem Ort außerhalb des Gebiets eines Mitgliedstaats, aber im Gebiet der Gemeinschaft versandt oder befördert wird“ *zwingend* als Steuerpflichtiger gilt.

9– 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).

10– Hervorhebung nur hier.

11– Vgl. Ben Terra und Julie Kajus, *A Guide to the European VAT Directives: Introduction to European VAT* (IBFD 2011), Bd. 1, S. 373.

12 – Urteile des Gerichtshofs vom 26. September 1996, Enkler (C-230/94, Slg. 1996, I-4517), vom 15. September 2011, S?aby u. a. (C-180/10 und C-181/10, Slg. 2011, I-8461), und vom 19. Juli 2012, R?dlihs (C-263/11).

13– Urteil R?dlihs (Randnr. 23).

14– Urteil Enkler (Randnr. 38).

15– Urteil S?aby u. a. (Randnr. 50).

16– Vgl. Urteil S?aby u. a. (Randnr. 51).

17– Vgl. Urteil R?dlihs (Randnrn. 34 f.).

18– Ebd. (Randnr. 36).

19 – Vorbehaltlich dessen, dass bekannt ist, welche wirtschaftlichen Tätigkeiten die beauftragenden Gesellschaften ausüben, wobei festzustellen ist, dass sie Grundstücke erworben haben, die in erster Linie für Industrie und Handel vorgesehen sind, sollten ihre Tätigkeiten im Hinblick auf die Mehrwertsteuerrichtlinie nicht dahin gehend unterschiedlich behandelt werden, ob sie zusammen mit einer in dem Sektor professionell oder nicht professionell tätigen Person verrichtet werden.

20– Urteil des Gerichtshofs vom 28. Januar 2010, Eulitz (C-473/08, Slg. 2010, I-907, Randnr. 24).

21 – Laut dem Nationalen Amt für Statistik Bulgarien lag das monatliche Durchschnittseinkommen in Bulgarien im dritten Quartal 2012 bei 754 BGN (ca. 385 Euro).