

Vorläufige Fassung

**SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS**

**JEAN RICHARD DE LA TOUR**

vom 3. Juni 2021(1)

**Rechtssache C-90/20**

**Apcoa Parking Danmark A/S**

**gegen**

**Skatteministeriet**

(Ersuchen um Vorabentscheidung des Højesteret [Oberster Gerichtshof, Dänemark])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Steuerbare Umsätze – Entgeltlich erbrachte Dienstleistungen – Gebühren, die bei Nichtbeachtung der Parkbedingungen auf einem Privatgelände erhoben werden – Einstufung“

## **I. Einleitung**

1. Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem(2).

2. Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Apcoa Parking Danmark A/S (im Folgenden: Apcoa) und dem Skatteministerium (Finanzministerium, Dänemark) über die Frage, ob Kontrollgebühren, die bei Nichtbeachtung der Bedingungen für das Parken auf einem Privatgrundstück erhoben werden, der Mehrwertsteuer unterliegen.

3. Der Gerichtshof wird ersucht, darüber zu entscheiden, ob diese Gebühren als Entschädigung wegen Verletzung der Vertragspflichten zu entrichten sind oder vielmehr eine Gegenleistung für eine individuell bestimmbare Leistung im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellen.

4. Ich werde darlegen, warum ich dem Gerichtshof vorschlagen werde, im Sinne dieser zweiten Alternative zu entscheiden.

## **II. Rechtlicher Rahmen**

### **A. Mehrwertsteuerrichtlinie**

5. Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor, dass „Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt, [der Mehrwertsteuer unterliegen]“.

6. 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.“

7. Gemäß Art. 14 Abs. 1 dieser Richtlinie gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, als „Lieferung von Gegenständen“.

8. Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie sieht vor:

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

9. Art. 25 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

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

- a) Abtretung eines nicht körperlichen Gegenstands, gleichgültig, ob in einer Urkunde verbrieft oder nicht;
- b) Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden;
- c) Erbringung einer Dienstleistung auf Grund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes.“

10. Art. 135 Abs. 1 Buchst. I und Abs. 2 Buchst. b dieser Richtlinie bestimmt:

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

l) Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

(2) Die folgenden Umsätze sind von der Befreiung nach Absatz 1 Buchstabe I ausgeschlossen:

...

b) Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen

...“

**B. Dänisches Recht**

## 1. **Mehrwertsteuergesetz**

11. § 4 Abs. 1 des Lov om merværdiafgift (Mehrwertsteuergesetz)(3) bestimmt:

„Die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen im Inland gegen Entgelt unterliegen der Steuer. Als ‚Lieferung eines Gegenstands‘ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen. Eine Dienstleistung umfasst jede andere Leistung.“

12. § 13 Abs. 1 Nr. 8 dieses Gesetzes bestimmt:

„Folgende Gegenstände und Dienstleistungen sind von der Steuer befreit:

...

8. die Verwaltung, die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sowie die Lieferung von Gas, Wasser, Strom und Heizung im Zusammenhang mit einer solchen Vermietung oder Verpachtung. Die Befreiung gilt jedoch nicht für ... die Vermietung von Camping-, Park- oder Werbeflächen und die Vermietung von Schließfächern.“

13. § 27 Abs. 1 dieses Gesetzes sieht vor:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen bildet das Entgelt einschließlich der Subventionen, die unmittelbar mit dem Preis der Gegenstände oder Lieferungen verbunden sind, aber ohne die Steuer, die in diesem Gesetz vorgesehen ist, die Besteuerungsgrundlage. Erfolgt die Zahlung insgesamt oder zum Teil vor der Lieferung oder vor Ausstellung der Rechnung, ist die Besteuerungsgrundlage 80 % des erhaltenen Betrags.“

## 2. **Straßenverkehrsgesetz**

14. Wie das vorliegende Gericht ausführt, sind die Sachverhalte, bei denen Kontrollgebühren für vorschriftswidriges Parken auf einem Privatgelände erhoben werden können, im Færdsselslov (Straßenverkehrsgesetz) nicht näher bestimmt. Durch eine Gesetzesänderung im Jahr 2014 wurde jedoch eine Bestimmung in § 122 c des Straßenverkehrsgesetzes eingefügt, nach der eine Kontrollabgabe (Kontrollgebühr) für das Parken auf einem öffentlich zugänglichen Privatgelände nur erhoben werden kann, wenn dies vor Ort hinreichend kenntlich gemacht wurde (unter dem Vorbehalt eines allgemeinen und deutlich gekennzeichneten Parkverbots in dem Gebiet).

### III. **Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorlagefrage**

15. Apcoa ist ein privates Unternehmen, das Parkplätze auf Privatgrundstücken im Einvernehmen mit deren Eigentümern betreibt. Das Unternehmen legt die Bedingungen für die Nutzung der Parkplätze fest, wie z. B. das Verbot des Parkens ohne eine bestimmte Genehmigung, die maximale Dauer des Parkens und die mögliche Zahlung einer Gebühr für das Parken. Im Fall eines Verstoßes gegen die Nutzungsbedingungen erhebt Apcoa außerdem eine spezifische Kontrollgebühr (510 Dänische Kronen [DKK] [ca. 69 Euro] für die Jahre 2008 und 2009).

16. An der Einfahrt zu den fraglichen Parkplätzen befindet sich ein Schild mit dem Hinweis: „Bei Verstößen gegen die Vorschriften kann eine Kontrollgebühr von 510 DKK erhoben werden“ oder „Bei Verstößen gegen die Vorschriften kann eine Kontrollgebühr von 510 DKK/Tag erhoben werden“. Weiter heißt es, dass „[a]uf dem Parkplatz die ... Regeln des Privatrechts [gelten].“

17. Apcoa ist hinsichtlich der für das vorschriftsmäßige Parken gezahlten Gebühren mehrwertsteuerpflichtig.

18. Am 25. Oktober 2011 beantragte Apcoa bei der SKAT (dänische Steuerverwaltung) die Erstattung der Mehrwertsteuer, die auf die zwischen dem 1. September 2008 und dem 31. Dezember 2009 eingenommenen Kontrollgebühren in Höhe von 25 089 292 DKK (ca. 3 370 000 Euro) entrichtet wurde.

19. Der Rechtsstreit betrifft nicht eine Mehrwertsteuerpflicht im Verhältnis zwischen Apcoa und dem Eigentümer des betreffenden Parkplatzes.

20. Am 12. Januar 2012 lehnte die SKAT den Antrag mit der Begründung ab, dass die Kontrollgebühren gemäß § 4 Abs. 1 und § 27 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes in Verbindung mit § 13 Abs. 1 Nr. 8 Satz 2 dieses Gesetzes als der Mehrwertsteuer unterliegend anzusehen seien.

21. Am 23. Dezember 2014 wurde diese Entscheidung vom Landskatteret (Nationale Steuerkommission, Dänemark) bestätigt.

22. Das Landskatteret (Nationale Steuerkommission) zählte 13 Fälle auf, in denen Apcoa eine Kontrollgebühr erheben kann:

„1. Zahlung einer zu niedrigen Gebühr.

2. Im Geltungszeitraum nicht auf der Windschutzscheibe sichtbarer Parkschein.

3. Der Parkschein kann nicht kontrolliert werden, z. B. wenn der Parkschein nicht an der richtigen Stelle angebracht ist.

Die Fälle 1 bis 3 gelten bei kostenpflichtigem Parken.

4. Fehlen eines gültigen Parkscheins, z. B. im Rahmen von Anwohnerparken, das nur mit einer Genehmigung für die Benutzung bestimmter Parkplätze erlaubt ist.

5. Parken auf einem für Menschen mit Behinderungen reservierten Parkplatz. Diese Gebühr fällt nur an, wenn ein Schild für einen Stellplatz für Menschen mit Behinderungen vorhanden ist, unabhängig davon, ob für den Parkplatz eine Gebühr zu bezahlen ist oder nicht. Um auf diesen Plätzen parken zu können, muss der Fahrer eine Berechtigungskarte an der Windschutzscheibe angebracht haben.

6. Parken außerhalb von ausgewiesenen Parkplätzen. Diese Gebühr gilt bei allen Arten von Parkplätzen, bei denen ein Schild auf das Parken innerhalb der Plätze hinweist.

7. Verbotenes Parken. Diese Gebühr gilt z. B. beim Parken in einer Feuerwehrezufahrt.

8. Reservierter Parkbereich. Diese Gebühr gilt für alle Arten von Parkplätzen, bei denen auf spezifischen Parkplätzen geparkt werden muss.

9. Keine sichtbare Parkscheibe.

10. Falsch eingestellte Parkscheibe/angegebene Parkzeit überschritten.

11. Unleserliche Parkscheibe. Diese Gebühr fällt z. B. an, wenn sich die Zeiger von der Parkscheibe gelöst haben oder wenn ein Fehler in einer elektronischen Scheibe vorliegt.

12. Mehrere Parkscheiben. Diese Gebühr fällt an, wenn der Autofahrer mehrere Parkscheiben an der Windschutzscheibe angebracht hat, um die Parkzeit zu verlängern.

Die Gebührengünde 9 bis 12 kommen zur Anwendung, wenn das Parken für eine begrenzte Zeit kostenlos ist, aber eine Parkscheibe als Nachweis für den Zeitpunkt des Abstellens des Fahrzeugs erforderlich ist.

13. Sonstige. Diese Gebühr gilt bei Verstößen gegen Parkvorschriften, die nicht in einem der oben genannten 12 Punkte beschrieben sind. Punkt 13 gilt z. B., wenn das Parken den Verkehr deutlich behindert. Wenn dieser Gebührengrund zur Rechtfertigung der Erhebung von Kontrollgebühren verwendet wird, wird eine Beschreibung des Verstoßes hinzugefügt.“

23. Die Klage von Apcoa gegen diese Entscheidung wurde vom Ret i Kolding (Gericht Kolding, Dänemark) mit Urteil vom 23. Januar 2017 abgewiesen, das vom Vestre Landsret (Berufungsgericht für die Region West, Dänemark) mit Urteil vom 10. September 2018 bestätigt wurde.

24. Apcoa legte ein Rechtsmittel gegen dieses Urteil beim Højesteret (Oberster Gerichtshof, Dänemark) ein und beantragte u. a. die Anerkennung durch das Finanzministerium, dass die Kontrollgebühren, die bei Verstößen gegen die Parkvorschriften erhoben werden, im Verhältnis zwischen jedem einzelnen Autofahrer und Apcoa keine Gegenleistung für eine der Mehrwertsteuer unterliegende Leistung im Sinne von § 4 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes in Verbindung mit Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellen.

25. Das vorliegende Gericht führt aus, dass die Parteien darüber streiten, ob vor dem Hintergrund des Urteils vom 3. März 1994, Tolsma(4), gegenseitige Leistungen vorlägen. Mit Blick auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Begriff „Dienstleistung“ sei zweifelhaft, ob Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sei, dass die in Rede stehenden Kontrollgebühren ein Entgelt für eine Dienstleistung darstellten.

26. Aus den Akten ergebe sich, dass nach Ansicht der deutschen und der schwedischen Steuerbehörden sowie der Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs die Kontrollgebühren, die bei Nichtbeachtung der Bedingungen für das Parken auf Privatgrundstücken zu entrichten seien, nicht der Mehrwertsteuer unterlägen.

27. Unter diesen Umständen hat der Højesteret (Oberster Gerichtshof) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass Kontrollgebühren, die für die Übertretung von Vorschriften über das Parken auf Privatgrundstücken erhoben werden, ein Entgelt für erbrachte Dienstleistungen darstellen, so dass ein mehrwertsteuerpflichtiger Umsatz vorliegt?

28. Schriftliche Erklärungen vor dem Gerichtshof haben Apcoa, die dänische und die irische Regierung sowie die Europäische Kommission abgegeben.

29. Apcoa und die dänische Regierung haben fristgerecht auf die zur schriftlichen Beantwortung gestellten Fragen geantwortet.

#### IV. Würdigung

30. Das vorliegende Gericht möchte mit seinem Vorabentscheidungsersuchen wissen, ob ein Umsatz, der darin besteht, Kontrollgebühren(5) zu erheben, wenn die Bedingungen zum Parken auf einem privaten, von Apcoa verwalteten Gelände nicht beachtet werden, als Dienstleistung im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden kann.

31. Einleitend ist auf mehrere Grundsätze hinzuweisen.

##### A. Hinweis auf die geltenden Grundsätze

32. Wie der Gerichtshof erstens in seinem Urteil vom 2. Juni 2016, Lajvér(6), ausgeführt hat,

– weist die Mehrwertsteuerrichtlinie der Mehrwertsteuer zwar einen sehr weiten Anwendungsbereich zu, doch betrifft sie ausschließlich Tätigkeiten wirtschaftlicher Art,

– gilt der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ gemäß Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie für alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden und insbesondere auch für Leistungen, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfassen,

– bezieht sich der Begriff „Nutzung“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie /112 entsprechend den Erfordernissen des Grundsatzes der Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems auf alle Vorgänge, die – ungeachtet ihrer Rechtsform – darauf abzielen, aus dem betroffenen Gegenstand nachhaltige Einnahmen zu erzielen.

33. Zweitens gilt gemäß Art. 24 der Mehrwertsteuerrichtlinie jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist, als Dienstleistung.

34. Drittens wird nach ständiger Rechtsprechung eine Dienstleistung nur dann im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie gegen Entgelt erbracht und ist somit nur 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 bildet. Dies ist der Fall, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, wobei die gezahlten Beträge die tatsächliche Gegenleistung für eine bestimmbare Leistung darstellen, die im Rahmen dieses Rechtsverhältnisses erbracht wurde(7).

##### B. Einstufung der Kontrollgebühren

35. Da der Rechtsstreit im Ausgangsverfahren nicht die Nachhaltigkeit der Einnahmen von Apcoa aus den Kontrollgebühren betrifft(8), sind die Merkmale der Dienstleistung und der Gegenleistung unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität des in Rede stehenden Umsatzes zu suchen(9).

36. In dieser Hinsicht ist darauf hinzuweisen, dass

– entgegen der formellen Einstufung der Vertragsparteien die Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt (10),

– der Begriff „Dienstleistung“ im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie unabhängig von Zweck

und Ergebnis der betroffenen Umsätze auszulegen ist(11) und

– die Höhe der Gegenleistung und insbesondere, ob diese höher, gleich hoch oder geringer als die Kosten ausfällt, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Erbringung seiner Leistung entstanden sind, den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und der empfangenen Gegenleistung unberührt lässt(12).

37. Ich werde daher die folgenden Fragen nacheinander untersuchen:

- Liegt eine Dienstleistung vor?
- Stellt der zu zahlende Betrag eine tatsächliche Gegenleistung dar?
- Gibt es zwischen diesen beiden Elementen einen unmittelbaren Zusammenhang?

## 1. **Dienstleistung**

38. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen ergibt sich, dass Apcoa private Parkplätze für Rechnung privater Eigentümer verwaltet(13).

39. Dabei legt Apcoa die Benutzungsbedingungen für die Parkplätze fest, wie

- das Verbot des Parkens ohne spezifische Berechtigung,
- die Höchstdauer des Parkens,
- die Höhe der Parkgebühren oder
- die Erhebung spezifischer Gebühren(14), wenn die für das Parken geltenden Vorschriften nicht beachtet wurden. Zusammenfassend werden diese Gebühren, die Kontrollgebühren genannt werden, erhoben, wenn die Parkdauer, ab deren Überschreiten weitere Gebühren zu zahlen sind, überschritten ist, wenn keine gültige Parkberechtigung vorliegt oder die Parkfläche oder der Parkplatz nicht ordnungsgemäß benutzt werden.

40. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen sowie den Erklärungen der Parteien und Beteiligten ergibt sich, dass die zentrale Frage, über die zu entscheiden ist, diejenige ist, ob die vom Gerichtshof im Urteil vom 18. Juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains(15), vertretene Auffassung im Wege der Analogie auf die in Rede stehenden Umsätze ausgedehnt werden kann und sich folglich von der im Urteil MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia vertretenen Ansicht unterscheidet.

41. Genauer gesagt, ist die Kontrollgebühr als Entschädigung anzusehen, wie Apcoa und die Kommission meinen, oder ist sie – wie der Højesteret (Oberster Gerichtshof) bereits entschieden hat(16) und von der dänischen Regierung vorgetragen wird –als Gegenwert für das anzusehen, was der Kunde erhält, nämlich einen Platz zum Abstellen seines Fahrzeugs, unabhängig von den besonderen Umständen im Zusammenhang mit den Parkvorschriften?

42. Ich teile diese zweite Ansicht. Erstens weise ich darauf hin, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Einordnung vertraglicher Bestimmungen nach nationalem Zivilrecht keine Wirkungen entfalten kann, wenn sie die wirtschaftliche Realität der Transaktion nicht wirklich widerspiegeln, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist(17).

43. Zweitens scheinen die Kontrollgebühren Teil der Gegenleistung für die dem Kunden angebotene Möglichkeit zu sein, sein Fahrzeug zu parken, und zwar aufgrund der wirtschaftlichen

Elemente, die sie beinhalten.

44. Apcoa bietet nämlich gemäß verschiedenen praktischen Modalitäten einen Dienst an, der darin besteht, Autofahrern Parkplätze zur Verfügung zu stellen. Zu diesem Zweck hat Apcoa Stellplätze abgeteilt und einige davon reserviert, z. B. für Kunden mit Behinderungen. Diese Leistung wird unabhängig davon erbracht, ob die Nutzung den Benutzungsvorschriften entspricht oder nicht.

45. Konkret bedeutet dies: Sobald ein Autofahrer auf einen von Apcoa verwalteten Parkplatz fährt, kann er einen Stellplatz für eine bestimmte Zeit in Anspruch nehmen.

46. Diese Dienstleistung fällt unter den Begriff der „Vermietung“ im Sinne von Art. 135 Abs. 2 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie, der jede wirtschaftliche Tätigkeit erfasst, die darin besteht, ein Entgelt für die Bereitstellung von Parkplätzen für Fahrzeuge zu erhalten, unabhängig von der Rechtsstellung des Vermieters oder seiner Eigenschaft als Eigentümer(18).

47. Daher ist, wenn Apcoa zusätzliche Gebühren erhebt, für die Frage, ob diese Gebühren der Mehrwertsteuer unterliegen, zu prüfen, inwieweit eine Analogie zu dem Ergebnis bestehen könnte, zu dem der Gerichtshof im Urteil vom 18. Juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*(19), gelangt ist.

48. In diesem Urteil hat der Gerichtshof entschieden „dass die Beträge, die im Rahmen von Verträgen, die der Mehrwertsteuer unterliegende Beherbergungsdienstleistungen zum Gegenstand haben, als Angeld geleistet worden sind, in Fällen, in denen der Erwerber von der ihm eröffneten Möglichkeit des Rücktritts Gebrauch macht und der Hotelbetreiber diese Beträge einbehält, als pauschalierte Entschädigung zum Ausgleich des infolge des Vertragsrücktritts des Gastes entstandenen Schadens – ohne direkten Bezug zu einer entgeltlichen Dienstleistung – und als solche nicht als mehrwertsteuerpflichtig anzusehen sind(20).

49. Der Gerichtshof hat klargestellt, dass „die Einbehaltung des Angelds ... die Folge der Ausübung einer dem Gast eröffneten Rücktrittsmöglichkeit [ist] und ... dem Hotelbetreiber als Entschädigung nach dem Rücktritt [dient]“(21). Da in einem solchen Fall der Hotelbetreiber die vom Gast gebuchte Leistung nicht erbringen konnte und der Gast die Leistung offensichtlich nicht in Anspruch genommen hat, entschädigt er den Hotelbetreiber für den entgangenen Gewinn.

50. Daher muss meines Erachtens der Anwendungsbereich des Urteils vom 18. Juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*(22), auf allein die Fälle beschränkt werden, in denen die Entschädigung des Vertragspartners mit dem Fehlen eines Umsatzes zusammenhängt, was im Einklang mit den Urteilen vom 1. Juli 1982, *BAZ Bausystem*(23) (betreffend Verzugszinsen), vom 29. Februar 1996, *Mohr*(24) (betreffend einen Ausgleich für den Verlust einer Geschäftsmöglichkeit), oder vom 18. Januar 2017, *SAWP*(25) (betreffend einen gerechten Ausgleich zugunsten der Inhaber von Vervielfältigungsrechten), steht.

51. Im vorliegenden Fall erhält der Fahrer, wenn er einen von Apcoa verwalteten Parkplatz benutzt und eine Kontrollgebühr bezahlt, einen Stellplatz oder eine Fläche zugewiesen. Die Höhe der Gebühr ergibt sich daraus, dass die von ihm bei der Einfahrt auf den Parkplatz akzeptierten Bedingungen erfüllt sind.

52. Unter diesen Umständen bin ich ebenso wie die dänische Regierung der Ansicht, dass der Vergleich mit dem Urteil *Vodafone Portugal*, das nach dem Erlass des Vorabentscheidungsersuchens und der Einreichung der schriftlichen Erklärungen von Apcoa ergangen ist, relevant ist, da es das Urteil *MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia*(26) ergänzt und damit zu einer anderen Würdigung der Tragweite dieser Entscheidung führt, als sie

von dieser Gesellschaft in ihren schriftlichen Erklärungen vorgetragen worden ist.

53. Im Urteil Vodafone Portugal hat der Gerichtshof ausgeführt, dass

– „[Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais SA (im Folgenden: Vodafone) i]m Rahmen ihrer Tätigkeit ... mit ihren Kunden Verträge über die Erbringung von Dienstleistungen ab[schließt], von denen einige spezielle Werbeklauseln enthalten, die Bedingungen hinsichtlich der Bindung dieser Kunden während eines im Voraus festgelegten Mindestzeitraums (im Folgenden: Mindestbindungsfrist) unterliegen. Nach diesen Klauseln verpflichten sich die Kunden, ein Vertragsverhältnis mit Vodafone aufrechtzuerhalten und die von ihr bereitgestellten Waren und Dienstleistungen während dieser Frist als Gegenleistung für vorteilhafte Konditionen, insbesondere in Bezug auf den für die vereinbarten Dienstleistungen zu zahlenden Preis, zu nutzen“(27), und

– „[d]ie Nichteinhaltung der Mindestbindungsfrist durch die Kunden aus Gründen, die diesen Kunden zuzuschreiben sind, ... zur Zahlung der in den Verträgen vorgesehenen Beträge durch die Kunden [führt]. Diese Beträge sollen der Nichteinhaltung der Mindestbindungsfrist durch die Kunden entgegenwirken“(28).

54. Der Gerichtshof hat Folgendes hervorgehoben(29):

– „[Vodafone] verpflichtet sich ..., ihren Kunden die in den mit ihnen geschlossenen Verträgen vereinbarten Dienstleistungen zu den darin vorgesehenen Bedingungen zu erbringen“, und

– „[diese Kunden] verpflichten sich ..., die in diesen Verträgen vorgesehenen Monatsraten und gegebenenfalls die Beträge zu zahlen, die geschuldet werden, wenn diese Verträge aus bei den Kunden liegenden Gründen vor dem Ende der Mindestbindungsfrist gekündigt werden sollten.“

55. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass „in dem Fall, in dem diese Kunden die Mindestbindungsfrist nicht einhalten, die Erbringung der Dienstleistungen als erfolgt anzusehen [ist], sobald die Kunden in der Lage sind, diese Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen“(30).

56. Unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität der Transaktionen hat der Gerichtshof befunden, dass die von den Kunden zu zahlenden Beträge der Wiedererlangung eines Teils der mit der Erbringung der Dienstleistungen, die dieser Betreiber ihnen erbracht hat, verbundenen Kosten entsprechen(31). Diese Beträge sind als Teil des Preises der Dienstleistung anzusehen, zu deren Erbringung sich der Leistende gegenüber den Kunden verpflichtet hat(32), und sollen dem Betreiber eine vertraglich vorgesehene Mindestvergütung der erbrachten Dienstleistung sicherstellen(33).

57. Diese Würdigung scheint mir auf die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Transaktionen übertragbar zu sein, da ich ebenso wie die dänische Regierung der Ansicht bin, dass die Nutzer der von Apcoa verwalteten Parkplätze in den Fällen, in denen die Kontrollgebühren zu entrichten sind, von der Bereitstellung eines Parkplatzes profitieren konnten. Der Preis für diesen Dienst hängt von der Art der Nutzung des Geländes ab, die der Betreiber nicht kontrollieren kann.

## 2. **Tatsächliche Gegenleistung**

58. Apcoa trägt vor, die Kontrollgebühren seien keine Gegenleistung für eine Dienstleistung, da es sich um einen Standardtarif handle, der den Wert der Dienstleistung, die der Autofahrer erhalte, weit übersteige. Ebenso wie die Kommission ist sie der Ansicht, dass diese Gebühren darauf abzielen, einen Verstoß gegen die Benutzungsbedingungen des Parkplatzes zu ahnden.

59. Zum einen weise ich darauf hin, dass der Gerichtshof entschieden hat, dass die Höhe der Gegenleistung nicht maßgeblich ist<sup>(34)</sup>. Zum anderen kann nicht geltend gemacht werden, dass der Pauschaltarif die Kunden davon abhalten solle, die Parkvorschriften nicht einzuhalten, da nach ständiger Rechtsprechung die Ziele und Ergebnisse des in Rede stehenden Umsatzes keinen Einfluss auf seine Einstufung haben und allein die wirtschaftliche Realität entscheidend ist<sup>(35)</sup>.

60. Im vorliegenden Fall bin ich erstens der Meinung, dass die Höhe der Kontrollgebühr in einer Wechselbeziehung mit der Entscheidung des Fahrers steht, der sein Fahrzeug auf dem von Apcoa zur Verfügung gestellten Parkplatz abgestellt hat, die Parkzeit für seinen Stellplatz zu überschreiten, seine Parkberechtigung nicht ordnungsgemäß zu belegen oder aber auf einem nicht für ihn reservierten Platz oder sonst in störender Weise zu parken.

61. Zweitens muss unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Realität berücksichtigt werden, dass die Höhe der Kontrollgebühren notwendigerweise die höheren Kosten für den Betrieb der Parkplätze berücksichtigt. Diese zusätzlichen Kosten entstehen durch ein Parken, das nicht die normalen Bedingungen für die Nutzung der angebotenen Dienstleistung erfüllt. Mit anderen Worten, die Höhe der Gegenleistung soll sicherstellen, dass Apcoa eine vertragliche Vergütung für die erbrachte Leistung erhält, die zu Bedingungen ausgeführt wird, die dem Nutzer zuzurechnen sind und die die wirtschaftliche und geschäftliche Realität ihrer Beziehung zu diesem nicht verändern können.

62. In diesem Zusammenhang betone ich, dass es in dem vom vorliegenden Gericht angeführten Bericht vom Juni 2013 über einen besseren Verbraucherschutz im Bereich des Parkens, der von einer Arbeitsgruppe des Justizministerium (Justizministerium, Dänemark) erstellt wurde, heißt: „Die Vertreter der Danske Private Parkeringssekskabers Branche forening [(dänischer Berufsverband der Gesellschaften für privates Parken)] haben die Arbeitsgruppe darüber informiert, dass der Grund für die Erhöhung [der privaten Parkgebühren<sup>(36)</sup>] auf 590 DKK u. a. in einem kontinuierlichen Anstieg der verschiedenen Betriebskosten eines Parkunternehmens und der Tatsache liege, dass es nicht mehr möglich sei, den öffentlichen Tarif anzuwenden. Der Verband macht in dieser Hinsicht insbesondere geltend, dass die Gebühr den höheren Preis für legales Parken widerspiegeln solle, dass Unternehmen auf gezahlte Parkgebühren mehrwertsteuerpflichtig seien und dass es im Gegensatz zu Gebühren, die von öffentlichen Stellen erhoben würden, keine Möglichkeit gebe, die Zahlung vom Eigentümer im Rahmen der zivilrechtlichen Haftung durchzusetzen.“ In diesem Bericht heißt es auch, dass „die Höhe der derzeitigen privaten Parkgebühren ... auf der Grundlage von Berechnungen der allgemeinen Preis- und Lohnentwicklung festgelegt wird und ... im Allgemeinen kosten- und marktabhängig ist“<sup>(37)</sup>.

### **3. Zusammenhang zwischen Dienstleistung und tatsächlicher Gegenleistung**

63. Es ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung eine Dienstleistung nur dann „gegen Entgelt“ im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie erbracht wird und somit steuerbar ist, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert besteht <sup>(38)</sup>.

64. Apcoa ist wie die Kommission der Meinung, dass ein solcher unmittelbarer Zusammenhang nicht bestehe, weil es keinen konkreten wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Wert einer

Parkdienstleistung gebe.

65. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs besteht jedoch ein unmittelbarer Zusammenhang, wenn zwei Dienstleistungen voneinander abhängig sind und das vom Erbringer erhaltene Entgelt den tatsächlichen Wert der für den Empfänger erbrachten Dienstleistung darstellt, d. h., wenn die eine Leistung nur unter der Bedingung erbracht wird, dass auch die andere erbracht wird, und umgekehrt(39).

66. Das ist hier der Fall. Es besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Abstellen eines Fahrzeugs durch den Autofahrer unter bestimmten, von Apcoa festgelegten Umständen und der Erhebung erhöhter Parkgebühren durch Apcoa.

67. Zudem bin ich der Meinung, dass die Besteuerung nicht davon abhängen kann, ob der Kunde die Bereitstellung eines Parkplatzes oder einer Parkfläche gut oder schlecht nutzt. Es kann im Hinblick auf die Mehrwertsteuer keine unterschiedliche Behandlung zwischen demjenigen, der von der Bereitstellung eines Parkplatzes zu einem allgemeinen Preis profitiert, und demjenigen, der akzeptiert, diesen zu einem höheren Preis zu nutzen(40), geben.

68. Ich komme folglich zu dem Ergebnis, dass die von Apcoa erhobenen Kontrollgebühren den tatsächlichen Gegenwert der Parkdienstleistung darstellen, die der Kunde unter bestimmten, von ihm gewählten Bedingungen in Anspruch nimmt, und dass diese Gebühren daher der Mehrwertsteuer unterliegen.

## V. Ergebnis

69. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Vorlagefrage des Højesteret (Oberster Gerichtshof, Dänemark) wie folgt zu antworten:

Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass die Gebühren, die ein Wirtschaftsteilnehmer als Gegenleistung für das Abstellen eines Fahrzeugs auf einem Parkplatz erhält und deren Höhe von ihm entsprechend den Nutzungsbedingungen dieses Parkplatzes festgelegt werden, als Vergütung einer Dienstleistung anzusehen sind, die gegen Entgelt erbracht wird, und als solche der Mehrwertsteuer unterliegen.

1 Originalsprache: Französisch.

2 ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie.

3 Im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz.

4 C?16/93, EU:C:1994:80.

5 In den dem Gerichtshof übermittelten Schriftstücken werden verschiedene Bezeichnungen für diese Gebühren verwendet: „Kontrollgebühren“, „Kontrollabgaben“, „erhöhte Parkabgaben“, „Parkabgaben“. Apcoa hat erläutert, dass diese Kontrollgebühren allgemein als „Parkbußgeld“ bezeichnet würden. Ich werde im Interesse der Kohärenz mit dem Vorabentscheidungsersuchen und den darin angeführten amtlichen Dokumenten den Begriff „Kontrollgebühren“ verwenden.

6 C?263/15, EU:C:2016:392, Rn. 20, 23 und 24. Als Hinweis aus jüngerer Zeit auf diese Grundsätze vgl. auch Urteil vom 25. Februar 2021, Gmina Wroc?aw (Umwandlung des Nießbrauchsrechts) (C?604/19, EU:C:2021:132, Rn. 67 bis 69).

7 Vgl. Urteil vom 21. Januar 2021, UCMR - ADA (C?501/19, EU:C:2021:50, Rn. 31 und die dort

angeführte Rechtsprechung).

8 In dieser Hinsicht hat die dänische Regierung ausgeführt, dass die Erhebung erhöhter Parkabgaben zum Wirtschaftsmodell der Apcoa gehöre und dass diese Abgaben 34 bis 35 % des gesamten Nettoumsatzes dieser Gesellschaft ausmachten, also ca. 10,4 Mio. Euro im Jahr 2008 und 11 Mio. Euro im Jahr 2009.

9 Vgl. Urteile vom 22. November 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, im Folgenden: Urteil MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, EU:C:2018:942, Rn. 61 und 62), und vom 11. Juni 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, im Folgenden: Urteil Vodafone Portugal, EU:C:2020:465, Rn. 47 bis 49). Wie Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen in der Rechtssache Gmina Wrocław (Umwandlung des Nießbrauchsrechts) (C-604/19, EU:C:2020:647, Nr. 35) ausgeführt hat, „[führt n]icht jede Zahlung ... zwangsläufig zu einem steuerbaren Leistungsaustausch“.

10 Vgl. Urteile MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung), sowie vom 17. Dezember 2020, Franck (C-801/19, EU:C:2020:1049, Rn. 43).

11 Vgl. Urteil MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (Rn. 60 und die dort angeführte Rechtsprechung).

12 Vgl. Urteil vom 11. März 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, Rn. 29).

13 Diese Umstände unterscheiden sich von denjenigen, über die der Gerichtshof in früheren Fällen zu entscheiden hatte. Hinsichtlich der Besteuerung von Tätigkeiten einer *Einrichtung des öffentlichen Rechts*, die darin bestehen, dass Fahrzeugführern gegen eine finanzielle Gegenleistung Abstellplätze für ihr Fahrzeug zur Verfügung gestellt werden, die auf öffentlichen Straßen oder auf Parkplätzen eingerichtet sind, die im öffentlichen Eigentum der Stadtverwaltung, in deren privatem Eigentum oder im Eigentum von Privatpersonen stehen, und der Pflicht, zu untersuchen, ob diese Einrichtung diese Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausübt, vgl. Urteil vom 14. Dezember 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, Rn. 21 bis 23). Zur Veranschaulichung der Vielfalt der Situationen bei der Beitreibung von Parkgebühren vgl. Urteil vom 25. März 2021, Obala i lužice (C-307/19, EU:C:2021:236, Rn. 27, 67, 95 und 96), im Bereich der justiziellen Zusammenarbeit in Zivilsachen betreffend die Bewirtschaftung und Instandhaltung öffentlicher Parkplätze durch ein von einer Gemeinde zu diesem Zweck gegründetes Unternehmen.

14 In seiner Antwort auf die schriftliche Frage des Gerichtshofs führt Apcoa aus, dass „beim Überschreiten der Parkzeit nur die Kontrollgebühren erhoben werden.“

15 C-277/05, EU:C:2007:440.

16 Im Vorabentscheidungsersuchen wird präzisiert, dass das Landskatteret (Nationale Steuerkommission) hinsichtlich der von Apcoa auf die Kontrollgebühren zu zahlenden Steuer in den Jahren 2007 und 2014 einem Urteil des vorlegenden Gerichts vom 12. April 1996 nachgekommen sei. Der Højesteret (Oberster Gerichtshof) habe entschieden, dass die erhöhten Abgaben, die auf der Grundlage eines quasi-vertraglichen Verhältnisses erhoben worden seien, als Entgelt für eine Dienstleistung und damit als mehrwertsteuerpflichtig anzusehen seien, und zwar unabhängig davon, dass diese Abgaben als im Verhältnis zur üblichen Parkgebühr erheblich erhöhter Standardtarif festgesetzt worden seien, was vorschriftswidriges Parken verhindern solle.

17 Vgl. Nr. 36 erster Gedankenstrich der vorliegenden Schlussanträge. Vgl. auch Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache MEO – Serviços de

Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, Nr. 38), in denen sie betont: „Unbeachtlich ist demgegenüber, wie das nationale Recht die Ausgleichszahlung behandelt. Ob darin ein deliktischer Schadensersatzanspruch oder eine Konventionalstrafe zu sehen ist, oder diese als Schadensersatz, Entschädigung oder Entgelt bezeichnet wird, ... ist mehrwertsteuerrechtlich irrelevant.“

18 Meines Wissens hat der Gerichtshof nur ein Urteil zum Anwendungsbereich von Art. 135 dieser Richtlinie erlassen. Es handelt sich um das Urteil vom 13. Juli 1989, Henriksen (173/88 EU:C:1989:329, Rn. 17), das die Vermietung von Parkplätzen im Zusammenhang mit einer nicht steuerpflichtigen Vermietung betrifft. Der Gerichtshof hat Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1), deren Vorschriften gleichlautend sind mit denjenigen von Art. 135 Abs. 2 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie (vgl. Anhang XII dieser Richtlinie), ausgelegt.

19 C-277/05, EU:C:2007:440.

20 Urteil vom 18. Juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, Rn. 36).

21 Urteil vom 18. Juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, Rn. 32).

22 C-277/05, EU:C:2007:440.

23 222/81, EU:C:1982:256, Rn. 8.

24 C-215/94, EU:C:1996:72, Rn. 21.

25 C-37/16, EU:C:2017:22, Rn. 30.

26 Vgl. Fn. 33 der vorliegenden Schlussanträge.

27 Urteil Vodafone Portugal (Rn. 18).

28 Urteil Vodafone Portugal (Rn. 19).

29 Urteil Vodafone Portugal (Rn. 37).

30 Urteil Vodafone Portugal (Rn. 41).

31 Urteil Vodafone Portugal (Rn. 38).

32 Urteil Vodafone Portugal (Rn. 39).

33 Vgl. Urteil Vodafone Portugal (Rn. 40). Auf der Grundlage seiner Feststellungen zur Berechnung der geschuldeten Beträge (vgl. Rn. 34 dieses Urteils) antwortet der Gerichtshof auf die in den Rn. 26 und 27 dieses Urteils dargestellten Fragen des vorlegenden Gerichts zur Tragweite des Urteils MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, die sich aus seinen Aussagen zur Übereinstimmung zwischen dem Betrag, der für die Nichteinhaltung der Mindestbindungsfrist gezahlt wurde, und dem Betrag, den der betreffende Betreiber ohne die Kündigung des Vertrags während des verbleibenden Zeitraums erhalten hätte, ergibt.

- 34 Vgl. Nr. 36 dritter Gedankenstrich der vorliegenden Schlussanträge.
- 35 Vgl. Nr. 36 zweiter Gedankenstrich der vorliegenden Schlussanträge.
- 36 Dieser dem Zitat des vorlegenden Gerichts aus dem Bericht vom Juni 2013 entnommene Ausdruck entspricht dem der „Kontrollgebühren“, vgl. Fn. 5 der vorliegenden Schlussanträge.
- 37 Die dänische Regierung hat ausgeführt, dass die Höhe dieser Gebühren seit 2009 regelmäßig steige und dass sie im Jahr 2020 von mehreren privaten Parkunternehmen, darunter auch Apcoa, auf mindestens 750 DKK (ca. 100 Euro) festgesetzt worden sei.
- 38 Vgl. Nr. 34 der vorliegenden Schlussanträge.
- 39 Vgl. Urteil vom 11. März 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 40 Vgl. entsprechend Urteil MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (Rn. 47).