



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 7. Juni 2018¹

Rechtssache C-295/17

**MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA
gegen
Autoridade Tributária e Aduaneira**

Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa]
[Schiedsgericht in Steuersachen (Zentralstelle für das Verwaltungsschiedsverfahren), Portugal]

„Vorabentscheidungsersuchen – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Anwendungsbereich –
Steuerbare Umsätze – Leistung gegen Entgelt – Abgrenzung des nicht steuerbaren Schadensersatzes
von steuerbaren Dienstleistungen gegen Zahlung einer ‚Entschädigung‘“

I. Einleitung

1. In diesem Verfahren muss sich der Gerichtshof mit der mehrwertsteuerrechtlichen Abgrenzung einer Zahlung für eine (steuerbare und steuerpflichtige) Dienstleistung von der Zahlung für einen finanziellen Schaden (mithin einem nicht steuerbaren Vorgang) beschäftigen.
2. Hintergrund ist die Tatsache, dass das Mehrwertsteuerrecht nicht jede Zahlung von Geld an einen Steuerpflichtigen besteuert, sondern nur die Zahlung für eine Lieferung oder Dienstleistung. Wie aber ist der Fall mehrwertsteuerrechtlich zu behandeln, wenn die vertraglich vereinbarte Zahlung zu erfolgen hat, obwohl sämtliche bislang erbrachten Dienstleistungen eingestellt werden, mithin gerade keine weiteren Dienstleistungen mehr erbracht werden? Worauf bezieht sich die Zahlung in einem solchen Fall? Kann dann noch von einem Entgelt für eine Lieferung oder Dienstleistung gesprochen werden?
3. Eine ähnliche Fragestellung hat der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung zu sogenannten Ausgleichszahlungen bei der Nichtinanspruchnahme einer Leistung in den Rechtssachen *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*² und *Air France-KLM und Hop!Brit-Air*³ bereits erörtert. Dieses Vorabentscheidungsersuchen gibt ihm die Möglichkeit, diese Rechtsprechung weiterzuentwickeln.

¹ Originalsprache: Deutsch.

² Urteil vom 18. Juli 2007 (C-277/05, EU:C:2007:440).

³ Urteil vom 23. Dezember 2015 (C-250/14 und C-289/14, EU:C:2015:841).

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

4. Den unionsrechtlichen Rahmen des Falles bildet die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem⁴ (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

5. Art. 2 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie bestimmt:

6. „(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze: ...

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

8. Art. 73 enthält folgenden Wortlaut:

9. „Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.“

B. Portugiesisches Recht

10. Im portugiesischen Recht wurden die Vorgaben der Mehrwertsteuerrichtlinie im Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Mehrwertsteuergesetzbuch) durch Art. 1 Abs. 1 Buchst. a und Art. 16 Abs. 1 in ihrer anwendbaren Fassung umgesetzt.

III. Ausgangsrechtsstreit

11. MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (im Folgenden: MEO) ist eine Aktiengesellschaft, deren Gesellschaftszweck in der Errichtung, im Anschluss, im Aufbau, in der Verwaltung und im Betrieb von Telekommunikationsnetzen und -infrastruktur sowie in der Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen und Dienstleistungen zur Übermittlung und Verbreitung von Telekommunikationssignalen besteht.

12. Die Erbringung von (Telekommunikations-, Internetzugangs-, Fernseh- und Multimedia-) Dienstleistungen seitens von MEO erfolgt mittels einer komplexen Infrastruktur, deren Errichtung und Erhaltung einen erheblichen Aufwand an personellen und materiellen Investitionen erfordert. MEO bestimmt auf der Grundlage des für die Dienstleistungserbringung erforderlichen Investitionsbetrags eine (Mindest-) Zahl von Verträgen, die zur Erreichung ihres Geschäftsziels abgeschlossen werden müssen.

13. Im Rahmen ihrer Tätigkeit schließt MEO mit ihren Kunden Verträge über die Erbringung der genannten Dienstleistungen ab. In manchen der von MEO mit ihren Kunden abgeschlossenen Verträgen ist eine Bindung des Kunden an den Vertrag während eines Mindestzeitraums vereinbart, wobei in diesen Fällen bestimmte vorteilhafte Konditionen angeboten werden, insbesondere in Form der Festlegung geringerer Monatsentgelte.

⁴ ABl. 2006, L 347, S. 1.

14. Diese Verträge enthalten Klauseln, die eine Verpflichtung des Kunden zur Zahlung eines Betrags in Höhe des mit der Zahl der für die Erfüllung des betreffenden Zeitraums fehlenden Monate multiplizierten Monatsentgelts (ohne Mehrwertsteuer) (im Folgenden: Ausgleichsbetrag) vorsehen, wenn die Dienste vor Ablauf der vereinbarten vertraglichen Bindungsfrist auf Initiative von MEO aus einem dem Kunden zuzurechnenden Grund – insbesondere wegen der Nichtentrichtung der nach dem Vertrag geschuldeten Monatsentgelte – deaktiviert werden.

15. Erfüllt ein Kunde seine Verpflichtungen nicht, so teilt MEO diesem zunächst die Notwendigkeit der Entrichtung der ausstehenden Beträge mit und droht ihm für den Fall der Nichtentrichtung die Deaktivierung der vereinbarten Dienste und die Einziehung des Ausgleichsbetrags wegen der Nichteinhaltung der Bindungsfrist an, wie im Vertrag festgelegt.

16. Zahlt der Kunde in Folge dieser Mitteilung die ausstehenden Beträge nicht, so nimmt MEO die endgültige Deaktivierung der vereinbarten Dienste vor. Anschließend zieht MEO den Ausgleichsbetrag „in Höhe des mit der Zahl der für die Erfüllung des betreffenden Zeitraums fehlenden Monate multiplizierten Monatsentgelts“ ein, den sie nach den Vertragsbestimmungen als geschuldet ansieht.

17. In der Regel erfüllen die Kunden von MEO angesichts des drohenden Ausgleichsbetrags die vereinbarten Bedingungen und halten die Vertragsbeziehung während des Mindestbindungszeitraums aufrecht. Für die von den Kunden während des Zeitraums der Vertragserfüllung geleisteten Monatsentgelte führte die Klägerin Mehrwertsteuer ab, die sie ordnungsgemäß an den Staat entrichtete.

18. In den Fällen der Deaktivierung hingegen stellt MEO ihren vertragsbrüchigen Kunden Rechnungen über den Ausgleichsbetrag ohne Mehrwertsteuerausweis mit der ausdrücklichen Angabe „nicht mehrwertsteuerpflichtig“ aus. Nur ein geringer Teil der wegen Nichterfüllung geschuldeten Beträge wird tatsächlich bezahlt.

19. Die Unidade dos Grandes Contribuintes (Großbetriebsprüfung) hat bei MEO eine Steuerprüfung durchgeführt. Dabei ergab sich, dass MEO keine Mehrwertsteuer auf die von ihren Kunden im Jahr 2012 eingezogenen Ausgleichszahlungen abgeführt hat.

20. MEO begründete dies insbesondere damit, dass die fraglichen Ausgleichszahlungen nicht mehrwertsteuerpflichtig seien. Dazu beruft sich MEO insbesondere auf ein von ihr beauftragtes Rechtsgutachten von Prof. Dr. Englisch (Universität Münster, Deutschland). Darüber hinaus sei eine solche Abführung von Mehrwertsteuer angesichts der verschiedenen in Art. 78 des CIVA (Mehrwertsteuergesetzbuch) vorgesehenen Steuereinziehungsarten sinnlos, und außerdem sei die seitens der Steuerbehörde vorgenommene Steuerbemessung unsachgemäß, weil die Mehrwertsteuer bereits im eingezogenen Betrag enthalten sei.

21. Die Steuerbehörde folgte diesem Vorbringen nicht. Die Ausgleichsbeträge seien im Rahmen der Entgelthaftung des Dienstleistungsempfängers und nicht als Entschädigung für einen dem Anbieter verursachten Schaden geschuldet gewesen. Daher seien diese Ausgleichszahlungen unter den Begriff des entgangenen Gewinns zu subsumieren und unterlägen als solcher der Mehrwertsteuer. Die Steuerbehörde setzte die Höhe des Steuerbetrags fest und nahm dementsprechend eine Berichtigung in Höhe von 1 812 195,35 Euro vor.

22. MEO legte dagegen Einspruch ein. Der Einspruch wurde durch Bescheid zurückgewiesen. Gegen diesen Zurückweisungsbescheid legte die Klägerin am 23. Dezember 2015 weiteren Einspruch ein, über den nicht innerhalb der gesetzlichen Frist entschieden wurde. Dagegen wandte sich MEO am 20. Mai 2016 vor dem Tribunal Arbitral Tributário (Schiedsgericht in Steuersachen, Portugal).

IV. Vorabentscheidungsersuchen und Verfahren vor dem Gerichtshof

23. Mit Entscheidung vom 8. Januar 2017, eingegangen am 22. Mai 2017, hat das Tribunal Arbitral Tributário (Schiedsgericht in Steuersachen) dem Gerichtshof gemäß Art. 267 AEUV folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind die Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 64 Abs. 1, Art. 66 Buchst. a und Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG dahin auszulegen, dass von einem Telekommunikationsanbieter (Fernsehen, Internet, Mobiltelefonie und Festnetz) für die Einziehung eines im Vorhinein festgelegten Betrags zulasten seiner Kunden im Fall der vorzeitigen Beendigung eines Vertrags mit verpflichtender Bindung für einen bestimmten Zeitraum (Bindungsfrist) aus einem dem Kunden zuzurechnenden Grund Mehrwertsteuer geschuldet wird, wobei dieser Betrag dem vom Kunden vertragsgemäß zu zahlenden monatlichen Grundentgelt, multipliziert mit der Zahl der bis zum Ende der Bindungsfrist anfallenden ausstehenden Monatsentgelte, entspricht und der Anbieter zum Zeitpunkt der Verrechnung dieses Betrags unabhängig von dessen tatsächlicher Entrichtung die Leistung seiner Dienste bereits eingestellt hat, wenn:
 - a) der in Rechnung gestellte Betrag den vertraglichen Zweck hat, den Kunden von der Missachtung der vereinbarten Bindungsfrist abzuhalten und den Schaden auszugleichen, den der Anbieter durch die Nichteinhaltung der Bindungsfrist erleidet, insbesondere in Form des entgangenen Gewinns, den er bei Erfüllung des Vertrags bis zum Ablauf dieses Zeitraums erzielt hätte, sowie in Form der Vereinbarung niedrigerer Tarife, der Bereitstellung von Material oder anderer Angebote gegen reduziertes Entgelt oder unentgeltlich und von Aufwendungen für Werbung und Kundenakquise;
 - b) die vermittelten Verträge mit Bindungsfrist eine höhere Vergütung für die Vermittler beinhalten als die von ihnen vermittelten Verträge ohne Bindung, wobei der Vergütungsbetrag für die Vermittler in beiden Fällen (d. h. bei Verträgen mit und ohne Bindung) auf der Grundlage der in den vermittelten Verträgen festgelegten Monatsentgelte berechnet wird;
 - c) der in Rechnung gestellte Betrag nach nationalem Recht als Konventionalstrafe zu qualifizieren ist?

24. 2. Kann das etwaige Nichtzutreffen eines oder mehrerer der Absätze der ersten Vorlagefrage die Beantwortung der Frage insgesamt ändern?

25. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben MEO, die Portugiesische Republik, die Republik Irland und die Europäische Kommission schriftliche Stellungnahmen abgegeben und – mit Ausnahme der Republik Irland – an der mündlichen Verhandlung vom 26. April 2018 teilgenommen.

V. Würdigung

A. Zulässigkeit und Auslegung der Vorlagefrage

26. Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, ist das Tribunal Arbitral Tributário (Schiedsgericht in Steuersachen) als Gericht eines Mitgliedstaats im Sinne von Art. 267 AEUV anzusehen und daher zur Vorlage an den Gerichtshof berechtigt.⁵

⁵ Urteil vom 12. Juni 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, Rn. 23 bis 34).

27. Soweit die Republik Portugal meint, dass das Vorabentscheidungsersuchen unzulässig sei, da die Ausführungen des vorlegenden Gerichts spekulativ seien, kann dem nicht gefolgt werden. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs besteht eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen des nationalen Gerichts, die es zur Auslegung des Unionsrechts in dem rechtlichen und sachlichen Rahmen stellt, den es in eigener Verantwortung festlegt und dessen Richtigkeit der Gerichtshof nicht zu prüfen hat. Der Gerichtshof kann die Entscheidung über die Vorlagefrage eines nationalen Gerichts nur ablehnen, wenn die erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder er nicht über die tatsächlichen oder rechtlichen Angaben verfügt, die für eine sachdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind.⁶

28. All dies liegt hier nicht ansatzweise vor. Vielmehr geht es dem vorlegenden Gericht gerade um die Frage der Auslegung und Anwendung von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie im Fall einer vertraglichen Ausgleichszahlung. Diese Frage ist zweifellos zulässig.

29. Allerdings bietet es sich an, die sehr lange Vorlagefrage etwas zu präzisieren. Im Kern geht es dem vorlegenden Gericht um die Klärung, ob die Zahlung des Ausgleichsbetrags an MEO durch einen (nun ehemaligen) Kunden als Entgelt für eine Dienstleistung im Sinne des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie zu betrachten ist.

30. Dies ist fraglich, weil die bisher vertraglich erbrachten Dienste deaktiviert wurden, mithin keine Dienstleistungen durch MEO mehr erbracht werden. Andererseits weist aber der zu zahlende Ausgleichsbetrag die gleiche Höhe auf wie das ursprünglich vereinbarte Nettoentgelt bei Erbringung der Dienstleistungen, um den Kunden von der Missachtung der vereinbarten Vertragslaufzeit abzuhalten.

31. Mithin ist zu klären, ob sich die Ausgleichszahlung des Kunden „bloß“ auf den Ausgleich eines erlittenen finanziellen Schadens bei MEO oder doch auf eine von MEO an ihn erbrachte steuerbare und steuerpflichtige Dienstleistung bezieht.

B. Rechtliche Würdigung

1. Zahlung eines Entgelts für eine Lieferung oder Dienstleistung

32. Nach Art. 2 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer nur bestimmte, abschließend aufgezählte Vorgänge. Die beiden Hauptsteuertatbestände finden sich dabei in Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie. Danach unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, dann der Mehrwertsteuer, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Mehrwertsteuer soll als allgemeine Verbrauchsteuer die Leistungsfähigkeit des Verbrauchers besteuern, die sich in seiner Aufwendung von Vermögen zur Verschaffung eines verbrauchbaren Vorteils (Lieferung oder Dienstleistung) zeigt.⁷

⁶ Urteile vom 17. September 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, Rn. 32), vom 30. April 2014, Pfleger u. a. (C-390/12, EU:C:2014:281, Rn. 26), vom 22. Juni 2010, Melki und Abdeli (C-188/10 und C-189/10, EU:C:2010:363, Rn. 27), und vom 22. Januar 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, Rn. 19).

⁷ Vgl. exemplarisch: Urteile vom 18. Dezember 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, Rn. 20 und 23), und vom 11. Oktober 2007, KÖGÁZ u. a. (C-283/06 und C-312/06, EU:C:2007:598, Rn. 37 – „Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält“).

33. Im Umkehrschluss ergibt sich insofern bereits aus dem Wortlaut des Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass allein eine Geldzahlung (d. h. die Zahlung eines Entgelts) noch keine Steuerpflicht des Empfängers auslöst, auch wenn dieser ein Steuerpflichtiger sein sollte. Dieser muss vielmehr eine Lieferung ausgeführt oder eine Dienstleistung erbracht haben, der die Geldzahlung gegenübersteht.⁸

34. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich, dass dies nur bejaht werden kann, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, wobei die gezahlten Beträge die tatsächliche Gegenleistung für eine bestimmbar Leistung darstellen, die im Rahmen eines Rechtsverhältnisses, in dem gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, erbracht wurde.⁹

35. Zahlungen außerhalb eines solchen Rechtsverhältnisses – welches angesichts des allgemeinen Verbrauchsteuercharakters der Mehrwertsteuer allerdings weit zu verstehen ist – führen nicht zu einem steuerbaren Umsatz. Daher liegt keine Dienstleistung gegen Entgelt vor, wenn das Unternehmen zwar eine Zahlung erhält, dieses Geld aber von dem Zahlenden nicht für einen verbrauchbaren Vorteil (d. h. nicht für eine Lieferung oder Dienstleistung), sondern aus anderen Gründen (wie z. B. aus Mitleid¹⁰) gezahlt wird.

36. Der gleiche Gedanke gilt, wenn die Zahlung lediglich einen finanziellen Schaden des Unternehmens ausgleicht, wie z. B. im Fall von Verzugszinsen (Vermögensschaden in Form eines Refinanzierungsschadens aufgrund verspäteter Zahlung¹¹) oder des Ausgleichs von entgangenem Gewinn wegen Vertragsrücktritts.¹² In all diesen Fällen erfolgt zwar eine Geldzahlung, aber nicht für eine Lieferung oder Dienstleistung des Unternehmens, sondern als Ausgleich der finanziellen Folgen einer fehlenden Lieferung oder Dienstleistung des Unternehmens.

37. Im Ergebnis wird in diesen Fällen Geld für die Begleichung eines finanziellen Schadens (Geldvermögensschaden) aufgewendet. Der Aufwand von Geld für Geld ist der Prototyp einer Zahlung für eine Nicht-Leistung¹³ („Geld kann man nicht essen“¹⁴). Dem steht der Ersatz von Geldvermögensschäden (wie z. B. der Ersatz entgangenen Gewinns oder eines Verzugschadens) gleich, da auch hier kein verbrauchbarer Vorteil verschafft wird, sondern nur eine verhinderte Geldverschaffungsmöglichkeit adäquat ausgeglichen wird.

38. 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 – wie die Kommission und Portugal in der mündlichen Verhandlung auch betont haben – mehrwertsteuerrechtlich irrelevant. Die Beurteilung, ob eine Zahlung eines Entgelts für eine Lieferung oder Dienstleistung erfolgt, ist eine unionsrechtliche Frage, die losgelöst von der Beurteilung durch das nationale Recht zu entscheiden ist.¹⁵

8 So ausdrücklich auch Urteil vom 3. März 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, Rn. 18).

9 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. Juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, Rn. 19), vom 23. März 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, Rn. 34), vom 21. März 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, Rn. 39), und vom 3. März 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, Rn. 14).

10 Urteil vom 3. März 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, Rn. 17 – „aus persönlichen Motiven“).

11 Urteil vom 1. Juli 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, Rn. 8).

12 Urteil vom 18. Juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, Rn. 35).

13 Mehrwertsteuerrechtlich betrachtet ist Geld nur das Mittel zur Verschaffung eines verbrauchbaren Vorteils (Konsumgutes), es ist aber nicht selbst ein solcher. Eine Ausnahme gilt lediglich für den Erwerb von Sammlermünzen, bei denen nicht mehr der Nominalwert, sondern der Sammlerwert im Vordergrund steht.

14 In der Langform wird dies als die Weissagung der Cree-Indianer bezeichnet und lautet: „Erst wenn der letzte Baum gerodet, der letzte Fluss vergiftet, der letzte Fisch gefangen ist, werdet Ihr merken, dass man Geld nicht essen kann.“

15 Zur autonomen Auslegung unionsrechtlicher Begriffe siehe nur: Urteil vom 28. Juli 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, Rn. 22), vom 14. Dezember 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, Rn. 26), und Urteil vom 4. Mai 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, Rn. 38).

2. Rechtsprechung des Gerichtshofs zu ähnlichen „Ausgleichszahlungen“

39. Bei sogenannten Ausgleichszahlungen, Entschädigungen oder Schadensersatz ist daher immer zu klären, warum und wofür diese Gelder gezahlt werden, um beurteilen zu können, ob eine Lieferung oder Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne des Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Mehrwertsteuerrichtlinie vorliegt.

40. In der Entscheidung *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* hat der Gerichtshof eine pauschalierte Entschädigung zum Ausgleich des infolge des Vertragsrücktritts des Gastes entstandenen Schadens des Hoteliers (sogenanntes Angeld) beurteilt. Eine solche Entschädigung stellt kein Entgelt für eine Dienstleistung dar und ist kein Bestandteil der Besteuerungsgrundlage der Mehrwertsteuer.¹⁶ Da die Leistung eines Angelds zum einen kein Entgelt darstellt, das ein Hotelbetreiber als tatsächliche Gegenleistung für eine eigenständige, bestimmbare Leistung, die er einem Gast erbracht hat, erhält, und zum anderen die Einbehaltung dieses Angelds nach einer Stornierung durch diesen Gast den Zweck hat, die Folgen der Nichterfüllung des Vertrags auszugleichen, fällt weder die Zahlung noch die Einbehaltung des Angelds unter Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie.¹⁷

41. In der Entscheidung *Air France-KLM und Hop!Brit-Air* hat der Gerichtshof hingegen entschieden, dass eine Fluggesellschaft nicht geltend machen kann, dass der von einem Fluggast, der einen Flug nicht angetreten hat, gezahlte und von der Fluggesellschaft einbehaltene Preis eine vertragliche Entschädigung darstelle, die mehrwertsteuerfrei (gemeint war nicht steuerbar) sei, da dadurch lediglich der von der Fluggesellschaft erlittene Schaden ersetzt werden solle.¹⁸

42. Dies begründete der Gerichtshof im Wesentlichen damit, dass zum einen der vom den Flug nicht antretenden Fluggast gezahlte Preis dem gesamten zu zahlenden Preis entsprach. Zum anderen ist der Verkauf verbindlich und endgültig, sobald der Fluggast den Preis für den Flugschein bezahlt und die Fluggesellschaft bestätigt hat, dass ein Platz für ihn reserviert ist. Außerdem behalten die Fluggesellschaften sich das Recht vor, die nicht in Anspruch genommenen Dienstleistungen an einen anderen Fluggast weiterzuverkaufen, ohne dass sie gegenüber dem ursprünglichen Fluggast zur Rückerstattung des Preises verpflichtet wären. Folglich wäre die Gewährung einer Entschädigung mangels eines Schadens nicht gerechtfertigt.¹⁹ Damit sei festzustellen, dass der von den Fluggesellschaften einbehaltene Betrag nicht der Entschädigung für einen ihnen infolge des Nichtantritts eines Fluges durch einen Fluggast entstandenen Schaden diene, sondern dass es sich dabei selbst dann um ein Entgelt handele, wenn der Fluggast gar nicht befördert wurde.²⁰

43. Die vorliegende Konstellation bewegt sich in der Mitte der beiden Entscheidungen. Zum einen steht fest, dass mit der Deaktivierung der Anschlüsse durch MEO keine Dienstleistungen mehr an den vertragsbrüchigen Kunden erbracht werden. Dies betont vor allem MEO. Zum anderen ist aber der zu zahlende Geldbetrag genauso hoch wie das ursprünglich vertraglich vereinbarte Nettoentgelt für die Dienstleistungen. Dies betonen vor allem die Kommission, Irland und Portugal.

44. Im Unterschied zu den beiden vorgenannten Entscheidungen wurden jedoch im vorliegenden Fall entsprechende entgeltliche Dienstleistungen an den Kunden erbracht, wobei die Kündigung des Vertrags weitere – im Vertrag vorgesehene – Kosten auslöst. Insofern ist es – anders als MEO meint – jedoch irrelevant, dass der Vertrag nunmehr beendet ist. Auch Zahlungen nach Beendigung eines Vertrags können noch im Zusammenhang mit vorherigen vertraglich geschuldeten Dienstleistungen stehen.

¹⁶ Urteil vom 18. Juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, Rn. 32), vgl. in diesem Sinne in Bezug auf Verzugszinsen auch Urteil vom 1. Juli 1982, *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256, Rn. 8 bis 11).

¹⁷ So ausdrücklich Urteil vom 18. Juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, Rn. 35).

¹⁸ Urteil vom 23. Dezember 2015, *Air France-KLM und Hop!-Brit Air* (C-250/14 und C-289/14, EU:C:2015:841, Rn. 29).

¹⁹ Urteil vom 23. Dezember 2015, *Air France-KLM und Hop!-Brit Air* (C-250/14 und C-289/14, EU:C:2015:841, Rn. 32 und 33).

²⁰ Urteil vom 23. Dezember 2015, *Air France-KLM und Hop!-Brit Air* (C-250/14 und C-289/14, EU:C:2015:841, Rn. 34).

45. Zudem müsste der Ausgleich eines finanziellen Schadens in Höhe des entgangenen Gewinns normalerweise immer niedriger sein als der vereinbarte Nettopreis, da eine Gewinnspanne in Höhe der vereinbarten (Netto-) Gegenleistung kaum bestehen dürfte. In der Regel verursacht die Erbringung einer Dienstleistung gewisse Kosten, die bei einer Nichterbringung entfallen. Insofern entfällt hier z. B. jeglicher Wartungs- und Verwaltungsaufwand hinsichtlich der „vertragsbrüchigen“ Kunden. Von einer Pauschalierung des Schadensersatzes – wie MEO in der mündlichen Verhandlung meinte – kann da kaum gesprochen werden. Wieso ein Kunde, der die Dienstleistung für 24 Monate genutzt hat, und ein Kunde, der aufgrund der Deaktivierung diese nur für z. B. 18 Monate nutzen konnte, den gleichen Betrag aufwenden, aber Mehrwertsteuerrechtlich unterschiedlich behandelt werden sollen, ist – wie die Kommission und Portugal in der mündlichen Verhandlung vorgetragen haben – daher durchaus fraglich.

3. Lösungsmöglichkeiten im konkreten Fall

46. Vor diesem Hintergrund kommen meines Erachtens nur zwei denkbare Lösungen in Betracht. Entweder bezieht sich die Ausgleichszahlung doch auf den entgangenen Gewinn von MEO und gleicht einen in Geld bestehenden Vermögensschaden bei diesen aus. Dann ist darin ein nicht steuerbarer Vorgang zu sehen.

47. Oder die Ausgleichszahlung ist wirtschaftlich als Teil eines Gesamtpreises für die Versorgung mit den speziellen Dienstleistungen durch MEO zu sehen, der lediglich für die Zahlungsweise in monatliche Teile zerlegt wurde (als eine Art Ratenzahlung) und bei Verstößen gegen die Zahlungspflicht in der noch offenen Höhe sofort fällig wird.

48. Ich halte letztgenannten Ansatz in Übereinstimmung mit der Kommission, Portugal und Irland für zutreffend. Zum einen bleibt fraglich, welcher Schaden pauschaliert ausgeglichen wird, wenn der vermeintliche Schaden dieselbe Höhe aufweist wie der Preis bei der Erbringung der Dienstleistung. Zum anderen steht mit Abschluss eines solchen Vertrags der Betrag fest, den MEO während der Mindestvertragslaufzeit erhält, unabhängig von der tatsächlichen Dauer der Dienstleistungserbringung. Damit fehlt es aber – wie die Kommission zutreffend in der mündlichen Verhandlung hervorgehoben hat – an einem Schaden aufgrund der vorzeitigen Beendigung. MEO erhält den gleichen (Netto-) Betrag wie bei einer Vertragserfüllung. Wie aber der Gerichtshof bereits entschieden hat, wäre eine „Gewährung einer Entschädigung mangels eines Schadens nicht gerechtfertigt“²¹.

49. Für dieses Ergebnis spricht auch eine wirtschaftliche Betrachtung der vertraglichen Konstruktion von MEO. Der Gerichtshof selbst erkennt die Bedeutung der wirtschaftlichen Realität im Mehrwertsteuerrecht an.²²

50. Bei einer solchen wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegt – in Übereinstimmung mit der Auffassung der Kommission, Portugals und Irlands – eine Art Fixpreis in Form einer vertraglich vorgesehenen Mindestvergütung vor. Insofern macht es Mehrwertsteuerrechtlich keinen Unterschied, ob ein Kunde für einen Internetanschluss über eine Mindestlaufzeit von 24 Monaten jeden Monat 100 Euro zahlt und er die 100 Euro weiterzahlen muss, wenn er vor Ablauf der Vertragslaufzeit auszieht (Gesamtsumme: 2 400 Euro). Das gleiche Ergebnis würde bestehen, wenn er sofort 2 400 Euro zahlt und das Recht hat, den Internetanschluss für bis zu 24 Monate zu nutzen, sofern er die Wohnung nicht wechselt. In beiden Fällen bezieht sich die Vertragssumme (2 400 Euro) auf eine bestimmte Dienstleistung (Internetanschluss), deren Umfang lediglich nicht sicher ist. Letzteres liegt im Ergebnis auch bei jedem anderen Pauschalpreis vor.

²¹ Urteil vom 23. Dezember 2015, Air France-KLM und Hop!-Brit Air (C-250/14 und C-289/14, EU:C:2015:841, Rn. 34).

²² Urteil vom 20. Juni 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, Rn. 48 und 49); siehe auch die Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen in der Rechtssache Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, Nr. 55).

51. Im vorliegenden Fall ist lediglich der Umfang der zeitlichen Nutzung unsicher, nicht aber die Gegenleistung für die Dienstleistungen. Im Ergebnis erhält MEO im Rahmen der Verträge mit einer Mindestvertragslaufzeit mindestens immer den gleichen Betrag, egal in welchem zeitlichen Umfang die Dienstleistungen dann auch tatsächlich erbracht werden.

52. Insofern ist die „Ausgleichszahlung“ wirtschaftlich betrachtet nur als letzte Zahlung zu den bisherigen monatlichen Zahlungen zu sehen. Sie gilt wie die vorherigen Zahlungen auch nur die bisher erbrachten Dienstleistungen ab.

53. Diese wirtschaftliche Betrachtung entspricht auch dem Sinn und Zweck der Klausel, der laut vorlegendem Gericht darin besteht, die Kunden von einer Einstellung der Zahlung ihrer monatlichen „Raten“ abzuhalten. Die sofortige Fälligkeit aller noch offenen „Raten“ eines Pauschalpreises hat durchaus diese Wirkung. Im Ergebnis liegt eine Art Konventionalstrafe vor, die sich nicht auf die Höhe, sondern auf die Fälligkeit des (restlichen) Preises (Entgelt im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie) bezieht. Aufgrund der „Vertragsbrüchigkeit“ muss der Kunde den noch offenen Betrag sofort, statt in Raten für die bisherige Nutzung der Dienstleistungen, zahlen. Wie aber Portugal zu Recht betont hat, kann die Art der Zahlung (sofort oder gestreckt über mehrere Monate) nicht die Natur der Dienstleistung verändern.

54. Gleiches gilt für eine unterschiedliche Vergütung der Vertragsvermittler. Die mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung der Leistungsbeziehung zwischen den Kunden und MEO kann nicht von der vertraglichen Ausgestaltung des Verhältnisses von MEO zu Dritten abhängen. Die höhere Provision zeigt nur, dass bei Verträgen mit einer Mindestlaufzeit wohl ein höherer Gewinn für MEO anfällt, weil ein gewisser Mindestpreis für die zu erbringenden Dienstleistungen dadurch garantiert ist, und bestätigt insoweit die oben vorgenommene wirtschaftliche Betrachtung des Sachverhalts.

55. Folglich liegt eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie vor.

4. Zur Berechnung und Höhe der Mehrwertsteuer

56. Da sich aus dem Vorabentscheidungsersuchen ergibt, dass in den meisten Fällen der hier zu beurteilende Ausgleichsbetrag nicht gezahlt wird und die Finanzbehörden offenbar die Mehrwertsteuer zu dem offenen Ausgleichsbetrag hinzugerechnet haben, erscheint es angebracht, dem vorlegenden Gericht noch zwei nützliche Hinweise zu geben.

57. Zum einen ist die geschuldete Mehrwertsteuer immer aus den vereinbarten oder erhaltenen Beträgen (hier dem Ausgleichsbetrag) herauszurechnen. Dies folgt aus dem klaren Wortlaut der Art. 73 und 78 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie. Steuerbemessungsgrundlage ist danach der gesamte Betrag, den der Dienstleistungserbringer erhält oder erhalten soll, mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst.

58. Zum anderen hat der Gerichtshof mehrfach entschieden, dass das steuerpflichtige Unternehmen „nur“ als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates agiert,²³ weil die Mehrwertsteuer eine indirekte Verbrauchsteuer ist, die vom Endverbraucher zu tragen ist.²⁴ Konsequenterweise hat der Gerichtshof auch mehrfach geurteilt, dass „der Betrag, der als Besteuerungsgrundlage für die von den

23 Urteile vom 20. Oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, Rn. 25), und vom 21. Februar 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 21), siehe auch meine Schlussanträge in der Rechtssache Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, Nr. 21).

24 Urteile vom 24. Oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, Rn. 19), und vom 7. November 2013, Tulică und Plavoşin (C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722, Rn. 34), sowie Beschluss vom 9. Dezember 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, nicht veröffentlicht, EU:C:2011:825, Rn. 21).

Steuerbehörden zu erhebende Mehrwertsteuer dient, nicht höher sein [kann] als die Gegenleistung, die der Endverbraucher tatsächlich erbracht hat und auf deren Grundlage die von ihm letztlich getragene Mehrwertsteuer berechnet worden ist“.²⁵ Wenn das Unternehmen nicht vom Endverbraucher bezahlt wird, schuldet es daher materiell auch keine Mehrwertsteuer.

59. Daher ist die Steuerschuld des Unternehmens nach Maßgabe des Art. 90 der Mehrwertsteuerrichtlinie zwingend²⁶ zu korrigieren, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass keine Zahlung durch seinen Vertragspartner mehr erfolgen wird. Wann eine solche hinreichende Sicherheit anzunehmen ist, ist eine Tatsachenfrage, die das nationale Gericht unter Beachtung der Grundrechte des Steuerpflichtigen und des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes einerseits und des Interesses des Staates an einer effektiven Besteuerung andererseits vorzunehmen hat.

VI. Ergebnis

60. Vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, das Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Schiedsgericht in Steuersachen [Zentralstelle für das Verwaltungsschiedsverfahren], Portugal) wie folgt zu beantworten:

1. Art. 2 Abs. 1 Buchst c der Richtlinie 2006/112/EG ist dahin gehend auszulegen, dass die Zahlung eines im Vorhinein festgelegten Betrags im Fall einer vorzeitigen Beendigung eines Vertrags eine Mehrwertsteuerpflicht auslöst, wenn sie als Entgelt für die bereits erbrachten Dienstleistungen zu betrachten ist und sich nicht auf den Ausgleich eines erlittenen Vermögensschadens beschränkt.
2. Für diese Auslegung ist es irrelevant, dass der Vermittler solcher Verträge mit einer Bindungsfrist eine höhere Vergütung erhält, als bei Verträgen ohne eine Bindungsfrist. Ebenfalls irrelevant ist, dass der Betrag nach nationalem Recht als eine Konventionalstrafe zu betrachten ist.

²⁵ Urteil vom 24. Oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, Rn. 19), so ähnlich auch die Urteile vom 15. Oktober 2002, Kommission/Deutschland (C-427/98, EU:C:2002:581, Rn. 30), und vom 16. Januar 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, Rn. 19), ebenso die Schlussanträge des Generalanwalts Léger in der Rechtssache MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, Nr. 69).

²⁶ Urteil vom 23. November 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 20 ff.), und meine Schlussanträge in der Rechtssache Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, Nr. 27).