



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

10. April 2019*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Richtlinie 2006/112/EG – Mehrwertsteuer – Gerichtsvollzieher – Zwangsvollstreckung – Gesetzlich festgelegte Gebühren – Verwaltungspraxis der zuständigen nationalen Behörden, wonach der Betrag dieser Gebühren die Mehrwertsteuer enthält – Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit“

In der Rechtssache C-214/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Rayongericht Sopot, Zivilrechtsabteilung I, Polen) mit Entscheidung vom 8. März 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 26. März 2018, in dem Verfahren

H. W.,

Beteiligte:

PSM „K“,

Aleksandra Treder, handelnd als Gerichtsvollzieherin beim Sąd Rejonowy w Sopocie (Rayongericht Sopot),

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten F. Biltgen, des Richters C. G. Fernlund (Berichterstatter) und der Richterin L. S. Rossi,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von Frau Treder, vertreten durch M. S. Tokarz, radca prawny, und J. Martini, doradca podatkowy,
- der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal, A. Armenia und B. Sasinowska als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Polnisch.

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

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 1, Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c, Art. 73 und Art. 78 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der durch die Richtlinie 2013/43/EU des Rates vom 22. Juli 2013 (ABl. 2013, L 201, S. 4) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2006/112).
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Verfahrens, das von Herrn H. W. wegen der von Frau Aleksandra Treder, einer mit der Durchführung eines ihn betreffenden Verfahrens beauftragten Gerichtsvollzieherin, getroffenen Entscheidung eingeleitet worden ist, dem Betrag der betreffenden Vollstreckungskosten Mehrwertsteuer hinzuzurechnen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Der fünfte Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Die größte Einfachheit und Neutralität eines Mehrwertsteuersystems wird erreicht, wenn die Steuer so allgemein wie möglich erhoben wird und wenn ihr Anwendungsbereich alle Produktions- und Vertriebsstufen sowie den Bereich der Dienstleistungen umfasst. Es liegt folglich im Interesse des Binnenmarktes und der Mitgliedstaaten, ein gemeinsames System anzunehmen, das auch auf den Einzelhandel Anwendung findet.“

- 4 Art. 1 der Richtlinie bestimmt:

„(1) Diese Richtlinie legt das gemeinsame Mehrwertsteuersystem fest.

(2) Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist.

Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat.

Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem wird bis zur Einzelhandelsstufe, diese eingeschlossen, angewandt.“

5 Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Richtlinie sieht vor:

„(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“.

6 Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie lautet:

„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.“

7 Art. 13 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:

„(1) Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

...“

8 Art. 73 der Richtlinie lautet:

„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.“

9 Art. 78 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie sieht vor:

„In die Steuerbemessungsgrundlage sind folgende Elemente einzubeziehen:

a) Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst“.

10 Gemäß Art. 193 der Richtlinie „[schuldet d]ie Mehrwertsteuer ... der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt“.

Polnisches Recht

Die Verfassung der Republik Polen

- 11 Die Verfassung der Republik Polen vom 2. April 1997 (Dz. U. 1997, Nr. 78, Pos. 483) sieht in der für den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens geltenden Fassung in ihrem Art. 217 vor:

„Das Auferlegen von Steuern und anderen öffentlichen Abgaben, die Festlegung der Grundlagen der Besteuerung und der Steuersätze erfolgt auf dem Gesetzeswege. Das Gleiche gilt für die Grundsätze der Zuerkennung von Vergünstigungen und Niederschlagungen sowie die Festlegung von Personengruppen, die von der Steuer befreit sind.“

Das Mehrwertsteuergesetz

- 12 Art. 15 Abs. 1, 2 und 6 der Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen) vom 11. März 2004 in der zum Zeitpunkt des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Sachverhalts geltenden Fassung (Dz. U. 2017, Pos. 1221) (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) bestimmt:

„(1) Steuerpflichtig sind juristische Personen, Organisationseinheiten ohne Rechtspersönlichkeit und natürliche Personen, die eine in Abs. 2 genannte Wirtschaftstätigkeit unabhängig von ihrem Zweck oder Ergebnis selbständig ausüben.

(2) Die wirtschaftliche Tätigkeit umfasst jegliche Tätigkeit der Hersteller, Händler oder Dienstleister, einschließlich der Wirtschaftsteilnehmer, die natürliche Ressourcen gewinnen, und der Landwirte, sowie die freiberufliche Tätigkeit. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

...

(6) Als nicht steuerpflichtig gelten die Organe der öffentlichen Gewalt und Ämter, die diese Organe im Bereich der durch besondere Rechtsvorschriften auferlegten Aufgaben unterstützen, zu deren Erfüllung sie bestellt worden sind, ausgenommen die Tätigkeiten, die aufgrund zivilrechtlicher Verträge ausgeübt werden.“

- 13 Art. 19a Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes sieht vor:

„Die Steuerschuld entsteht zum Zeitpunkt der Übergabe des Gegenstands oder der Erbringung der Dienstleistung, vorbehaltlich der Abs. 5 und 7 bis 11 sowie von Art. 14 Abs. 6, Art. 20 und Art. 21 Abs. 1.“

- 14 Art. 29a Abs. 1 und Abs. 6 Nr. 1 dieses Gesetzes bestimmt:

„(1) Als Bemessungsgrundlage gilt vorbehaltlich der Abs. 2 bis 5, der Art. 30a bis 30c, 32, 119 und 120 Abs. 4 und 5 alles, was die Zahlung darstellt, die der Lieferant bzw. Dienstleistungserbringer aufgrund des Verkaufs vom Erwerber, Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhalten hat bzw. erhalten soll, einschließlich der erhaltenen Zuschüsse, Subventionen und anderen Zuzahlungen ähnlicher Art, die einen unmittelbaren Einfluss auf den Preis der durch den Steuerpflichtigen gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen haben.

...

(6) Die Steuerbemessungsgrundlage umfasst:

1. Steuern, Zölle, Abschöpfungen und Abgaben ähnlicher Art mit Ausnahme der Mehrwertsteuer. ...“

Das Gerichtsvollziehergesetz

15 Die Gerichtsvollzieher unterliegen den Bestimmungen der Ustawa o komornikach sądowych i egzekucji (Gesetz über Gerichtsvollzieher und Vollstreckung) vom 29. August 1997 in der zum Zeitpunkt des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Sachverhalts geltenden Fassung (Dz. U. 2017, Pos. 1277) (im Folgenden: Gerichtsvollziehergesetz).

16 Art. 28 des Gerichtsvollziehergesetzes sieht vor:

„Für die Gerichtsvollzieher gelten die Vorschriften über die Einkommensteuer, die soziale Sicherheit und die allgemeine Krankenversicherung für Personen, die eine nicht landwirtschaftliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben.“

17 Art. 34 dieses Gesetzes sieht vor:

„Die Gerichtsvollzieherkosten umfassen:

1. Personal- und Sachkosten, die im Rahmen des Vollstreckungsverfahrens anfallen;
2. die Kosten für die Sicherung der beschlagnahmten Gegenstände und den erforderlichen Personenschutz sowie die Kosten für die Kanzleiversicherung und die Haftpflichtversicherung des Gerichtsvollziehers;
3. Reisekosten am Sitz des Gerichtsvollziehers, Porto, Auslagen, Transportkosten für kleine bewegliche Sachen, die keinen speziellen Transport erfordern;
4. die Pflichtbeiträge, die gemäß dem Gesetz an die Gerichtsvollzieherkammer gezahlt werden;
5. sonstige Kosten, die für die Durchführung von Vollstreckungshandlungen und gesetzlich vorgesehenen Handlungen erforderlich sind, die nicht unter Art. 39 fallen“.

18 In Art. 35 dieses Gesetzes heißt es:

„Der Gerichtsvollzieher deckt die in Art. 34 genannten Kosten aus den vereinnahmten Vollstreckungsgebühren.“

19 Art. 43 des Gesetzes bestimmt:

„Der Gerichtsvollzieher erhebt für Vollstreckungshandlungen und andere im Gesetz vorgesehene Handlungen Vollstreckungsgebühren.“

20 Art. 49 des Gerichtsvollziehergesetzes sieht vor:

„(1) Für die Vollstreckung von Geldforderungen zahlt der Schuldner dem Gerichtsvollzieher eine anteilige Gebühr in Höhe von 15 % des Wertes der eingezogenen Forderung, jedoch in keinem Fall weniger als das Zehntel oder mehr als das Dreißigfache des durchschnittlichen Monatsgehalts ...

(1a) In den in Abs. 1 genannten Fällen erhebt der Gerichtsvollzieher vom Schuldner die Gebühren proportional zum Betrag der eingezogenen Forderung.

...

(7) Die Gebühren nach Abs. 1 und 2 können auf Antrag des Schuldners ermäßigt werden. ...

(10) Nach Prüfung des in Abs. 7 genannten Antrags kann der Richter den Betrag der in Abs. 1 und 2 genannten Gebühren unter Berücksichtigung insbesondere des Arbeitsaufwands des Gerichtsvollziehers oder der Vermögensverhältnisse und des Einkommens des Antragstellers ermäßigen.“

21 Art. 51 des Gesetzes bestimmt:

„(1) Die endgültigen festen Gebühren betragen 20 % des durchschnittlichen Monatsgehalts für

1. die Verschaffung des Besitzes an Immobilien und die Beseitigung von darin befindlichen beweglichen Sachen; bei gewerblichen Tätigkeiten werden für jeden Unternehmensteil Gebühren erhoben;
2. die Ernennung eines Immobilien- oder Unternehmensverwalters sowie die Ernennung eines Hausmeisters für eine Immobilie;
3. die Entfernung von Gegenständen und Personen aus den Räumlichkeiten, wobei für jeden Raum eigene Gebühren anfallen;
4. die Durchführung der Pfändung von Gegenständen.

(2) Bei der Räumung von Wohnungen fallen für folgende Räume keine eigenen Gebühren an: Eingänge, Alkoven, Flure, Veranden, Bäder, Keller, Loggien und dergleichen.

(3) Bei der Räumung von Räumlichkeiten und Lokalen, die keinen Wohnzwecken dienen, insbesondere Garagen, Scheunen, Ställen oder Lagern, fallen für jede Räumlichkeit eigene Gebühren an, wie bei Wohnräumen.“

22 Art. 54 des Gesetzes sieht vor:

„Für die Besitzverschaffung an den Gläubiger in anderen als den in Art. 51 genannten Fällen wird eine feste endgültige Gebühr von 15 % des durchschnittlichen Monatslohns erhoben, die für jedes Vollstreckungsverfahren, das sich aus einer weiteren Verletzung von Eigentumsrechten ergibt, um 100 % erhöht wird.“

23 In Art. 63 Abs. 4 des Gesetzes heißt es:

„Zum Einkommen des Gerichtsvollziehers ... zählen die im jeweiligen Monat erhobenen und vereinnahmten Vollstreckungsgebühren sowie die ihm erstatteten Auslagen für die Fahrtkosten ... vermindert um die Kosten der Vollstreckungstätigkeit und die in diesem Artikel genannten Beträge.“

Das Gesetz über die Steuer auf das Einkommen natürlicher Personen

- 24 Die Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (Gesetz über die Steuer auf das Einkommen natürlicher Personen) vom 26. Juli 1991 in der zum Zeitpunkt des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Sachverhalts geltenden Fassung (Dz. U. 2018, Pos. 200) sieht in Art. 14 Abs. 1 Satz 2 vor:

„Als Einkommen von Steuerpflichtigen, die mehrwertsteuerpflichtige Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen ausführen, gelten die Einnahmen, vermindert um die geschuldete Mehrwertsteuer.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 25 Der Gläubiger von H. W., PSM „K“, beauftragte Frau Treder, Gerichtsvollzieherin beim Sąd Rejonowy w Sopocie (Rayongericht Sopot, Polen) damit, ein Vollstreckungsverfahren gegen die Schuldnerin einzuleiten. Mit Bescheid vom 4. Oktober 2016 beendete Frau Treder dieses Verfahren und setzte die Höhe der Gebühren für dieses Verfahren gemäß Art. 49 Abs. 1 des Gerichtsvollziehergesetzes zuzüglich der Mehrwertsteuer fest.
- 26 Der zur Vertretung der abwesenden Schuldnerin ernannte Prozesspfleger legte gegen diesen Bescheid Beschwerde beim Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Rayongericht Sopot, Zivilabteilung I) ein und argumentierte, dass die betreffende Gerichtsvollzieherin mit der Erhöhung dieser Gebühren um den Betrag der Mehrwertsteuer einen Fehler begangen habe, weil die gemäß Art. 49 Abs. 1 des Gerichtsvollziehergesetzes festgesetzten Gebühren bereits die Mehrwertsteuer enthielten.
- 27 Mit Beschluss vom 9. März 2017 entschied dieses Gericht auf gemeinsamen Antrag der Parteien, das Verfahren bis zur Entscheidung des Sąd Najwyższy (Oberstes Gericht, Polen) über die Frage, ob der Betrag der von einem Gerichtsvollzieher nach dieser Bestimmung festgesetzten Gebühren um den Betrag der Mehrwertsteuer zu erhöhen oder ob die Mehrwertsteuer bereits im Betrag dieser Gebühren enthalten ist, auszusetzen.
- 28 Am 27. Juli 2017 entschied der Sąd Najwyższy (Oberstes Gericht), dass die Gerichtsvollzieherin die gemäß Art. 49 Abs. 1 des Gerichtsvollziehergesetzes erhobenen Gebühren nicht um den Betrag der Mehrwertsteuer erhöhen dürfe. Das Fehlen eines Verweises im Gerichtsvollziehergesetz auf die Möglichkeit, den Mehrwertsteuerbetrag den genannten Gebühren hinzuzufügen, bedeute, dass diese Gebühren nach Art. 29a Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 6 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzes als Bruttoforderungen anzusehen seien, die bereits die Mehrwertsteuer enthielten.
- 29 Nach Wiederaufnahme des Verfahrens vor dem Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Rayongericht Sopot, Zivilabteilung I) hat die betroffene Gerichtsvollzieherin dort beantragt, ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof zu richten, um feststellen zu lassen, ob die Position, dass die vom Gerichtsvollzieher gemäß Art. 49 Abs. 1 des Gerichtsvollziehergesetzes festgesetzten Gebühren die geschuldete Mehrwertsteuer enthalten, mit den Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 zu vereinbaren ist.
- 30 Das vorliegende Gericht stellt fest, dass die dem Gerichtsvollzieher zustehenden Gebühren für die Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen eines Zwangsvollstreckungsverfahrens gesetzlich festgelegt seien. Vor dem 9. Juni 2015 sei der Gerichtsvollzieher als unter die Befreiung nach Art. 15 Abs. 6 des Mehrwertsteuergesetzes fallend und daher für diese Dienstleistungen nicht mehrwertsteuerpflichtig angesehen worden. Aufgrund eines an diesem Tag erlassenen Anwendungshinweises des Finanzministers gelte nunmehr, dass der Gerichtsvollzieher nicht unter diese Bestimmung falle und daher für diese Leistungen mehrwertsteuerpflichtig sei. Außerdem sei bestimmt worden, dass die geschuldete Mehrwertsteuer im Betrag der erhobenen Gebühr enthalten sei. Diese Änderung führte dagegen nicht zu einer Änderung der nationalen Rechtsvorschriften über

die Grenzen des Betrags der zu erhebenden Gebühren. Die Gebühren des Gerichtsvollziehers seien daher effektiv um einen der geschuldeten Mehrwertsteuer entsprechenden Betrag herabgesetzt worden.

- 31 Der Anwendungshinweis des Finanzministers wurde am 6. März 2017 durch den Sąd Najwyższy (Oberstes Gericht) bestätigt. Dieses Gericht vertrat die Auffassung, dass der Gerichtsvollzieher Art. 15 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes unterliege, weil er seine Tätigkeit nicht als öffentlich-rechtliches Organ, sondern als Selbständiger im Rahmen eines freien Berufs ausübe, so dass er nicht in den Genuss der in Art. 15 Abs. 6 dieses Gesetzes und in Art. 13 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Befreiung kommen könne.
- 32 Das vorliegende Gericht macht sich die Auslegung zu eigen, dass der Gerichtsvollzieher für von ihm durchgeführte Zwangsvollstreckungshandlungen mehrwertsteuerpflichtig ist. Außerdem ist es der Auffassung, dass die Position des Sąd Najwyższy (Oberstes Gericht), wonach der Gerichtsvollzieher die erhaltenen Gebühren nicht um den Betrag der Mehrwertsteuer erhöhen darf, gerechtfertigt ist.
- 33 Da keine Gesetzesänderung erfolgt sei, die eine Erhöhung der zu erhebenden Gebühren vorsehe, um die Kosten im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuerpflicht der Gerichtsvollzieher zu decken, hat das vorliegende Gericht jedoch Zweifel daran, dass die in Rn. 28 des vorliegenden Urteils dargelegte Position des Sąd Najwyższy (Oberstes Gericht), wonach die Gebühren der Gerichtsvollzieher als Bruttoforderungen anzusehen seien, die bereits die Mehrwertsteuer enthielten, mit dem Unionsrecht und insbesondere mit den Grundsätzen der Mehrwertsteuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist.
- 34 In dieser Hinsicht fragt sich das vorliegende Gericht zum einen, ob die Annahme, dass die von den Gerichtsvollziehern erhobenen Gebühren bereits die Mehrwertsteuer enthielten, einen Verstoß gegen die Regel darstelle, dass diese Steuer vom Endverbraucher zu tragen sei, und zum anderen im Wesentlichen, ob der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, wie er in Nr. 2 des Tenors des Urteils vom 26. März 2015, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), ausgelegt werde, dem entgegenstehe, dass der Gebührenbetrag bereits die Mehrwertsteuer enthalten könne.
- 35 Unter diesen Bedingungen hat der Sąd Rejonowy w Sopocie Wydział I Cywilny (Bezirksgericht Sopot, Zivilabteilung I) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Ist im Licht des Mehrwertsteuersystems der Richtlinie 2006/112, insbesondere ihrer Art. 1, Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c sowie Art. 73 in Verbindung mit Art. 78 Abs. 1 Buchst. a, sowie des sich daraus ergebenden und zu den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts zählenden Neutralitätsprinzips der Mehrwertsteuer – unter Berücksichtigung des Wortlauts von Art. 29a Abs. 1 und Abs. 6 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzes in Verbindung mit Art. 49 Abs. 1 sowie Art. 35 und Art. 63 Abs. 4 des Gerichtsvollziehergesetzes – die Auffassung zulässig, dass in den von den Gerichtsvollziehern erhobenen Vollstreckungsgebühren der Betrag der Mehrwertsteuer enthalten ist?

Für den Fall, dass diese Frage zu bejahen ist:

2. Ist im Licht des zu den allgemeinen Grundätzen des Unionsrechts zählenden Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit die Auffassung zulässig, dass der – im Rahmen seiner Vollstreckungsmaßnahmen zur Entrichtung der Mehrwertsteuer verpflichtete – Gerichtsvollzieher tatsächlich über die rechtlichen Mittel verfügt, um seiner steuerlichen Pflicht ordnungsgemäß nachzukommen, wenn man annimmt, dass die aufgrund des Gerichtsvollziehergesetzes erhobene Vollstreckungsgebühr den Betrag der Mehrwertsteuer enthält?

Zu den Vorlagefragen

- 36 Mit seinen Fragen, die zusammen geprüft werden müssen, stellt das vorlegende Gericht im Wesentlichen die Frage, ob die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 sowie die Grundsätze der Mehrwertsteuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer Verwaltungspraxis der zuständigen nationalen Behörden entgegenstehen, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede steht, nach der die Mehrwertsteuer im Zusammenhang mit der Erbringung von Dienstleistungen durch einen Gerichtsvollzieher im Rahmen eines Zwangsvollstreckungsverfahrens als in der von ihm erhobenen Gebühr enthalten angesehen wird.
- 37 Einleitend ist erstens darauf hinzuweisen, dass die am 1. Januar 2007 in Kraft getretene Richtlinie 2006/112 die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1) aufgehoben hat, ohne dass dies zu inhaltlichen Änderungen im Verhältnis zu dieser geführt hat. Da die maßgeblichen Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 inhaltlich im Wesentlichen mit denen der Sechsten Richtlinie 77/388 übereinstimmen, ist die zu Letzterer ergangene Rechtsprechung des Gerichtshofs auch für die Richtlinie 2006/112 einschlägig.
- 38 Zweitens gehen die vorgelegten Fragen, wie sich aus Rn. 32 des vorliegenden Urteils ergibt, von der Prämisse aus, dass zum einen ein Gerichtsvollzieher wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Gerichtsvollzieherin eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, die nicht unter die in Art. 13 der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Regelung der Steuerbefreiung für Einrichtungen des öffentlichen Rechts fällt, und dass es zum anderen nach nationalem Recht nicht zulässig ist, die für eine Zwangsvollstreckungsleistung des Gerichtsvollziehers erhobenen Gebühren um den Betrag der geschuldeten Mehrwertsteuer zu erhöhen.
- 39 Die Antwort des Gerichtshofs auf die vorgelegten Fragen beruht auf der Annahme, dass diese Prämissen zutreffend sind.
- 40 Erstens ist daran zu erinnern, dass nach Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 das gemeinsame Mehrwertsteuersystem auf dem Grundsatz beruht, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist.
- 41 Insoweit ergibt sich aus Art. 2 Abs. 1 und Art. 9 dieser Richtlinie, dass dieses gemeinsame System auf dem allgemeinen Grundsatz beruht, dass jede Tätigkeit wirtschaftlicher Art grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Januar 2017, National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28, Rn. 36). Jede Dienstleistung, die von einem Steuerpflichtigen gegen Entgelt erbracht wird, unterliegt somit der Mehrwertsteuer (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. März 2013, Kommission/Frankreich, C-197/12, nicht veröffentlicht, EU:C:2013:202, Rn. 30).
- 42 Was zweitens die Möglichkeit betrifft, vom allgemeinen Grundsatz abzuweichen, dass auf jede Dienstleistung, die der Steuerpflichtige gegen Entgelt erbringt, Mehrwertsteuer erhoben wird, hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass alle Befreiungen ausdrücklich und eindeutig sein müssen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. März 1987, Kommission/Niederlande, 235/85, EU:C:1987:161, Rn. 19). Außerdem sind die Begriffe, die zur Umschreibung einer Steuerbefreiung verwendet werden, jedenfalls eng auszulegen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 19. Juli 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 29. Oktober 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 43 Hieraus folgt, dass eine Dienstleistung, wenn sie nicht unter die von der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Befreiungen fällt, gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegt.
- 44 Drittens wird nach Art. 193 der Richtlinie 2006/112 die Mehrwertsteuer von dem Steuerpflichtigen geschuldet, der die Dienstleistung steuerpflichtig erbringt.
- 45 Erbringt ein Gerichtsvollzieher also eine Dienstleistung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, schuldet er, soweit diese Dienstleistung nicht unter die in dieser Richtlinie vorgesehenen Befreiungen fällt, die Mehrwertsteuer auf diesen Umsatz.
- 46 Was die Bestimmung der Bemessungsgrundlage der im vorliegenden Fall geschuldeten Mehrwertsteuer betrifft, ergibt sich aus Art. 73 und Art. 78 Buchst. a der Richtlinie 2006/112, dass die Steuerbemessungsgrundlage für eine Dienstleistung alles umfasst, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Dienstleistungserbringer für die fragliche Dienstleistung vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst.
- 47 Dagegen enthält diese Richtlinie keine ausdrückliche Regelung zu der Frage, ob die Gebühren des Gerichtsvollziehers die geschuldete Mehrwertsteuer enthalten müssen oder nicht. Es liegt daher an den Mitgliedstaaten, diese Frage zu entscheiden.
- 48 Im vorliegenden Fall darf, wie in Rn. 38 dieses Urteils ausgeführt worden ist, nach dem nationalen Recht dem Betrag der vom Gerichtsvollzieher erhobenen Gebühren keine Mehrwertsteuer hinzugefügt werden. Da, wie in Rn. 46 des vorliegenden Urteils dargelegt, die Steuerbemessungsgrundlage mit Ausnahme der Mehrwertsteuer selbst alles umfasst, was die erhaltene Gegenleistung ausmacht, ist der Betrag der betreffenden Gebühren als die Mehrwertsteuer bereits umfassend anzusehen.
- 49 Diese Auslegung beachtet auch den Grundsatz der Mehrwertsteuerneutralität. Denn sie ermöglicht es Steuerpflichtigen, proportional zum Gesamtbetrag der für steuerpflichtige Umsätze erhaltenen Beträge zur Zahlung der Mehrwertsteuer beizutragen.
- 50 Außerdem steht diese Auslegung auch mit dem Grundsatz in Einklang, dass die Mehrwertsteuer eine vom Endverbraucher zu tragende Steuer ist. Da es nämlich nach dem nationalen Recht nicht möglich ist, dem Betrag der zu erhebenden Gebühren einen der geschuldeten Mehrwertsteuer entsprechenden Zuschlag hinzuzufügen, führt die Annahme, dass dieser Betrag die Mehrwertsteuer bereits umfasst, dazu, dass der Betrag, der als Besteuerungsgrundlage für die von den Steuerbehörden zu erhebende Mehrwertsteuer dient, nicht höher sein wird als die Gegenleistung, die der Endverbraucher tatsächlich erbracht hat und auf deren Grundlage die von ihm letztlich getragene Mehrwertsteuer berechnet worden ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 24. Oktober 1996, *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, Rn. 19, sowie vom 7. November 2013, *Tulică und Plavoşin*, C-249/12 und C-250/12, EU:C:2013:722, Rn. 34 und 35).
- 51 Diese Auslegung beachtet auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, da sie nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des Ziels der Sicherstellung der Erhebung der Mehrwertsteuer erforderlich ist, und da diese Art der Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage mit dem in den Rn. 40 bis 41 dieses Urteils dargelegten Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems vereinbar ist, nämlich der Mehrwertsteuerpflicht für jede wirtschaftliche Tätigkeit.
- 52 Diese Schlussfolgerung wird durch die Auslegung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit in Nr. 2 des Tenors des Urteils vom 26. März 2015, *Macikowski* (C-499/13, EU:C:2015:201), die der zweiten Vorlagefrage zugrunde liegt, nicht entkräftet. An der genannten Stelle heißt es, dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung des nationalen Rechts nicht entgegensteht, wonach ein Gerichtsvollzieher für den Betrag der Mehrwertsteuerschuld auf den Erlös

aus dem Verkauf eines Grundstücks im Wege der Zwangsvollstreckung in dem Fall, dass er seine Verpflichtung zur Erhebung und Entrichtung dieser Steuer nicht erfüllt, mit seinem gesamten Vermögen haftet, vorausgesetzt, der Gerichtsvollzieher verfügt tatsächlich über die rechtlichen Mittel, um diese Verpflichtung zu erfüllen. Diese Antwort ist unter Berücksichtigung der Umstände der Rechtssache zu lesen, in der das Urteil vom 26. März 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), ergangen ist. Diese Umstände unterscheiden sich von denen der vorliegenden Rechtssache. Diese Rechtssache betraf nämlich im Unterschied zur vorliegenden Rechtssache die Situation eines Gerichtsvollziehers, der – nicht als Mehrwertsteuerpflichtiger, sondern als Schuldner dieser Steuer für einen anderen Steuerpflichtigen – bis zur Zustimmung des zuständigen nationalen Gerichts nicht in der Lage war, über den im Rahmen der fraglichen Zwangsversteigerung erhaltenen Betrag zu verfügen und die hierauf anfallende Mehrwertsteuer innerhalb der im nationalen Recht vorgesehenen Fristen zu entrichten. Außerdem geht aus den dem Gerichtshof übermittelten Informationen in der vorliegenden Rechtssache nicht hervor, dass dem Gerichtsvollzieher die rechtlichen Mittel gefehlt hätten, die es ihm als Mehrwertsteuerpflichtigem ermöglichen würden, seiner Steuerpflicht nachzukommen.

- 53 Nach alledem ist auf die vorgelegten Fragen zu antworten, dass die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 sowie die Grundsätze der Mehrwertsteuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit dahin auszulegen sind, dass sie einer Verwaltungspraxis der zuständigen nationalen Behörden, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede steht, nach der die Mehrwertsteuer im Zusammenhang mit der Erbringung von Dienstleistungen durch einen Gerichtsvollzieher im Rahmen eines Zwangsvollstreckungsverfahrens als in der von ihm erhobenen Gebühr enthalten angesehen wird, nicht entgegenstehen.

Kosten

- 54 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

Die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2013/43/EU des Rates vom 22. Juli 2013 geänderten Fassung sowie die Grundsätze der Mehrwertsteuerneutralität und der Verhältnismäßigkeit sind dahin auszulegen, dass sie einer Verwaltungspraxis der zuständigen nationalen Behörden, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede steht, nach der die Mehrwertsteuer im Zusammenhang mit der Erbringung von Dienstleistungen durch einen Gerichtsvollzieher im Rahmen eines Zwangsvollstreckungsverfahrens als in der von ihm erhobenen Gebühr enthalten angesehen wird, nicht entgegenstehen.

Unterschriften