

Rechtssache C-43/19

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

24. Januar 2019

Vorlegendes Gericht:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa
– CAAD) (Portugal)

Datum der Vorlageentscheidung:

2. Januar 2019

Klägerin:

Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais, S.A.

Beklagte:

Autoridade Tributária e Aduaneira

I. Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Gegenstand des Rechtsstreits ist der Antrag von Vodafone Portugal – Comunicações Pessoais, S.A., auf Erklärung der Rechtswidrigkeit und teilweise Nichtigerklärung ihrer Selbstveranlagung für Mehrwertsteuer in Bezug auf November 2016, auf Aufhebung der Entscheidung über die Zurückweisung des Einspruchs der Unidade dos Grandes Contribuintes [Großbetriebsprüfungsabteilung] [im Folgenden: UGC] und folglich auf Erstattung des ohne Rechtsgrund durch Selbstabführung gezahlten Betrags. Es wird die Frage diskutiert, ob Beträge, die Vodafone von ihren Kunden wegen Nichteinhaltung der vertraglichen Mindestbindungsfrist erhält, mehrwertsteuerpflichtig sind. (Bezieht sich auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache C-295/17, das Fragen behandelte, die Gemeinsamkeiten mit den Fragen dieses Verfahrens hat.)

II. Vorschriften des Unionsrechts

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem: Art. 2, 9, 24, 72 und 73.

III. Nationale Rechtsvorschriften

Código do IVA [Mehrwertsteuergesetzbuch], Art. 1 Abs. 1 Buchst. a, Art. 4 Abs. 1 und Art. 16 Abs. 6.

Art. 1 Abs. 1 Buchst. a:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

a) die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen, die von einem Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als solcher im Inland gegen Entgelt durchgeführt werden.“

Art. 4 Abs. 1:

„Entgeltliche Umsätze, die keine Lieferungen, innergemeinschaftliche Erwerbe oder Einfuhren von Gegenständen darstellen, werden als Dienstleistungen angesehen.“

Art. 16 Abs. 6:

„In die Steuerbemessungsgrundlage im Sinne von Abs. 5 sind folgende Elemente nicht einzubeziehen:

a) die Zinsen bei zeitversetzter Zahlung der Gegenleistung und die wegen ganzer oder teilweiser Nichterfüllung von Verpflichtungen gerichtlich festgestellten erhaltenen Schadensersatzbeträge;“

Lei das Comunicações Eletrónicas [Gesetz über die elektronische Kommunikation] (Lei n.º 5/2004 [Gesetz Nr. 5/2004] vom 10. Februar in der Fassung der Lei n.º 15/2016 [Gesetz Nr. 15/2016] vom 17. Juni): Art. 48 und 52-A

Art. 48:

„Verträge

1 – Unbeschadet der zum Schutz der Verbraucher anwendbaren Rechtsvorschriften ist die Bereitstellung öffentlicher Kommunikationsnetze oder öffentlich zugänglicher elektronischer Kommunikationsdienste in einem Vertrag

zu regeln, der in klarer, verständlicher und leicht zugänglicher Form folgende Elemente enthalten muss:

...

g) Vertragslaufzeit, Bedingungen für eine Verlängerung, Aussetzung und Beendigung der Dienste und des Vertragsverhältnisses;

...

2 – Die Informationen über die Vertragslaufzeit, einschließlich der Bedingungen für eine Verlängerung und Beendigung müssen klar, verständlich und auf einem dauerhaften Datenträger zur Verfügung gestellt werden sowie folgende Angaben enthalten:

a) eine eventuelle Mindestbindungsfrist, deren Vorliegen von der Gewährung von benannten und quantifizierten Vorteilen für den Verbraucher abhängt, die mit der Subventionierung von Endgeräten, der Installierung und Aktivierung der Dienstleistung oder anderen Vorzugskonditionen zusammenhängen;

b) eventuelle Entgelte für die Übertragbarkeit von Nummern und anderen Teilnehmerkennungen;

c) eventuelle Entgelte für die vorzeitige Beendigung des Vertrags während der Mindestbindungsfrist auf Initiative des Fernsprechteilnehmers, insbesondere zur Wiedererlangung der Kosten, die mit der Subventionierung von Endgeräten, der Installierung und Aktivierung der Dienstleistung oder anderen Vorzugskonditionen zusammenhängen.

...

11 – Während der Mindestbindungsfrist dürfen die Entgelte für den Fernsprechteilnehmer, die sich aus seiner Kündigung des Vertrags ergeben, nicht die Kosten übersteigen, die der Lieferant für die Inbetriebnahme hatte, wobei die Einziehung jeglicher Gegenleistung als Schadensersatz oder Kompensation verboten ist.

12 – Die Entgelte für die vorzeitige Beendigung eines Vertrags mit Mindestbindungsfrist auf Initiative des Fernsprechteilnehmers müssen im Verhältnis zu dem ihm verschafften Vorteil stehen und als solche im Vertrag benannt und quantifiziert werden und dürfen folglich nicht automatisch der Summe des Werts der zum Zeitpunkt der Beendigung erhaltenen Leistungen entsprechen.

13 – Für die Zwecke des vorstehenden Absatzes sind die Entgelte im Fall der Subventionierung von Endgeräten gemäß den anwendbaren Rechtsvorschriften zu berechnen und dürfen in den übrigen Situationen nicht höher als der verschaffte Vorteil sein, den das dienstleistende Unternehmen im Verhältnis zur festgelegten

Vertragsdauer zum Zeitpunkt, zu dem die vorzeitige Beendigung wirksam wird, noch wiederzuerlangen hat.“

Art. 52 – A:

„Aussetzung und Erlöschen der Dienstleistung für private Fernsprechteilnehmer

1 – Wenn es sich um Dienstleistungen für Fernsprechteilnehmer handelt, die private Verbraucher sind, müssen die Unternehmen, die öffentliche Kommunikationsnetze oder öffentlich zugängliche elektronische Kommunikationsdienste anbieten, dem Verbraucher bei Nichtzahlung der Rechnung ein Kündigungsschreiben zuschicken, in dem ihm eine zusätzliche Zahlungsfrist von 30 Tagen eingeräumt und die Aussetzung der Dienstleistung und gegebenenfalls die automatische Auflösung des Vertrags nach den Abs. 3 bzw. 7 angedroht wird.

2 – Das Kündigungsschreiben nach Abs. 1 wird dem Verbraucher innerhalb einer Frist von 10 Tagen nach dem Datum der Fälligkeit der Rechnung übermittelt; es muss ausdrücklich die Folgen der Nichtzahlung angeben, namentlich die Aussetzung der Dienstleistung und gegebenenfalls die automatische Auflösung des Vertrags, und ihn über Mittel informieren, die ihm zur Verfügung stehen, um dies zu verhindern.

3 – Die Unternehmen, die öffentliche Kommunikationsnetze oder öffentlich zugängliche elektronische Kommunikationsdienste anbieten, müssen zwingend innerhalb von 10 Tagen nach Ablauf der in Abs. 1 vorgesehenen zusätzlichen Frist die Dienstleistung für einen Zeitraum von 30 Tagen aussetzen, wenn der Verbraucher bei Ablauf dieser Frist die Zahlung nicht vorgenommen oder mit dem Unternehmen keinerlei schriftliche Zahlungsvereinbarung im Hinblick auf die Entrichtung der ausstehenden Beträge vereinbart hat.

4 – Die Dienstleistung wird nicht ausgesetzt, wenn vor dem Zeitpunkt, zu dem die Aussetzung beginnen soll, die Rechnungsbeträge beim Unternehmen schriftlich mit der Begründung reklamiert werden, dass die Schuld nicht besteht oder ihre Zahlung nicht verlangt werden kann.

5 – Auf die im diesem Artikel vorgesehene Aussetzung ist Art. 52 Abs. 3 und 4 anwendbar.

6 – Der Verbraucher kann die Aussetzung beenden, indem er die ausstehenden Beträge zahlt oder eine schriftliche Zahlungsvereinbarung mit dem Unternehmen abschließt, das öffentliche Kommunikationsnetze oder öffentlich zugängliche elektronische Kommunikationsdienste anbietet; in diesen Fällen muss dieses die Dienstleistung sofort oder, wenn dies technisch nicht möglich ist, innerhalb von fünf Werktagen nach dem Datum der Zahlung oder gegebenenfalls des Abschlusses der Zahlungsvereinbarung wieder erbringen.

7 – Wenn der Verbraucher nach Ablauf der 30-tägigen Aussetzungsfrist nicht den gesamten ausstehenden Betrag gezahlt oder keine schriftliche Zahlungsvereinbarung abgeschlossen hat, gilt der Vertrag als automatisch gekündigt.

8 – Die in Abs. 7 vorgesehene Kündigung berührt nicht die Geltendmachung einer Gegenleistung als Schadensersatz oder Kompensation für die Kündigung des Vertrags während der Mindestbindungsfrist nach und innerhalb der Grenzen der Decreto-Lei [Gesetzesdekret] Nr. 56/2010 vom 1. Juni.

9 – Die Nichtzahlung jeglicher in der Zahlungsvereinbarung enthaltenen Leistung führt zwingend zur Kündigung des Vertrags durch schriftliche Kündigungserklärung an den Verbraucher mit der in Art. 52 Abs. 5 vorgesehenen Frist, wobei dann der vorhergehende Absatz anzuwenden ist.

10 – Die Nichteinhaltung der Bestimmungen in diesem Artikel durch das Unternehmen, das öffentliche Kommunikationsnetze oder öffentlich zugängliche elektronische Kommunikationsdienste anbietet, namentlich die Fortführung der Dienstleistung entgegen Abs. 3 oder die Ausstellung von Rechnungen nach dem Zeitpunkt, zu dem die Dienstleistung ausgesetzt werden muss, führt dazu, dass die für die Dienstleistung geschuldeten Gegenleistungen vom Verbraucher nicht verlangt werden können, und zur Haftung für die Zahlung der für die Einziehung der Forderung geschuldeten Verfahrenskosten.

11 – Abs. 10 ist auf nach der Aussetzung der Dienstleistung ausgestellte Rechnungen nicht anwendbar, die die vor der Aussetzung tatsächlich geleisteten Dienste oder die bei einer vorzeitigen Kündigung des Vertrags gesetzlich vorgesehenen Gegenleistungen berücksichtigen.

12 – Bei Aussetzung der Dienstleistung aus Gründen, die nicht mit der Nichtzahlung der Rechnungen zusammenhängen, ist Art. 52 Abs. 1 anwendbar.“

IV. Sachverhalt und Verfahren

- 1 Gesellschaftszweck der VODAFONE PORTUGAL – COMUNICAÇÕES PESSOAIS, S.A. (im Folgenden: Vodafone) ist die Erbringung von elektronischen Kommunikationsdiensten, namentlich elektronischen Kommunikationsdiensten, Festnetzdiensten und drahtlose Internetzugangsdiensten.
- 2 Im Rahmen ihrer Tätigkeit schließt Vodafone mit ihren Kunden ein Bündel von Verträgen über die Erbringung von elektronischen Kommunikationsdiensten, Internet- und Fernsehzugangsdiensten ab.
- 3 Ihre Kunden können Verträge ohne Vereinbarung einer Laufzeit abschließen.

- 4 In einigen Fällen können die genannten Verträge besondere Vorzugskonditionen enthalten, die an Anforderungen und Bedingungen hinsichtlich der Bindung der Kunden für eine im Voraus festgelegte Mindestlaufzeit geknüpft sind.
- 5 In diesen Fällen verpflichten sich die Kunden vorab, mit Vodafone ein Vertragsverhältnis aufrechtzuerhalten und die von ihr gelieferten Dienstleistungen oder Güter für eine bestimmte Mindestlaufzeit zu nutzen, und genießen als Gegenleistung günstigere Konditionen, insbesondere in Bezug auf den für die vereinbarten Dienstleistungen zu bezahlenden Preis.
- 6 Die Mindestlauf- oder -verweilzeit als Bedingung für die günstigeren Vertragskonditionen ist für Vodafone wesentlich, um einen Teil der Investitionen in Geräte und Infrastruktur wiederzuerlangen.
- 7 Die Mindestlaufzeit bezweckt für Vodafone, die Wiedererlangung der verschiedenen getätigten Investitionen zu ermöglichen, im Einzelnen:
 - (i) die Infrastruktur allgemein, die Netze, Einrichtungen und Anlagen umfasst;
 - (ii) Prozess der Kundenwerbung, der Werbe- und Marketingkampagnen sowie Kommissionszahlungen an Partnerunternehmen, die Kunden werben, umfasst;
 - (iii) Aktivierung des vereinbarten Dienstes, einschließlich der Installierung in Wohnungen und Büros;
 - (iv) Gewährung von Vorzugskonditionen für einige Kunden, einschließlich Preisnachlässe und kostenlose Dienste;
 - (v) Kosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von Geräten.
- 8 Wenn der Kunde nur einen oder zwei Monate nach Abschluss des Vertrags gebunden ist, werden die Kosten der Anschaffung der Geräte, der Installierung und der Aktivierung des Dienstes durch den von Vodafone erhaltenen Betrag der Gegenleistung nicht ausgeglichen.
- 9 Die Verletzung der Mindestlauf- oder -verweilzeit führt zur Zahlung der in den entsprechenden Dienstleistungsverträgen vorgesehenen Beträge durch die Kunden, die bezwecken, der Nichteinhaltung durch die Kunden entgegenzuwirken.
- 10 Ab August 2016 ging Vodafone dazu über, den im Falle der Nichteinhaltung der Mindestbindungsfrist von den Kunden zu bezahlenden Betrag auf der Grundlage einer Berechnung der dem Kunden zu Vertragsbeginn gewährten Vorteile zu bestimmen, für die Vodafone selbst zum Datum der Vertragskündigung noch nicht im Zusammenhang mit den Dienstleistungen entschädigt worden ist.

- 11 Die Zahlung des genannten Betrags erfolgt nur im Fall der Nichterfüllung durch den Kunden und bezweckt, einen Teil der durch Vodafone getätigten Investitionen, insbesondere aufgrund der Gewährung von Vorzugskonditionen, wiederzuerlangen.
- 12 In den mit den Kunden abgeschlossenen Verträgen werden die den Kunden durch den Vertragsabschluss gewährten Vorteile und die Mindestbindungsfrist benannt und quantifiziert, wobei der Betrag, der bei Nichterfüllung zu zahlen ist, auf der Grundlage dieser Vorteile und im Verhältnis zum Anteil der eingehaltenen Mindestbindungsfrist berechnet wird.
- 13 Der zu zahlende Betrag darf nicht die Kosten überschreiten, die Vodafone bei der Inbetriebnahme hatte.
- 14 Vodafone stellte für die von ihren Kunden für die Nichteinhaltung der vertraglichen Mindestbindungsfrist erhaltenen Beträge keine Mehrwertsteuer in Rechnung, ging aber nach einer Steuerprüfung für das Steuerjahr 2012 – aus der sich eine Nacherhebung von Mehrwertsteuer für die genannten von ihren Kunden erhaltenen Beträge ergab – dazu über.
- 15 Vodafone gab ihre periodische Mehrwertsteuererklärung für den Zeitraum November 2016 am 6. Januar 2017 ab und zahlte dem Staat den Betrag von 620 132,79 Euro bei Steuersätzen in Höhe von 18%, 22% und 23% für Beträge, die sie wegen Nichterfüllung der Mindestbindungsfrist in Höhe eines Gesamtwerts von 2 705 527,08 Euro erhalten hatte.
- 16 Obwohl Vodafone die Mehrwertsteuer für die genannten Beträge in Selbstveranlagung abgeführt hat, ist sie der Ansicht, dass keine Steuer auf sie anfallt.
- 17 Am 13. Oktober 2017 erhob Vodafone einen Einspruch gegen den genannten Mehrwertsteuer-Selbstveranlagungsbescheid, indem sie teilweise die Rechtmäßigkeit der Selbstveranlagung in Bezug auf die Erhebung von Mehrwertsteuer auf die genannten Beträge bestritt.
- 18 Das Einspruchsverfahren fand vor der UGC statt.
- 19 Am 8. Januar 2018 wurde Vodafone die Entscheidung über die ausdrückliche Zurückweisung des Einspruchs mitgeteilt.
- 20 Die von Vodafone mit ihren Kunden abgeschlossenen Verträge enthalten ihrem Wortlaut nach die „Verbindlichkeiten mit Mindestverweilzeit“ verbunden mit bestimmten Vorzugskonditionen und die fälligen Entgelte im Falle der vorzeitigen Beendigung des Vertrags.
- 21 Im Jahr 2012 stellte Vodafone für die von ihren Kunden für die Nichteinhaltung der vertraglichen Mindestbindungsfristen erhaltenen Beträge keine Mehrwertsteuer in Rechnung, was zur Eröffnung eines Inspektionsverfahrens für

das Steuerjahr 2012 vor der UGC und zum Bescheid über eine Nacherhebung von Mehrwertsteuer für beigetriebene Entschädigungen wegen Nichterfüllung der vertraglichen Mindestbindungsfrist führte.

- 22 Vodafone focht die genannten Mehrwertsteuererhebungen des Steuerjahres 2012 an.

V. Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

In dieser Rechtssache geht es im Wesentlichen um die Frage, ob auf die Beträge, die Vodafone von ihren Kunden wegen Nichterfüllung der Mindestbindungsfrist erhalten hat und die gemäß den vorgesehenen Vertragsklauseln berechnet wurden, Mehrwertsteuer erhoben werden muss.

Die Autoridade Tributária e Aduaneira [Finanz- und Zollbehörde] stellte in der Entscheidung über den Einspruch im Ergebnis fest, dass *„die vorliegenden Entschädigungen bezwecken, entgangene Einkünfte auszugleichen, und sich aus vertraglich vereinbarten Verpflichtungen im Bereich von Dienstleistungsverträgen ergeben, weshalb sie eine Gegenleistung für mehrwertsteuerpflichtige Umsätze darstellen“* und dass *„die [fraglichen] Entschädigungen hinsichtlich der Einordnung im Código do IVA [Mehrwertsteuergesetz] eine steuerpflichtige und nicht steuerbefreite Gegenleistung für eine Dienstleistung darstellen“*.

Vodafone ist insbesondere der Ansicht, dass die in den von Vodafone Portugal abgeschlossenen Verträgen enthaltene Bindungsklausel einer Konventionalstrafe in der Version einer *liquidated damages clause* entspreche und dass es für die Feststellung der Mehrwertsteuerpflichtigkeit der Entschädigungen erforderlich sei, die Entgeltlichkeit des Umsatzes und das Vorliegen eines synallagmatischen Verhältnisses zwischen der Dienstleistung und dem gezahlten Betrag festzustellen. Nach der Kündigung des Vertrags, der die Kunden mit Vodafone verbunden habe, werde die vertraglich vorgesehene Zahlung der Entschädigung nicht als Gegenleistung für eine Dienstleistung erbracht; da die Entschädigungen keine Gegenleistung für einen Umsatz darstellten, sondern dafür bestimmt seien, einen Schaden zu ersetzen, unterlägen sie nicht der Mehrwertsteuer, soweit ihnen keine Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistung zugrunde liege. Der von Vodafone erhaltene Betrag entspreche nicht der Vergütung irgendeines dem Kunden geleisteten Dienstes, da die Zahlung nach der Beendigung des Vertrags erfolge und alleine und ausschließlich die Deckung von Schäden, die durch die Nichteinhaltung und vorzeitige Beendigung des Vertrags entstanden seien, bezwecke.

Die Autoridade Tributária e Aduaneira trägt insbesondere vor, dass die von Vodafone erstellten und für ihre Kunden bereitgestellten Verträge mit Mindestbindungsfrist keine Konventionalstrafe im rechtlichen Sinne enthielten. Selbst wenn es sich um eine Konventionalstrafe handeln würde, wäre der genannte Betrag immer mehrwertsteuerpflichtig, da in ihm die Erstattung des entgangenen Gewinns nur und ausschließlich in Bezug auf die Kosten der zu

Beginn des Vertrags geleisteten Dienste, die zum Zeitpunkt der Beendigung noch nicht gedeckt seien, zum Ausdruck komme. Vodafone verlange von seinen Kunden im Falle der Nichteinhaltung einer solchen Mindestbindungsfrist einen bestimmten Betrag, der im Verhältnis zu dem Kosten für Installation, Preisnachlässe und Vorteile – Dienste, die zu Beginn des Vertrags geleistet würden –, berechnet werde. Die Aufhebung der Vertragsbindung einer der Parteien stelle die Gegenleistung für die Entgegennahme des fraglichen Betrags dar, der mehrwertsteuerpflichtig sei.

VI. Vorlagefragen

1. Sind die Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, 9, 24, 72 und 73 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen, dass eine mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistung vorliegt, wenn eine Anbieterin von elektronischer Kommunikation von ihren früheren Kunden (denen sie Vorzugskonditionen in Form der kostenlosen Installation und Aktivierung der Dienste, der Übertragbarkeit, Geräten oder Sonderkonditionen bei den Tarifen eingeräumt hatte, wobei die Gegenleistung die Einhaltung einer Mindestbindungsfrist darstellt, die von den Kunden aus ihnen zurechenbaren Gründen nicht eingehalten wurde) einen Betrag verlangt, der aufgrund gesetzlicher Vorgaben nicht die Kosten überschreiten darf, die der Lieferant für die Inbetriebnahme hatte, und proportional zu dem dem Kunden verschafften und als solcher im geschlossenen Vertrag benannten und quantifizierten Vorteil sein muss und folglich nicht automatisch der Summe des Werts der zum Zeitpunkt der Beendigung erhaltenen Leistungen entsprechen darf?

2. Steht angesichts der genannten Rechtsvorschriften der Qualifizierung des genannten Betrags als Gegenleistung für Dienstleistungen die Tatsache entgegen, dass sie erst nach der Beendigung der Verträge gefordert wird, wenn die Anbieterin ihnen keine Dienste mehr leistet, und es nach der Kündigung der Verträge keine Verbrauchshandlung mehr gibt?

3. Kann angesichts der genannten Rechtsvorschriften der genannte Betrag deswegen nicht als Gegenleistung für Dienstleistungen qualifiziert werden, weil die Anbieterin und ihre früheren Kunden aufgrund gesetzlicher Verpflichtung im Rahmen eines vorformulierten Standardvertrags die Formel zur Berechnung des Betrags festgelegt haben, der von den früheren Kunden geschuldet wird, wenn diese die im Dienstleistungsvertrag festgelegte Mindestbindungsfrist nicht einhalten?

4. Kann angesichts der genannten Rechtsvorschriften der genannte Betrag nicht als Gegenleistung für Dienstleistungen qualifiziert werden, wenn er nicht dem Betrag entspricht, den der Anbieter ohne diese vorzeitige Kündigung des Vertrags während der restlichen Mindestlaufzeit erhalten hätte?