

Rechtssache C-581/19**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Nr. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs****Eingangsdatum:**

30. Juli 2019

Vorlegendes Gericht:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Schiedsgericht für Steuerangelegenheiten (Zentralstelle für das Verwaltungsschiedsverfahren – CAAD)) (Portugal)

Datum der Vorlageentscheidung:

22. Juli 2019

Schiedsklägerin:FRENETIKEXITO – UNIPessoal L.^{da}**Schiedsbeklagte:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (Steuer- und Zollverwaltung)

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Im vorliegenden Rechtsstreit ist zu klären, ob die von der Schiedsklägerin erbrachte Dienstleistung im Bereich Ernährung eine Nebenleistung zu der Dienstleistung des von ihr veranstalteten Fitnesstrainings ist, so dass beide zusammen eine einheitliche Dienstleistung darstellen, oder ob es sich vielmehr um verschiedene, voneinander unabhängige Dienstleistungen handelt. Geht man davon aus, dass die von der Schiedsklägerin erbrachte Dienstleistung im Bereich Ernährung eine Nebenleistung zum Fitnesstraining ist, ist sie steuerlich gleich zu behandeln wie dieses und unterliegt damit der Mehrwertsteuer. Handelt es sich dagegen tatsächlich um eine vom Fitnesstraining verschiedene, unabhängige Leistung, sind darauf die Steuervorschriften über Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden, anzuwenden, was bedeutet, dass sie von der Mehrwertsteuer befreit ist.

Im zweiten Fall (unabhängige Dienstleistung im Bereich Ernährung) ist zu prüfen, ob es für die ggf. anwendbare Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 9 Nr. 1 des Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: CIVA) erforderlich ist, dass die Leistung tatsächlich erbracht wird, oder ob es genügt, dass diese lediglich zur Verfügung gestellt wird.

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Auslegung von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c sowie Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. Art. 267 AEUV.

Vorlagefragen

1. Wenn eine Gesellschaft wie im vorliegenden Fall
 - a) hauptsächlich Aktivitäten im Bereich der körperlichen Fitness und des körperlichen Wohlbefindens durchführt und nur in zweiter Linie Gesundheitsdienstleistungen, u.a. Dienstleistungen im Bereich Ernährung, Ernährungsberatung, Überprüfung von körperlicher Kondition und Massagen;
 - b) ihren Kunden Pläne zur Verfügung stellt, die ausschließlich Dienstleistungen im Bereich Fitnesstraining umfassen, und Pläne, die außer diesen auch Dienstleistungen im Bereich Ernährung umfassen,

ist dann die Geschäftstätigkeit im Bereich Gesundheit im Hinblick auf Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006, insbesondere die Dienstleistung im Bereich Ernährung, eine Nebenleistung zu der Geschäftstätigkeit im Bereich der körperlichen Fitness und des körperlichen Wohlbefindens, so dass sie steuerlich auf dieselbe Art zu behandeln ist wie die Hauptleistung? Oder sind die Geschäftstätigkeit im Bereich Gesundheit, insbesondere die Dienstleistung im Bereich Ernährung, und die Geschäftstätigkeit im Bereich der körperlichen Fitness und des körperlichen Wohlbefindens vielmehr verschiedene, voneinander unabhängige Geschäftstätigkeiten mit der Folge, dass auf sie die steuerlichen Vorschriften anwendbar sind, die für die jeweilige Geschäftstätigkeit vorgesehen sind?

2. Ist es für die Anwendung der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG vom 28. [November 2006] vorgesehenen Steuerbefreiung erforderlich, dass die in dieser Vorschrift genannten Dienstleistungen tatsächlich erbracht werden, oder genügt es für ihre Anwendbarkeit, dass sie lediglich zur Verfügung gestellt werden und ihre Nutzung vom Willen des Kunden abhängt?

Angeführte unionsrechtliche Vorschriften

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

„Art. 2

(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

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

„Art. 132

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

- a) ...
- b) ...
- c) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden“.

Angeführte nationale Vorschriften

Mehrwertsteuergesetz (CIVA)

„Art. 9

Steuerbefreiung nationaler Umsätze

Von der Steuer befreit sind:

- 1) Dienstleistungen, die bei der Ausübung der Berufe des Arztes, des Zahnarztes, des Geburtshelfers, des Krankenpflegers und anderer arztähnlicher Berufe erbracht werden.“

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 A FRENETIKEXITO – UNIPESSOAL, L.^{da}, eine Gesellschaft mit Sitz in Espinho, Portugal (im Folgenden: Schiedsklägerin), beantragte die Konstituierung eines Schiedsgerichts in Steuerangelegenheiten und die Durchführung eines Schiedsverfahrens gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und Art. 10 Abs. 1 Buchst. a des

Decreto-Lei n° 10/2011 de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária) (Decreto Lei Nr. 10/2011 vom 20. Januar zur Regelung des Schiedsverfahrens in Steuerangelegenheiten), das die Rechtswidrigkeit der Steuerbescheide für die Steuerzeiträume 201406T bis 201512T zuzüglich der darauf als Ausgleichszinsen erhobenen Verzugszinsen (juros compensatórios) in Höhe eines Gesamtbetrags von 13 253,05 Euro feststellen und diese aufheben solle, unter Verurteilung der Autoridade Tributária (Steuer- und Zollverwaltung, im Folgenden: AT oder Schiedsbeklagte) zur Rückzahlung der bezahlten Beträge nebst entsprechender Verzugszinsen als Schadensersatz (juros indemnizatórios).

- 2 Die Geschäftstätigkeit der Schiedsklägerin besteht im Management und Betrieb von Fitnesscentern sowie in der Durchführung von Aktivitäten zugunsten der körperlichen Fitness und des körperlichen Wohlbefindens; als Einzelhändlerin oder über das Internet verkauft sie Schönheitsprodukte, Nahrungsmittel und Diätprodukte, insbesondere Produkte für die [spezifische] Ernährung, Nahrungsergänzungsmittel, Wasser, Kleidungsstücke, Dekoration und Modeschmuck, Merchandising-Produkte; [ihre Geschäftstätigkeit umfasst außerdem] Gesundheitsdienstleistungen, u. a. Dienstleistungen im Bereich Ernährung, Ernährungsberatung, Überprüfung von körperlicher Kondition und Massagen.
- 3 In den Jahren 2014 und 2015 erbrachte sie in ihren Räumlichkeiten durch eine entsprechend autorisierte und zertifizierte Fachkraft Dienstleistungen im Bereich Ernährungswissenschaft/Diätetik, ohne die Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen.
- 4 Die von der Schiedsklägerin verpflichtete Ernährungsberaterin stand den Kunden an einem Tag in der Woche zur Verfügung.
- 5 Im August 2014 ließ sich die Schiedsklägerin bei der Entidade Reguladora da Saúde (Nationale Regulierungsbehörde für das Gesundheitswesen) eintragen; diese Eintragung blieb zumindest auch während des Jahres 2015 bestehen.
- 6 Die Schiedsklägerin bot Pläne an, die ausschließlich Dienstleistungen im Bereich Fitnesstraining umfassten, und solche, die außerdem ein Ernährungscoaching enthielten. Der Kunde suchte den von ihm gewünschten Plan aus und entschied selbst, ob er alle Dienstleistungen nutzen wollte, die ihm im Rahmen des gewählten Plans zur Verfügung standen.
- 7 Wenn der Kunde die Dienstleistungen im Bereich Ernährung mitbuchte, wurden ihm diese unabhängig davon in Rechnung gestellt, ob er sie nutzte und wie viele Beratungstermine er in Anspruch nahm.
- 8 Man konnte Dienstleistungen im Bereich Ernährung individuell und unabhängig von jeder anderen Dienstleistung buchen, indem man einen festen Betrag bezahlte, der danach variierte, ob der Kunde Mitglied der Schiedsklägerin war oder nicht.

- 9 Die Schiedsklägerin wies in ihren Rechnungen die jeweils dem Fitnesstraining und dem Ernährungscoaching entsprechenden Beträge aus.
- 10 Zwischen den bezahlten Dienstleistungen im Bereich Ernährung und der Zahl der im Rahmen der Ernährungsberatung wahrgenommenen Termine bestand kein [rechnerischer] Zusammenhang.
- 11 Mit einer Email vom 24. Juli 2017 verlangte die AT die Vorlage der Buchhaltungsunterlagen vor bzw. nach den Legalisierungen der Steuerjahre 2014 und 2015 und den für diese Steuerjahre aufgestellten Zahlungsplan der Schiedsklägerin. Diese Unterlagen wurden der AT am selben Tag übersandt.
- 12 Die AT hatte Zugang zum SAFT (Standard Audit File – Tax) der Schiedsklägerin für 2014 und 2015.
- 13 Am 25. Oktober 2017 wurde der Schiedsklägerin mitgeteilt, dass ein Steuerprüfungsverfahren eingeleitet worden war.
- 14 Der Schiedsklägerin wurden die Mehrwertsteuerbescheide der AT für die Steuerjahre 2014 und 2015 nebst entsprechenden Verzugszinsen in Höhe von insgesamt 13 253,05 Euro zugestellt.
- 15 Da die Schiedsklägerin die von der AT erhobene Mehrwertsteuer nicht innerhalb des Erhebungszeitraums entrichtete, wurden hinsichtlich dieser Bescheide im Vollstreckungszeitraum entsprechende Vollstreckungsverfahren durchgeführt, in deren Rahmen man sich mit der Schiedsklägerin auf eine Ratenzahlung einigte.
- 16 Am 9. Oktober 2018 wurde der Antrag auf Konstituierung des Schiedsgerichts in Steuerangelegenheiten und auf Durchführung des Schiedsverfahrens eingereicht.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 17 Die **Schiedsklägerin** bringt im Wesentlichen folgende Argumente vor:
- 18 Sie übe ihre Geschäftstätigkeit im Bereich Dienstleistungen von Fitness-/Health-Clubs und im Bereich Ernährung aus.
- 19 In den Steuerjahren 2014 und 2015 habe sie durch eine entsprechend autorisierte und zertifizierte Fachkraft Dienstleistungen im Bereich Ernährungswissenschaft/Diätetik in ihren Räumlichkeiten erbracht und dabei eine Mehrwertsteuerbefreiung angewandt.
- 20 Die von ihr im Bereich Fitnesstraining und Ernährung erbrachten Dienstleistungen seien verschieden und voneinander unabhängig.
- 21 Sie, die Schiedsklägerin, habe Pläne angeboten, die ausschließlich Dienstleistungen im Bereich Fitnesstraining umfassten, und Pläne, die außerdem ein Ernährungscoaching umfassten.

- 22 Sie habe in ihren Rechnungen die jeweils dem Fitnesstraining und dem Ernährungscoaching entsprechenden Beträge ausgewiesen.
- 23 Obwohl die AT ihre Prüfungen bereits im Juli 2017 aufgenommen habe, habe sie die Schiedsklägerin bis zum 25. Oktober 2017 nicht über das Steuerprüfungsverfahren informiert.
- 24 Die Tatsache, dass das Steuerprüfungsverfahren nicht innerhalb einer Frist von 6 Monaten abgeschlossen gewesen sei, stelle einen wesentlichen Formmangel dar, was dazu führe, dass alle späteren Handlungen einschließlich der angefochtenen Steuerbescheide rechtswidrig seien.
- 25 Das Vorgehen der AT widerspreche der verbindlichen Auskunft Nr. 9215 (die Antwort auf die verbindliche Konsultation Nr. 9215) vom 19. August 2015, was eine Verletzung der Grundsätze der Zusammenarbeit mit dem Steuerpflichtigen, der materiellen Gerechtigkeit, der Rechtssicherheit, der Gleichheit und des Rechtsstaats darstelle.
- 26 Das Protokoll der Steuerprüfung, in dem die von ihr angefochtenen Steuerbescheide vorgeschlagen worden seien, leide außerdem an einem Begründungsmangel.
- 27 Die **Schiedsbeklagte** reichte eine Klagebeantwortung ein, in der sie im Wesentlichen die hier folgenden Argumente vortrug.
- 28 Die Auswertung der von der Klägerin vorgelegten Beweise habe ergeben, dass der Kunde die Dienstleistung im Bereich Ernährung auch dann bezahlen müsse, wenn er diese nicht nutze, weshalb das Ernährungscoaching eine Nebenleistung zum Fitnesstraining darstelle.
- 29 Daraus könne man schließen, dass die Ernährungsleistung das Fitnesstraining nur ergänze, wenn man die geringe Anzahl von Ernährungsberatungsterminen im Verhältnis zu den für diese Leistung entrichteten Beträgen berücksichtige.
- 30 Die Schiedsklägerin habe nicht nachgewiesen, dass tatsächlich medizinische Leistungen erbracht worden seien.
- 31 Da die Dienstleistung im Bereich Ernährung das Fitnesstraining nur ergänze, sei sie steuerlich ebenso wie die Hauptleistung zu behandeln.
- 32 Die Schiedsklägerin nehme eine künstliche Aufteilung des Entgelts vor, indem sie auf einen Teil die Mehrwertsteuer anwende, während sie den anderen Teil als steuerbefreit behandle.
- 33 Weder das Protokoll der Steuerprüfung noch die angefochtenen Steuerbescheide litten an einem Begründungsmangel.

- 34 Die Schiedsbeklagte beantragt schließlich, den Antrag auf Durchführung des Schiedsverfahrens für unzulässig zu erklären oder, falls der Antrag als zulässig anzusehen sei, dem Gerichtshof die obigen Vorlagefragen zu stellen, mit denen geklärt werden solle: i) ob die von der Schiedsklägerin praktizierte Form der Rechnungstellung eine künstliche Aufteilung der Erbringung der Dienstleistungen darstelle und ii) ob die für medizinische Dienstleistungen vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung auch auf Ernährungsberatungstermine angewandt werden könne, die niemals stattgefunden hätten.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

Im Ausgangsverfahren geht es um die Anwendung der in Art. 9 Nr. 1 CIVA vorgesehenen Steuerbefreiung auf die von der Schiedsklägerin erbrachten Ernährungsleistungen.

Um festzulegen, ob diese Befreiung auf die in Rede stehenden Dienstleistungen im Bereich Ernährung anwendbar ist, ist es erforderlich:

- (i) zu bestimmen, ob die von der Schiedsklägerin erbrachte Dienstleistung im Bereich Ernährung eine Nebenleistung zum Fitnesstraining ist, so dass beide eine einheitliche Leistung darstellen, oder ob es sich vielmehr um verschiedene und voneinander unabhängige Dienstleistungen handelt, und
 - (ii) zu bestimmen, ob es im Hinblick auf die Anwendbarkeit der Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 9 Nr. 1 CIVA erforderlich ist, dass die Dienstleistung im Bereich Ernährung tatsächlich erbracht wird, oder ob es genügt, dass diese dem Kunden zur Verfügung steht.
- 35 Diesbezüglich sind die Vorschriften der Richtlinie 2006/112 zu berücksichtigen, insbesondere deren Art. 2 Abs. 1 Buchst c und Art. 132 Abs. 1 Buchst. c.
- 36 Geht man davon aus, dass die Dienstleistung im Bereich Ernährung eine Nebenleistung zum Fitnesstraining ist, ist diese Dienstleistung im Bereich Ernährung steuerlich wie die Dienstleistung des Fitnesstrainings zu behandeln und unterliegt demnach der Mehrwertsteuer.
- 37 Geht man stattdessen davon aus, dass es sich in der Tat um eine vom Fitnesstraining verschiedene und unabhängige Leistung handelt, fällt sie steuerlich unter die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden, d. h. sie ist von der Mehrwertsteuer befreit.
- 38 In diesem Sinn weist die Schiedsklägerin darauf hin, dass bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt, eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen [ist], um zu bestimmen, ob zwei oder mehr getrennte Leistungen vorliegen oder eine

einheitliche Leistung (Urteil vom 27. Oktober 2005, Levob Verzekeringen und OV Bank, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649).

- 39 Was den Charakter der Dienstleistung im Bereich Ernährung als Nebenleistung zum Fitnessstraining oder davon unabhängige Leistung betrifft, wenn Ertere in einem Fitnessclub stattfindet, geht das vorlegende Gericht davon aus, dass es trotz der seitens der Schiedsklägerin und der Schiedsbeklagten vertretenen Positionen bisher keine Rechtsprechung des Gerichtshofs gibt, die man als einheitlich bezeichnen könnte, da Judikate für beide Alternativen vorliegen, wie sich auch aus dem beiderseitigen Parteivorbringen ergibt.
- 40 Andererseits ist dann, wenn man davon ausgeht, dass die Dienstleistung im Bereich Ernährung von der Dienstleistung des Fitnessstrainings unabhängig ist und damit nicht dieselbe steuerliche Behandlung erfahren darf, noch zu prüfen, ob es für die eventuelle Steuerbefreiung in Art. 9 Nr. 1 CIVA erforderlich ist, dass die Dienstleistung tatsächlich erbracht wird, oder ob es schon ausreicht, dass sie zur Verfügung gestellt wird.
- 41 Das vorlegende Gericht ist hier abermals der Auffassung, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs sich nicht einheitlich für die eine oder andere Auslegung entschieden hat.