Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

28. November 2024*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 2 Abs. 1 Buchst. c – Anwendungsbereich – Steuerbare Umsätze – Werkvertrag zur Durchführung eines Immobilienprojekts – Vertragsbeendigung durch den Werkbesteller – Begriff ‚Entgelt' – Einstufung – Verpflichtung zur Zahlung des vereinbarten Gesamtbetrags abzüglich der vom Dienstleistungserbringer eingesparten Kosten – Art. 73 – Steuerbemessungsgrundlage"

In der Rechtssache C-622/23

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Obersten Gerichtshof (Österreich) mit Beschluss vom 25. September 2023, beim Gerichtshof eingegangen am 10. Oktober 2023, in dem Verfahren

**rhtb: projekt gmbh**

gegen

**Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Ersten Kammer F. Biltgen (Berichterstatter) in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Siebten Kammer, der Präsidentin der Fünften Kammer M. L. Arastey Sahún und des Richters J. Passer,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der rhtb: projekt gmbh, vertreten durch Rechtsanwalt K. Klema,

– der Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH, vertreten durch Rechtsanwalt M. Hübner,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

– der österreichischen Regierung, vertreten durch A. Posch, J. Schmoll und F. Koppensteiner als Bevollmächtigte,

– der tschechischen Regierung, vertreten durch L. Březinová, M. Smolek und J. Vláčil als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch F. Behre und J. Jokubauskaitė als Bevollmächtigte,

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. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen zwei Gesellschaften mit Sitz in Österreich, nämlich der rhtb: projekt gmbh (im Folgenden: rhtb) und der Parkring 14-16 Immobilienverwaltung GmbH (im Folgenden: Parkring) wegen der Mehrwertsteuerpflichtigkeit des Betrags, der vertraglich geschuldet war, nachdem der Werkbesteller (Parkring) ein bereits begonnenes Bauvorhaben, zu dessen Fertigstellung das Bauunternehmen (rhtb) bereit war, beendet hatte.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Unionsrecht*

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

4 Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie 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.“

### *Österreichisches Recht*

5 § 1168 Abs. 1 Satz 1 des Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuchs in seiner auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (im Folgenden: ABGB) bestimmt:

„Unterbleibt die Ausführung des Werkes, so gebührt dem Unternehmer gleichwohl das vereinbarte Entgelt, wenn er zur Leistung bereit war und durch Umstände, die auf Seite des Bestellers liegen, daran verhindert worden ist; er muss sich jedoch anrechnen, was er infolge Unterbleibens der Arbeit erspart oder durch anderweitige Verwendung erworben oder zu erwerben absichtlich versäumt hat."

## Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

6 Im März 2018 schlossen rhtb und Parkring einen Werkvertrag, wonach rhtb den Bau eines Immobilienprojekts für einen Betrag von 5 377 399,69 Euro einschließlich 896 233,28 Euro Mehrwertsteuer durchführen sollte. Nach Beginn der Arbeiten teilte Parkring rhtb im Juni 2018 mit, dass sie aus von rhtb nicht zu vertretenden Gründen nicht mehr wünsche, dass rhtb dieses Projekt durchführe.

7 Am 19. Dezember 2018 forderte rhtb gemäß § 1168 Abs. 1 Satz 1 ABGB von Parkring die Zahlung des vereinbarten Betrags im Sinne dieser Bestimmung abzüglich der Aufwendungen, die sie wegen der ungerechtfertigten Beendigung des betreffenden Werkvertrags erspart hatte.

8 Da Parkring diese Zahlung nicht leistete, erhob rhtb beim erstinstanzlichen Gericht Klage auf Zahlung eines Betrags von 1 540 820,10 Euro, in dem die betreffende Mehrwertsteuer enthalten war. rhtb brachte vor, dass Parkring ungerechtfertigt von diesem Vertrag zurückgetreten sei und daher den vertraglich vereinbarten Betrag schulde. Parkring machte geltend, dass die Klage unbegründet sei, da rhtb nur die Zahlung des Betrags verlangen könne, der den durchgeführten Arbeiten entspreche.

9 Das erstinstanzliche Gericht gab dem Klagebegehren von rhtb mit der Begründung statt, dass Parkring ungerechtfertigt vom Vertrag zurückgetreten sei. Es entschied, dass der Betrag, der für die Arbeiten zu zahlen sei, die aufgrund der Beendigung des Vertrags nicht hätten ausgeführt werden können, der Mehrwertsteuer unterliege.

10 Das Berufungsgericht änderte die Entscheidung des erstinstanzlichen Gerichts ab und entschied, dass der Betrag, der für die nicht ausgeführten Arbeiten zu zahlen sei, nicht der Mehrwertsteuer unterliege, da zwischen den Vertragsparteien kein Leistungsaustausch stattgefunden habe.

11 Sowohl rhtb als auch Parkring legten gegen diese Entscheidung beim Obersten Gerichtshof (Österreich), dem vorlegenden Gericht, Revision ein. Dieser entschied im Wesentlichen, dass rhtb, nachdem Parkring den Werkvertrag ungerechtfertigt beendet habe, einen Anspruch auf den vertraglich vereinbarten Betrag habe. Das vorlegende Gericht hegt jedoch mit Blick auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs Zweifel, ob der insoweit geschuldete Betrag als Entgelt im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen ist. Da rhtb ab der Beendigung des Werkvertrags durch Parkring nicht mehr verpflichtet sei, die ausstehende vereinbarte Leistung zu erbringen, sei die Voraussetzung eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erhaltenen Gegenleistung und der erbrachten Leistung nicht erfüllt.

12 Unter diesen Umständen hat der Oberste Gerichtshof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit Art. 73 dieser Richtlinie dahin auszulegen, dass der Betrag, den ein Werkbesteller dem Werkunternehmer auch dann schuldet, wenn die (vollständige) Ausführung des Werks unterbleibt, aber der Werkunternehmer zur Leistung bereit war und durch Umstände, die auf Seite des Werkbestellers liegen (zum Beispiel die Abbestellung des Werks), daran gehindert worden ist, der Mehrwertsteuer unterliegt?

## Zur Vorlagefrage

13 Vorab ist festzustellen, dass das Vorabentscheidungsersuchen keine Ausführungen dazu enthält, aus welchen Gründen sich das vorlegende Gericht veranlasst sah, um eine Auslegung von Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu ersuchen. Darüber hinaus geht aus dem Ersuchen nicht hervor, dass die Auslegung dieser Bestimmung für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits erforderlich wäre.

14 Folglich ist davon auszugehen, dass das vorlegende Gericht mit seiner Vorlagefrage im Wesentlichen wissen möchte, ob Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass der Betrag, der vertraglich geschuldet wird, weil der Empfänger einer Dienstleistung einen wirksam geschlossenen Vertrag über die Erbringung dieser mehrwertsteuerpflichtigen Dienstleistung – deren Ausführung der Dienstleistungserbringer begonnen hatte und zu deren Fertigstellung er bereit war –, beendigt hat, als Entgelt für eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen ist.

15 Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie, der den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer definiert, unterliegen Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer.

16 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs wird eine Dienstleistung nur dann „gegen Entgelt“ im Sinne dieser Bestimmung erbracht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für eine dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Dienstleistung bildet. Dies ist dann der Fall, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (Urteil vom 11. Juni 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

17 Was den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der dem Leistungsempfänger erbrachten Dienstleistung und dem tatsächlich erhaltenen Gegenwert angeht, hat der Gerichtshof entschieden, dass der Gegenwert des beim Abschluss eines Dienstleistungsvertrags entrichteten Preises in dem sich daraus ergebenden Recht des Kunden besteht, in den Genuss der Erfüllung der sich aus diesem Vertrag ergebenden Verpflichtungen zu kommen, unabhängig davon, ob er dieses Recht auch wahrnimmt. So erbringt der Dienstleister diese Leistung bereits, sobald er den Kunden in die Lage versetzt, diese Leistung in Anspruch zu nehmen, so dass das Bestehen des erwähnten unmittelbaren Zusammenhangs nicht durch den Umstand beeinträchtigt wird, dass der Kunde dieses Recht nicht wahrnimmt (Urteil vom 11. Juni 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

18 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich, dass ein im Vorhinein festgelegter Betrag, den ein Wirtschaftsteilnehmer im Fall der vorzeitigen Beendigung eines Dienstleistungsvertrags mit einer bestimmten Laufzeit durch seinen Kunden oder aus einem diesem zuzurechnenden Grund bezieht und der dem Betrag entspricht, den der Wirtschaftsteilnehmer ohne die vorzeitige Beendigung während der Laufzeit erhalten hätte, als Gegenleistung für eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung anzusehen ist und als solche der Mehrwertsteuer unterliegt, selbst wenn die Beendigung u. a. die Deaktivierung der vertragsgegenständlichen Dienste vor dem Ende der vereinbarten Laufzeit zur Folge hatte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Juni 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

19 Die gleiche Erwägung muss erst recht in einem Sachverhalt wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden gelten, in dem der Leistende die Ausführung der betreffenden Dienstleistung begonnen hatte und bereit war, sie für den vertraglich vereinbarten Betrag fertigzustellen.

20 Zum einen besteht nämlich der Gegenwert des vom Dienstleistungsempfänger zu entrichtenden Betrags in seinem Anspruch auf Erfüllung der Verpflichtungen aus dem Dienstleistungsvertrag durch den Dienstleister, auch wenn der Empfänger diesen Anspruch aus einem ihm zuzurechnenden Grund nicht mehr wahrnehmen möchte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Juni 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, Rn. 35).

21 In einem Sachverhalt wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden hat der Dienstleistungserbringer dem Empfänger nicht nur ermöglicht, im Sinne der oben in Rn. 17 angeführten Rechtsprechung in den Genuss der Dienstleistung zu kommen, sondern er hat, da er mit den vereinbarten Arbeiten bereits begonnen hatte, einen Teil dieser Leistung tatsächlich erbracht und war bereit, sie fertigzustellen.

22 Zum anderen sind bei der Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems auch die wirtschaftlichen und geschäftlichen Gegebenheiten des betreffenden Umsatzes zu berücksichtigen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Juni 2020, Vodafone Portugal, C-43/19, EU:C:2020:465, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung). Bei wirtschaftlicher Betrachtung ist aber festzustellen, dass der gemäß § 1168 Abs. 1 ABGB zu zahlende Betrag nicht nur das für die fraglichen Dienstleistungen vertraglich vereinbarte Entgelt abzüglich der ersparten Beträge widerspiegelt, so dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem im Ausgangsverfahren streitigen Betrag und der erbrachten Dienstleistung besteht, sondern darüber hinaus dem Dienstleister eine vertragliche Mindestvergütung sichert.

23 Die Auslegung in Rn. 18 des vorliegenden Urteils wird nicht durch das Argument entkräftet, dass – ähnlich wie der Gerichtshof im Urteil vom 18. Juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), in Bezug auf Angeld zum Ausgleich des Schadens, der einem Dienstleister aufgrund der Stornierung durch einen Gast entsteht, entschieden habe – vorliegend der vertraglich vorgesehene Betrag eine pauschale Entschädigung für den Schaden darstelle, der dem Dienstleistungserbringer dadurch entstanden sei, dass der Dienstleistungsempfänger den Vertrag beendet habe.

24 Die Sachlage, über die der Gerichtshof im Urteil vom 18. Juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), zu entscheiden hatte, entsprach nämlich nicht der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden und war dieser auch nicht ähnlich. In dem genannten Urteil hat der Gerichtshof insbesondere festgestellt, dass kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und der erhaltenen Gegenleistung bestand, da die

Zimmerreservierung keine eigenständige, bestimmbare Dienstleistung darstellte. Er hat ferner entschieden, dass das Angeld in einem Sachverhalt wie dem, der Gegenstand der Rechtssache war, in der das genannte Urteil ergangen ist, eine pauschale Entschädigung darstellte, die dazu diente, den Dienstleistungserbringer nach dem Rücktritt eines Gastes zu entschädigen, und somit kein Entgelt für eine solche Leistung war.

25 Im Gegensatz dazu liegt im vorliegenden Fall durchaus eine individualisierbare Dienstleistung vor. Der Dienstleister hatte außerdem mit den vereinbarten Arbeiten begonnen und war bereit, diese vollständig auszuführen, um den Vertrag ordnungsgemäß zu beenden. Dass dies nicht geschehen ist, lag daran, dass der Begünstigte die Leistungen des Dienstleisters aus von diesem nicht zu vertretenden Gründen nicht mehr in Anspruch nehmen wollte. Zudem entspricht der dem Dienstleister zu zahlende Betrag dem Betrag, der vertraglich für die vollständige Ausführung der Dienstleistung vorgesehen war, abzüglich der wegen der Nichtvollendung des Werks ersparten Beträge. Dieser Betrag stellt daher keinen pauschalen Schadensersatz dar, mit dem ein entstandener Schaden ersetzt werden soll.

26 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass der Betrag, der vertraglich geschuldet wird, weil der Empfänger einer Dienstleistung einen wirksam geschlossenen Vertrag über die Erbringung dieser mehrwertsteuerpflichtigen Dienstleistung – deren Ausführung der Dienstleistungserbringer begonnen hatte und zu deren Fertigstellung er bereit war –, beendigt hat, als Entgelt für eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen ist.

## Kosten

27 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; 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 (Siebte Kammer) für Recht erkannt:

**Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem**

**ist dahin auszulegen,**

**dass der Betrag, der vertraglich geschuldet wird, weil der Empfänger einer Dienstleistung einen wirksam geschlossenen Vertrag über die Erbringung dieser mehrwertsteuerpflichtigen Dienstleistung – deren Ausführung der Dienstleistungserbringer begonnen hatte und zu deren Fertigstellung er bereit war –, beendigt hat, als Entgelt für eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne der Richtlinie 2006/112 anzusehen ist.**

Biltgen Arastey Sahún Passer

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 28. November 2024.

Der Kanzler
A. Calot Escobar

Der Präsident
K. Lenaerts