Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

20. Januar 2022*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 2 Abs. 1 Buchst. c – Anwendungsbereich – Steuerbare Umsätze – Von einer Gesellschaft des Privatrechts durchgeführte Tätigkeiten – Betrieb von Parkplätzen auf privaten Grundstücken – Von dieser Gesellschaft in dem Fall, dass Kraftfahrer die allgemeinen Nutzungsbedingungen für diese Parkplätze nicht beachten, erhobene Kontrollgebühr – Einstufung – Wirtschaftliche und geschäftliche Realität der Umsätze“

In der Rechtssache C-90/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Højesteret (Oberstes Gericht, Dänemark) mit Entscheidung vom 7. Februar 2020, beim Gerichtshof eingegangen am 24. Februar 2020, in dem Verfahren

Apcoa Parking Danmark A/S

gegen

Skatteministeriet

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Ersten Kammer A. Arabadjiev in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Zweiten Kammer, der Richterin I. Ziemele sowie der Richter T. von Danwitz, P. G. Xuereb (Berichterstatter) und A. Kumin,

Generalanwalt: J. Richard de la Tour,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der Apcoa Parking Danmark A/S, vertreten durch J. Steen Hansen, advokat,

* Verfahrenssprache: Dänisch.

– der dänischen Regierung, zunächst vertreten durch J. Nymann-Lindegren, M. S. Wolff und V. P. Jørgensen, dann durch M. S. Wolff und V. P. Jørgensen als Bevollmächtigte im Beistand von B. Søes Petersen, advokat,

– von Irland, vertreten durch J. Quaney und A. Joyce als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch J. Jokubauskaitė und U. Nielsen als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 3. Juni 2021

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c 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 der Apcoa Parking Danmark A/S (im Folgenden: Apcoa) und dem Skatteministeriet (Finanzministerium, Dänemark) über die Frage, ob die Kontrollgebühren, die diese Gesellschaft in dem Fall erhebt, dass Kraftfahrer die allgemeinen Nutzungsbedingungen der von ihr verwalteten Parkplätze auf privaten Grundstücken nicht beachten, der Mehrwertsteuer unterliegen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

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

4 Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie bestimmt:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig 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.“

Dänisches Recht

Nationales Recht

5 § 4 Abs. 1 des Lov nr. 375 om merværdiafgift (Momsloven) (Mehrwertsteuergesetz) vom 18. Mai 1994 (*Lovtidende* 1994 A, S. 1727) in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) bestimmt:

„Im Inland gegen Entgelt gelieferte Gegenstände und erbrachte Dienstleistungen unterliegen der Mehrwertsteuer. Als ‚Lieferung von Gegenständen' gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Eine Dienstleistung umfasst jede andere Leistung."

6 § 13 Abs. 1 Nr. 8 dieses Gesetzes bestimmt:

„Folgende Gegenstände und Dienstleistungen sind von der [Mehrwertsteuer] befreit:

…

8. die Verwaltung, die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken sowie die Lieferung von Gas, Wasser, Strom und Heizung im Zusammenhang mit einer solchen Vermietung oder Verpachtung. Die Befreiung gilt jedoch nicht für … die Vermietung von Camping-, Park- oder Werbeflächen und die Vermietung von Schließfächern."

7 § 27 Abs. 1 dieses Gesetzes sieht vor:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und der Erbringung von Dienstleistungen wird die Besteuerungsgrundlage durch die Vergütung einschließlich der Subventionen gebildet, die unmittelbar mit dem Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen verbunden ist, umfasst jedoch nicht die in diesem Gesetz vorgesehene Steuer. Erfolgt die Zahlung ganz oder teilweise vor der Lieferung oder vor Ausstellung der Rechnung, beläuft sich die Steuerbemessungsgrundlage auf 80 % des erhaltenen Betrags."

Straßenverkehrsgesetz

8 Das vorlegende Gericht führt aus, dass das Færdselslov (Straßenverkehrsgesetz) in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung die Sachverhalte, bei denen Kontrollgebühren für vorschriftswidriges Parken auf einem Privatgelände erhoben werden könnten, nicht aufführt. Es erläutert aber, dass seit einer im Jahr 2014 erfolgten Gesetzesänderung § 122c des Straßenverkehrsgesetzes bestimmt:

„Im Fall des Parkens auf einem für die Öffentlichkeit frei gegebenen Privatgelände darf ein Kontrollentgelt (Kontrollgebühr) nur auferlegt werden, wenn dies vor Ort eindeutig angegeben ist (vorbehaltlich eines allgemeinen und eindeutig kenntlich gemachten Parkverbots in dem Gebiet)."

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

9 Apcoa, eine Gesellschaft des dänischen Privatrechts, betreibt im Einvernehmen mit den Eigentümern von Privatgrundstücken Parkplätze auf deren Grundstücken.

10 Im Rahmen ihrer Tätigkeit legt Apcoa die Allgemeinen Geschäftsbedingungen für die Nutzung der von ihr verwalteten Parkflächen fest, wie beispielsweise die Bestimmungen über die Entgelterhebung und die Höchstdauer des Parkens.

11 An der Einfahrt zu jedem dieser Parkplätze befindet sich ein Schild mit dem Hinweis, dass „[a]uf dem Parkplatz … die Vorschriften des Privatrechts [gelten]“ sowie dem weiteren Hinweis, dass „[b]ei Verstößen gegen die Vorschriften eine Kontrollgebühr in Höhe von 510 [dänischen Kronen] (DKK)“ (ungefähr 70 Euro) oder „510 DKK pro Tag“ erhoben werden kann. Diese Beträge spiegelten die von Apcoa in den betreffenden Steuerjahren, d. h. in den Steuerjahren 2008 und 2009, zur Anwendung gebrachten angewandten Kontrollgebühren wider.

12 Es steht fest, dass Apcoa eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausübt und für die Zahlung der Parkgebühren gemäß den Vorschriften dieser Richtlinie mehrwertsteuerpflichtig ist. Dagegen bestreitet sie, hinsichtlich der Kontrollgebühren steuerpflichtig zu sein.

13 Am 25. Oktober 2011 beantragte Apcoa bei der SKAT (Steuerverwaltung, Dänemark) die Erstattung der für diese Kontrollgebühren im Zeitraum vom 1. September 2008 bis zum 31. Dezember 2009 entrichteten Mehrwertsteuer in Höhe von 25 089 292 DKK (etwa 3 370 000 Euro).

14 Mit Entscheidung vom 12. Januar 2012 lehnte die Steuerverwaltung diesen Antrag mit der Begründung ab, dass diese Kontrollgebühren nach den einschlägigen nationalen Bestimmungen, wie sie in den Rn. 5 bis 8 des vorliegenden Urteils dargestellt wurden, nach dänischem Recht der Mehrwertsteuer unterlägen.

15 Gegen diese ablehnende Entscheidung, die vom Landsskatteret (Nationale Steuerkommission, Dänemark) bestätigt wurde, erhob Apcoa Klage beim Ret i Kolding (Gericht Kolding, Dänemark). Mit Urteil vom 23. Januar 2017 wies dieses Gericht die Klage im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass die von Apcoa als „erhöhte Parkgebühren“ bezeichneten Kontrollgebühren, die für den Fall erhoben würden, dass ein Kraftfahrer die allgemeinen Nutzungsbedingungen für die von ihr verwalteten Parkplätze nicht beachte, die Gegenleistung für die Parkdienstleistung darstellten, die dieser Kraftfahrer in Anspruch genommen habe.

16 Apcoa legte gegen dieses Urteil Berufung beim Vestre Landsret (Berufungsgericht der Region West, Dänemark) ein. Mit Urteil vom 10. September 2018 wies dieses Gericht die Berufung mit der Begründung zurück, dass im vorliegenden Fall ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Parkdienstleistung und der Zahlung der Kontrollgebühr für vorschriftswidriges Parken auf dem privaten Gelände bestehe. Daher sei dieser Betrag als Gegenleistung für eine Dienstleistung im Sinne von § 4 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes anzusehen.

17 Gegen das Urteil des Vestre Landsret (Berufungsgericht der Region West) wurde beim Højesteret (Oberstes Gericht), dem vorlegenden Gericht, ein Rechtsmittel eingelegt, in dessen Rahmen Apcoa im Wesentlichen geltend machte, dass der Betrag, den sie als Kontrollgebühr berechne, wenn ein Kraftfahrer die allgemeinen Nutzungsbedingungen für die von ihr verwalteten Parkplätze nicht beachte, keine Gegenleistung dafür sei, dass das Recht auf Parken, das der Kraftfahrer gegen Zahlung der Parkgebühr beanspruchen könne, bestehen bleibe. Da dieser Betrag zum einen vorab festgelegt sei und in keinem konkreten wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Wert der Parkdienstleistung stehe und zum anderen nach dänischem Recht ein Bußgeld

wegen Verstoßes gegen die allgemeinen Nutzungsbedingungen darstelle, könne nicht davon ausgegangen werden, dass er in den Anwendungsbereich von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit § 4 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes falle.

18 Das Finanzministerium erwidert, da der betreffende Kraftfahrer als Gegenleistung für die Kontrollgebühr einen tatsächlichen Zugang zu einem Parkplatz erhalte, bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Parkdienstleistung und der Kontrollgebühr. Es weist zudem darauf hin, dass diese Gebühren einen erheblichen Teil des Umsatzes von Apcoa darstellten, da die als Kontrollgebühren erhobenen Beträge z. B. im Steuerjahr 2009 34 % ihres Umsatzes ausgemacht hätten.

19 Das vorlegende Gericht weist zunächst darauf hin, dass das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen nur die Frage betreffe, ob die Kontrollgebühren, die Apcoa für den Fall erhebe, dass Kraftfahrer die allgemeinen Nutzungsbedingungen für die von ihr verwalteten Parkplätze nicht beachteten, der Mehrwertsteuer unterliegen könnten. Darüber hinaus stellt das vorlegende Gericht klar, dass zum einen feststehe, dass das Parken selbst der Mehrwertsteuer unterliege, und zum anderen, dass der Ausgangsrechtsstreit nicht die Mehrwertsteuerpflichtigkeit der zwischen Apcoa und dem Eigentümer des jeweiligen Parkplatzes aufgeteilten Beträge betreffe.

20 Vor diesem Hintergrund legt das vorlegende Gericht die 13 Fallkonstellationen dar, in denen Apcoa Gebühren für die Kontrolle vorschriftswidrigen Parkens erhebt:

„1. Zahlung einer zu niedrigen Gebühr.

2. Im Geltungszeitraum nicht auf der Windschutzscheibe sichtbarer Parkschein.

3. Der Parkschein kann nicht kontrolliert werden, z. B. wenn der Parkschein nicht an der richtigen Stelle angebracht ist.

Die Fälle 1 bis 3 gelten bei kostenpflichtigem Parken.

4. Fehlen eines gültigen Parkscheins, z. B. im Rahmen von Anwohnerparken, das nur mit einer Genehmigung für die Benutzung bestimmter Parkplätze erlaubt ist.

5. Parken auf einer für Menschen mit eingeschränkter Mobilität vorbehaltenen Fläche. Dieser Gebührengrund setzt voraus, dass ein Parkplatz für Menschen mit eingeschränkter Mobilität ausgewiesen ist, unabhängig davon, ob für den Parkplatz eine Gebühr zu bezahlen ist oder nicht. Um auf diesen Plätzen parken zu können, muss der Fahrer einen Berechtigungsnachweis an der Windschutzscheibe seines Fahrzeugs angebracht haben.

6. Parken außerhalb von ausgewiesenen Parkflächen. Dieser Gebührengrund erfasst jede Art vorschriftswidrigen Parkens, wenn ein Schild darauf hinweist, dass innerhalb der Flächen zu parken ist.

7. Verbotenes Parken. Dieser Gebührengrund erfasst z. B. das Parken auf einem Zufahrtsweg, der Fahrzeugen zur Brandbekämpfung vorbehalten ist.

8. Reservierter Parkbereich. Dieser Gebührengrund erfasst alle Arten von Parkplätzen, auf denen auf spezifischen Flächen geparkt werden muss.

9. Keine sichtbare Parkscheibe.

10. Falsch eingestellte Parkscheibe/angegebene Parkzeit überschritten.

11. Unleserliche Parkscheibe. Dieser Gebührengrund erfasst den Fall, dass sich die Zeiger von der Parkscheibe gelöst haben oder bei einer elektronischen Scheibe ein Fehler vorliegt.

12. Mehrere Parkscheiben. Dieser Gebührengrund erfasst Fälle, in denen der Kraftfahrer mehrere Parkscheiben an der Windschutzscheibe seines Fahrzeugs angebracht hat, um die Parkdauer zu verlängern.

Die Fallgruppen 9 bis 12 sind Fälle, in denen das Parken für eine begrenzte Dauer unentgeltlich ist, aber eine Parkscheibe als Nachweis für den Zeitpunkt des Abstellens des Fahrzeugs erforderlich ist.

13. Sonstige. Dieser Gebührengrund wegen vorschriftswidrigen Parkens erfasst Verstöße gegen die Parkvorschriften, die nicht in einer der vorgenannten zwölf Fallkonstellationen beschrieben sind. Punkt 13 gilt z. B., wenn das Parken den Verkehr erheblich behindert. Wird dieser Gebührengrund zur Rechtfertigung der Erhebung von Kontrollgebühren angewandt, so wird er durch einen Text ergänzt, der die Zuwiderhandlung beschreibt."

21 Das vorlegende Gericht verweist sodann auf die wichtigsten Erkenntnisse aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu mehrwertsteuerpflichtigen Dienstleistungen, zum einen hinsichtlich der Voraussetzungen für das Vorliegen „gegenseitiger Leistungen", die ein „Rechtsverhältnis" begründen, in dem sich gegebenenfalls ein „unmittelbarer Zusammenhang" zwischen der erbrachten Dienstleistung und der erhaltenen Gegenleistung widerspiegelt, und zum anderen hinsichtlich der Voraussetzung, dass die gezahlten Beträge die „tatsächliche Gegenleistung für eine bestimmbare Dienstleistung" darstellen. Es bezieht sich insbesondere auf die Urteile vom 18. Juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), und vom 22. November 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942), stellt dabei jedoch klar, dass sich Apcoa im Rahmen des Ausgangsverfahrens auf das erste dieser beiden Urteile berufe, während das Finanzministerium vor allem auf das zweite Urteil Bezug nehme.

22 Schließlich weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass in Dänemark traditionell die Beträge, die von privatrechtlichen Verwaltungsgesellschaften wie Apcoa als Gebühren für die Kontrolle vorschriftswidrigen Parkens erhoben würden, stets als mehrwertsteuerpflichtig angesehen worden seien. Insoweit verweist es insbesondere auf seine Rechtsprechung aus einem Urteil vom 12. April 1996, in dem es sich zur mehrwertsteuerlichen Natur solcher Kontrollgebühren geäußert habe, die es als „erhöhte Parkgebühren" bezeichnet habe. Aus diesem Urteil gehe hervor, dass solche „erhöhten Gebühren", die auf der Grundlage eines quasivertraglichen Verhältnisses erhoben worden seien, als Gegenleistung für eine Dienstleistung anzusehen seien und daher der Mehrwertsteuer unterlägen, obwohl diese „erhöhten Gebühren" in einem Voraus festgelegten und im Vergleich zur Parkgebühr selbst erhöhten Tarif enthalten seien. Dabei sollten diese „erhöhten Gebühren" vorschriftswidriges Parken verhindern.

23 Somit könne davon ausgegangen werden, dass die Verpflichtung zur Zahlung von Kontrollgebühren wegen vorschriftswidrigen Parkens, die Kraftfahrern, die gegen die allgemeinen Nutzungsbedingungen für die betreffenden Parkplätze verstoßen hätten, obliege, auf einem quasivertraglichen Verhältnis beruhe und dass folglich zwischen Apcoa und diesen

Kraftfahrern ein „Rechtsverhältnis“ im Sinne der sich aus dem Urteil vom 3. März 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, Rn. 13 und 14), ergebenden Rechtsprechung bestehe. Zweifel bestünden jedoch hinsichtlich der Frage, ob diese Kontrollgebühren als Entgelt für eine mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistung angesehen werden könnten; diese Zweifel würden dadurch erhärtet, dass nach den Informationen des vorlegenden Gerichts die Steuerbehörden anderer Mitgliedstaaten der Union wie der Bundesrepublik Deutschland und des Königreichs Schweden solche Gebühren nicht als mehrwertsteuerpflichtig behandelten.

24 Unter diesen Umständen hat das Højesteret (Oberstes Gericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass Kontrollgebühren, die für die Übertretung von Vorschriften über das Parken auf Privatgrundstücken erhoben werden, ein Entgelt für erbrachte Dienstleistungen darstellen, so dass ein mehrwertsteuerpflichtiger Umsatz vorliegt?

Zur Vorlagefrage

25 Mit seiner Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Kontrollgebühren, die eine mit dem Betrieb privater Parkplätze betraute Gesellschaft des Privatrechts in dem Fall erhebt, dass Kraftfahrer die allgemeinen Nutzungsbedingungen für diese Parkplätze nicht beachten, als Gegenleistung für eine Dienstleistung anzusehen sind, die im Sinne dieser Bestimmung gegen Entgelt erbracht wird und als solche der Mehrwertsteuer unterliegt.

26 Nach 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.

27 Eine Dienstleistung wird 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 16. September 2021, Balgarska natsionalna televizia, C-21/20, EU:C:2021:743, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass das Parken auf einem bestimmten Parkplatz, der sich auf einer der von Apcoa verwalteten Parkflächen befindet, ein Rechtsverhältnis zwischen dieser Gesellschaft als Dienstleistungserbringerin und Verwalterin der Parkfläche und dem Kraftfahrer, der diesen Parkplatz benutzt hat, entstehen lässt.

29 Insoweit geht aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten hervor, dass die Parteien im Rahmen dieses Rechtsverhältnisses Rechte und Pflichten gemäß den Allgemeinen Geschäftsbedingungen für die Nutzung der betreffenden Parkflächen übernehmen, zu denen insbesondere die Bereitstellung eines Parkplatzes durch Apcoa und die Verpflichtung des betreffenden Kraftfahrers

gehören, neben den Parkgebühren bei etwaiger Nichteinhaltung dieser Allgemeinen Geschäftsbedingungen den Betrag für die Kontrollgebühr wegen vorschriftswidrigen Parkens zu zahlen, der auf den in Rn. 11 des vorliegenden Urteils genannten Hinweisschildern angegeben ist.

30 Daher ist in diesem Kontext zum einen die Voraussetzung des Vorliegens gegenseitiger Leistungen im Sinne der in Rn. 27 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung erfüllt. Die Zahlung der Parkgebühren und gegebenenfalls des Betrags, der der Gebühr für die Kontrolle vorschriftswidrigen Parkens entspricht, stellt nämlich die Gegenleistung für die Bereitstellung eines Parkplatzes dar.

31 Was zum anderen die Voraussetzung betrifft, dass die vom Dienstleistungserbringer empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung im Sinne der in Rn. 27 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung darstellt, ist mit dem Generalanwalt in Nr. 51 seiner Schlussanträge darauf hinzuweisen, dass der Kraftfahrer, der die Kontrollgebühr zahlt, einen Parkplatz oder eine Parkzone in Anspruch genommen hat, und dass sich die Höhe der Kontrollgebühr daraus ergibt, dass die vom Kraftfahrer akzeptierten Bedingungen erfüllt sind.

32 Daher spiegelt der Gesamtbetrag der Beträge, zu deren Zahlung sich ein Kraftfahrer als Gegenleistung für die von Apcoa erbrachte Parkdienstleistung verpflichtet hat, einschließlich etwaiger Kontrollgebühren wegen vorschriftswidrigen Parkens, die Bedingungen wider, unter denen er tatsächlich einen Parkplatz in Anspruch genommen hat, und zwar selbst dann, wenn er sich dafür entschieden hat, diesen Parkplatz entgegen den allgemeinen Nutzungsbedingungen für die betreffenden Parkflächen durch Überschreitung der zulässigen Parkzeit, durch einen nicht ordnungsgemäßen Nachweis seiner Parkberechtigung oder durch Parken auf einer reservierten oder einer nicht gekennzeichneten Fläche oder in störender Weise übermäßig zu nutzen.

33 Es zeigt sich somit, dass diese Kontrollgebühren einen unmittelbaren Zusammenhang mit der Parkdienstleistung aufweisen und mithin als integraler Bestandteil des Gesamtbetrags angesehen werden können, den ein Kraftfahrer Apcoa zahlen muss, wenn er sich dafür entscheidet, sein Fahrzeug auf einer der von dieser Gesellschaft verwalteten Parkflächen abzustellen.

34 Außerdem entspricht die Höhe der Kontrollgebühr der Deckung eines Teils der Kosten, die mit der Erbringung der von Apcoa an ihn erbrachten Dienstleistungen verbunden sind. Wie der Generalanwalt in Nr. 61 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, berücksichtigt dieser Betrag zwangsläufig die höheren Betriebskosten der Parkplätze, die durch ein Parken verursacht werden, das nicht die normalen Bedingungen der Nutzung der angebotenen Dienstleistung erfüllt. Diese Gegenleistung soll sicherstellen, dass Apcoa eine vertragliche Vergütung für die erbrachte Leistung erhält, die zu Bedingungen ausgeführt wird, die dem Nutzer zuzurechnen sind und die die wirtschaftliche und geschäftliche Realität ihrer Beziehung nicht verändern können.

35 Diese Erwägung wird durch die Erläuterungen bestätigt, die Apcoa in Beantwortung der ihr vom Gerichtshof im Rahmen des vorliegenden Verfahrens übermittelten schriftlichen Fragen abgegeben hat. In diesen Erläuterungen hat Apcoa im Wesentlichen bestätigt, dass sie aus den Kontrollgebühren Einnahmen mit dauerhaftem Charakter gewinne. Hierzu geht aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten hervor, dass sich die von Apcoa aus den Kontrollgebühren erzielten Einnahmen für die Steuerjahre 2008 und 2009 auf etwa 35 % ihres Umsatzes beliefen, d. h. 10,4 Mio. Euro im Jahr 2008 und 11 Mio. Euro im Jahr 2009.

36 Im Übrigen weist Apcoa in ihren Antworten auf die schriftlichen Fragen des Gerichtshofs im Wesentlichen darauf hin, dass, wenn der betreffende Kraftfahrer am Ende der Parkdauer, für die Parkgebühren gezahlt worden seien, sein Fahrzeug nicht wieder abhole, dieses Fahrzeug mittels – gegebenenfalls mehrfach – erfolgter Inrechnungstellung der Kontrollgebühren wegen vorschriftswidrigen Parkens weiter geparkt bleibe, bis der fragliche Kraftfahrer es abhole.

37 Diese Umstände sind geeignet, zwischen der erbrachten Dienstleistung und den von Apcoa erhobenen Kontrollgebühren einen unmittelbaren Zusammenhang im Sinne der in Rn. 27 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung zu begründen.

38 Dieses Ergebnis wird nämlich – vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorlegende Gericht – durch die wirtschaftliche und geschäftliche Realität der betreffenden Transaktion bestätigt. Was die Frage betrifft, welche Bedeutung Vertragsbestimmungen für einen steuerbaren Umsatz zukommt, ist festzuhalten, dass die Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. November 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Apcoa und die Europäische Kommission haben jedoch geltend gemacht, dass der von einem Kraftfahrer als Kontrollgebühr gezahlte Betrag weder als tatsächlicher Gegenwert für eine dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Dienstleistung angesehen werden könne noch als Gegenwert für eine eigenständige Dienstleistung im Sinne des Urteils vom 18. Juli 2007, Société thermale d'Eugenie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, Rn. 21 bis 35), da die Bereitstellung eines Parkplatzes durch Apcoa nicht von der Entrichtung dieser Kontrollgebühr abhänge.

40 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass im Hinblick auf die Mehrwertsteuer zwar jede Leistung in der Regel als eigene und selbständige Leistung anzusehen ist, wie sich aus Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt (Urteile vom 17. Januar 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 10. November 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, Rn. 68 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Der Gerichtshof hat jedoch anerkannt, dass ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, wenn sich zwei Leistungen gegenseitig bedingen, d. h., wenn die eine Leistung nur unter der Voraussetzung erbracht wird, dass auch die andere Leistung erfolgt, und umgekehrt (Urteil vom 11. März 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42 Dies ist hier der Fall, da, wie der Generalanwalt in Nr. 66 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, zwischen der Erhebung einer Kontrollgebühr durch Apcoa wegen vorschriftswidrigen Parkens und dem Umstand, dass der betreffende Kraftfahrer unter den besonderen Umständen parkt, die Apcoa festgelegt hat und die zu diesem erhöhten Entgelt führen, ein Zusammenhang besteht. Es kann nämlich keine Notwendigkeit, vorschriftswidriges Parken zu kontrollieren, und mithin keine Auferlegung einer solchen Kontrollgebühr geben, wenn nicht zuvor die Dienstleistung der Bereitstellung eines Parkplatzes erbracht wurde.

43 Außerdem ist festzustellen, dass in der Rechtssache, in der das Urteil vom 18. Juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440), ergangen ist, die in Rede stehende Dienstleistung nicht erbracht worden war. Im Ausgangsverfahren wurde indes die Dienstleistung der Bereitstellung eines Parkplatzes tatsächlich erbracht.

44 Der Feststellung in Rn. 37 des vorliegenden Urteils kann auch das Vorbringen von Apcoa nicht entgegengehalten werden, wonach zum einen der Betrag, den sie als Kontrollgebühr wegen vorschriftswidrigen Parkens in Rechnung stellt, im Voraus festgelegt sei und in keinem konkreten wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Wert der erbrachten Parkdienstleistung stehe und zum anderen dieser Betrag nach dänischem Recht ein Bußgeld darstelle.

45 Was erstens das Vorbringen von Apcoa betrifft, dass dieser Betrag im Voraus festgelegt sei und in keinem konkreten wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Wert der erbrachten Parkdienstleistung stehe, ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung für die Einstufung einer Transaktion als steuerbarer Umsatz im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie der Betrag der Gegenleistung unerheblich ist, insbesondere der Umstand, ob diese höher, gleich hoch oder geringer als die Kosten ausfällt, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Erbringung seiner Leistung entstanden sind. Ein solcher Umstand lässt nämlich den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und der empfangenen Gegenleistung unberührt (Urteil vom 11. März 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

46 Was zweitens das Vorbringen von Apcoa betrifft, wonach der Betrag, den sie als Kontrollgebühr wegen vorschriftswidrigen Parkens in Rechnung stelle, im nationalen Recht als Bußgeld qualifiziert werde, genügt es, wie der Generalanwalt in Nr. 42 seiner Schlussanträge im Wesentlichen ausgeführt hat, darauf hinzuweisen, dass für die Zwecke der Auslegung der Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie die Beurteilung der Frage, ob die Zahlung eines Entgelts als Gegenleistung für die Erbringung von Dienstleistungen erfolgt, eine unionsrechtliche Frage darstellt, die unabhängig von der Beurteilung nach nationalem Recht zu entscheiden ist (Urteil vom 22. November 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, Rn. 69 und 70).

47 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Kontrollgebühren, die eine mit dem Betrieb privater Parkplätze betraute Gesellschaft des Privatrechts in dem Fall erhebt, dass Kraftfahrer die allgemeinen Nutzungsbedingungen für diese Parkplätze nicht beachten, als Gegenleistung für eine Dienstleistung anzusehen sind, die im Sinne dieser Bestimmung gegen Entgelt erbracht wird und als solche der Mehrwertsteuer unterliegt.

Kosten

48 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem 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 (Zweite 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 die Kontrollgebühren, die eine mit dem Betrieb privater Parkplätze betraute Gesellschaft des Privatrechts in dem Fall erhebt, dass Kraftfahrer die allgemeinen Nutzungsbedingungen für diese Parkplätze nicht beachten, als Gegenleistung für eine Dienstleistung anzusehen sind, die im Sinne dieser Bestimmung gegen Entgelt erbracht wird und als solche der Mehrwertsteuer unterliegt.

Unterschriften