

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

4. März 2021(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 2 Abs. 1 Buchst. c – Der Mehrwertsteuer unterliegende Leistungen – Befreiungen – Art. 132 Abs. 1 Buchst. c – Heilbehandlungen im Rahmen der Ausübung ärztlicher und arztähnlicher Berufe – Ernährungscoaching und Ernährungsberatung – Sportliche Aktivitäten und Aktivitäten in den Bereichen des körperlichen Wohlbefindens und der körperlichen Fitness – Begriffe ‚einheitlich komplexe Leistung‘, ‚Nebenleistung zur Hauptleistung‘ und ‚Selbständigkeit der Leistungen‘ – Kriterien“

In der Rechtssache C-581/19

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Schiedsgericht für Steuerangelegenheiten [Zentralstelle für das Verwaltungsschiedsverfahren], Portugal) mit Entscheidung vom 22. Juli 2019, beim Gerichtshof eingegangen am 30. Juli 2019, in dem Verfahren

Frenetikexito – Unipessoal Lda

gegen

Autoridade Tributária e Aduaneira

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin A. Prechal, der Richter N. Wahl (Berichterstatter) und F. Biltgen, der Richterin L. S. Rossi sowie des Richters J. Passer,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Frenetikexito – Unipessoal Lda, vertreten durch R. Monteiro, advogado,
- der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, S. Jaulino und P. Barros da Costa als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und B. Rechená als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 22. Oktober 2020

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c und Art. 132 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).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Frenetikexito – Unipessoal Lda und der Autoridade Tributária e Aduaneira (Steuer- und Zollbehörde, Portugal) wegen eines Nacherhebungsbescheids über die Mehrwertsteuer für Dienstleistungen des Ernährungscoachings und der Ernährungsberatung sowie für Dienstleistungen betreffend sportliche Aktivitäten und Aktivitäten im Bereich des körperlichen Wohlbefindens und der körperlichen Fitness.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 unterliegen der Mehrwertsteuer:

„Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt“.

4 Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer:

„Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden“.

5 Gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer:

„Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden“.

Portugiesisches Recht

6 Nach Art. 9 Abs. 1 des Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Mehrwertsteuergesetz) sind von der Mehrwertsteuer befreit:

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

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

7 Frenetikexito ist ein gewerbliches Unternehmen, dessen Geschäftstätigkeit u. a. im Management und Betrieb von Fitnesscentern, in Aktivitäten im Bereich des körperlichen Wohlbefindens und der körperlichen Fitness sowie in Tätigkeiten zur Förderung der menschlichen Gesundheit, wie Ernährungscoaching, Ernährungsberatung oder die Überprüfung von körperlicher

Kondition, besteht.

8 Nach ihrer Eintragung bei der Entidade Reguladora da Saúde (Nationale Regulierungsbehörde für das Gesundheitswesen, Portugal) erbrachte die Schiedsklägerin (im Folgenden: Klägerin) des Ausgangsverfahrens in den Jahren 2014 und 2015 in ihren Räumlichkeiten durch eine hierfür qualifizierte und zertifizierte Ernährungsberaterin Dienstleistungen im Bereich Ernährungscoaching. Diese von der Klägerin des Ausgangsverfahrens beschäftigte Ernährungsberaterin stand einen Tag pro Woche für die Erbringung ihrer Dienstleistungen zur Verfügung. Für diese Dienstleistungen wurde keine Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt.

9 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens bot in ihren Studios verschiedene Programme an. Einige Programme umfassten ausschließlich Dienstleistungen im Bereich körperliches Wohlbefinden und Fitnesstraining, während andere Programme darüber hinaus ein Ernährungscoaching enthielten. Jeder Kunde konnte das gewünschte Programm auswählen und alle im Rahmen des gewählten Programms verfügbaren Dienstleistungen nutzen oder nicht. Wenn der Kunde eine Dienstleistung im Bereich des Ernährungscoachings mitgebucht hatte, wurde ihm diese unabhängig davon in Rechnung gestellt, ob er sie nutzte und wie viele Beratungstermine er in Anspruch nahm.

10 Die Dienstleistungen im Bereich des Ernährungscoachings konnten außerdem unabhängig von jeder anderen Dienstleistung gebucht werden, indem man einen gewissen Betrag zahlte, der danach variierte, ob der Kunde Mitglied eines Studios der Klägerin des Ausgangsverfahrens war oder nicht.

11 In den von ihr ausgestellten Rechnungen differenzierte die Klägerin des Ausgangsverfahrens zwischen den Beträgen im Zusammenhang mit der Dienstleistung im Bereich des körperlichen Wohlbefindens und der körperlichen Fitness und den Beträgen in Verbindung mit der Dienstleistung des Ernährungscoachings. Zwischen den abgerechneten Dienstleistungen des Ernährungscoachings und den Terminen zur Ernährungsberatung bestand kein Zusammenhang.

12 Im Rahmen einer Steuerprüfung stellte die Steuer- und Zollbehörde fest, dass die Kunden der Klägerin des Ausgangsverfahrens in den Steuerjahren 2014 und 2015 die Dienstleistung des Ernährungscoachings auch dann bezahlt hatten, wenn sie diese nicht genutzt hatten. Daher kam die Behörde zu dem Schluss, dass die Erbringung dieser Dienstleistung im Verhältnis zur Erbringung der Dienstleistung im Bereich des körperlichen Wohlbefindens und der körperlichen Fitness eine Nebenleistung darstelle. Aufgrund dieses Umstands beschloss die Steuer- und Zollbehörde, diese in steuerlicher Hinsicht wie die Hauptleistung zu behandeln und die Mehrwertsteuer zuzüglich der entsprechenden Ausgleichszinsen in Höhe eines Gesamtbetrags von 13 253,05 Euro nachzuerheben.

13 Da die Klägerin des Ausgangsverfahrens diese Beträge nicht entrichtete, wurden zum Zwecke ihrer Beitreibung die anwendbaren Vollstreckungsverfahren eingeleitet, in deren Rahmen sie eine Ratenzahlungsvereinbarung abschloss. Da die Klägerin des Ausgangsverfahrens der Ansicht war, dass die von ihr erbrachten Dienstleistungen im Bereich des körperlichen Wohlbefindens, der körperlichen Fitness und des Ernährungscoachings selbständige Dienstleistungen seien, befasste sie gleichwohl das vorliegende Gericht mit einer Schiedsklage, die auf die Feststellung der Rechtswidrigkeit der in Rede stehenden Nacherhebung gerichtet war.

14 Unter diesen Umständen hat das Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Schiedsgericht für Steuerangelegenheiten [Zentralstelle für das Verwaltungsschiedsverfahren], Portugal) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

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, 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 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?

Zur Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens

15 In ihren schriftlichen Erklärungen macht die portugiesische Regierung geltend, das Vorabentscheidungsersuchen sei unzulässig, weil das vorlegende Gericht keine rechtlich hinreichenden Informationen übermittelt habe, die für eine relevante und sachdienliche Antwort erforderlich seien, wie dies Art. 94 Buchst. a der Verfahrensordnung des Gerichtshofs verlange.

16 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass es nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs im Rahmen der Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den nationalen Gerichten die Notwendigkeit, zu einer dem nationalen Gericht dienlichen Auslegung des Unionsrechts zu gelangen, erforderlich macht, dass dieses Gericht die Anforderungen an den Inhalt eines Vorabentscheidungsersuchens, die ausdrücklich in Art. 94 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs aufgeführt sind, sorgfältig beachtet (Urteil vom 19. April 2018, Consorzio Italian Management und Catania Multiservizi, C?152/17, EU:C:2018:264, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

17 So ist es nach Art. 94 Buchst. a der Verfahrensordnung unerlässlich, dass die Vorlageentscheidung u. a. eine kurze Darstellung des maßgeblichen Sachverhalts, wie er vom vorlegenden Gericht festgestellt worden ist, oder zumindest eine Darstellung der tatsächlichen Umstände, auf denen die Fragen beruhen, enthält (Urteil vom 3. Dezember 2019, Iccrea Banca, C?414/18, EU:C:2019:1036, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung) und sowohl die

Gründe nennt, aus denen das vorliegende Gericht Zweifel bezüglich der Auslegung oder der Gültigkeit bestimmter Vorschriften des Unionsrechts hat, als auch den Zusammenhang angibt, den es zwischen diesen Vorschriften und dem auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren nationalen Recht herstellt (Beschluss vom 5. Juni 2019, Wilo Salmson France, C-10/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2019:464, Rn. 15).

18 Im vorliegenden Fall enthält die Vorlageentscheidung genügend Angaben zum Sachverhalt, um sowohl die Vorlagefragen als auch deren Tragweite zu verstehen, so dass der Gerichtshof dem vorlegenden Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts geben kann, die es diesem ermöglichen, den Rechtsstreit des Ausgangsverfahrens zu entscheiden. Die beiden Vorlagefragen sind daher zulässig.

Zu den Vorlagefragen

19 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit ihrem Art. 132 Abs. 1 Buchst. c dahin auszulegen ist, dass eine Dienstleistung im Bereich des Ernährungscoachings, die von einer zertifizierten und befähigten Fachkraft in Fitnessstudios eventuell im Rahmen von Programmen erbracht wird, die auch Dienstleistungen im Bereich des körperlichen Wohlbefindens und der körperlichen Fitness umfassen, eine selbständige Leistung darstellt. Außerdem fragt das vorliegende Gericht den Gerichtshof, ob die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer voraussetzt, dass die Dienstleistung, im vorliegenden Fall einer Dienstleistung im Bereich des Ernährungscoachings, die der vom vorlegenden Gericht definierten entspricht, tatsächlich erbracht wird, oder ob es genügt, dass diese Dienstleistung zur Verfügung gestellt wird.

20 Vorab ist festzustellen, dass das vorliegende Gericht bei seinen Fragen offenkundig von der Prämisse ausgegangen ist, dass eine der in der Rechtssache des Ausgangsverfahrens erbrachten Dienstleistungen, nämlich die Dienstleistung im Bereich des Ernährungscoachings, ihrer Art nach in den Anwendungsbereich der Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 fallen kann.

21 Daher ist vorab zu prüfen, ob diese Prämisse zutrifft, die von der Klägerin des Ausgangsverfahrens befürwortet, aber von der portugiesischen Regierung in Abrede gestellt und von der Europäischen Kommission differenzierter betrachtet wird.

22 Nach ständiger Rechtsprechung sind die Begriffe, mit denen die in Art. 132 der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiungen umschrieben sind, eng auszulegen. Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen im Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht. Diese Regel einer engen Auslegung bedeutet also nicht, dass die zur Definition der Steuerbefreiungen im Sinne von Art. 132 verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre Wirkung nähme (Urteil vom 8. Oktober 2020, Finanzamt D, C-657/19, EU:C:2020:811, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

23 Im vorliegenden Fall ist die in Rede stehende Bestimmung nach ihrem Sachzusammenhang sowie nach den Zielsetzungen und der Systematik der Richtlinie 2006/112 auszulegen, wobei insbesondere der Normzweck der vorgesehenen Steuerbefreiung zu berücksichtigen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. März 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, Rn. 61 und die dort angeführte Rechtsprechung). So bezieht sich der Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112, nämlich „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und

arztähnlichen Berufe durchgeführt werden“, nicht auf die im Krankenhausbereich, in Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen Einrichtungen gleicher Art erbrachten Leistungen, die nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 befreit sind, sondern auf ärztliche und arztähnliche Leistungen, die außerhalb dieses Rahmens, sei es in den Praxisräumen des Behandelnden, in der Wohnung des Patienten oder an einem anderen Ort, erbracht werden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 10. September 2002, Kügler, C?141/00, EU:C:2002:473, Rn. 36, und vom 10. Juni 2010, Future Health Technologies, C?86/09, EU:C:2010:334, Rn. 36).

24 Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass der Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 und der Begriff „Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin“ im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie auf Leistungen abstellen, die der Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen (Urteile vom 10. Juni 2010, Future Health Technologies, C?86/09, EU:C:2010:334, Rn. 37 und 38, sowie vom 18. September 2019, Peters, C?700/17, EU:C:2019:753, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Die „Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin“ im Sinne dieser Bestimmung muss daher zwingend einen therapeutischen Zweck verfolgen, da dieser ausschlaggebend dafür ist, ob eine ärztliche oder arztähnliche Leistung von der Mehrwertsteuer zu befreien ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. März 2020, X [Mehrwertsteuerbefreiung für telefonische Beratungen], C?48/19, EU:C:2020:169, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung), auch wenn daraus nicht zwangsläufig folgt, dass diese Zweckbestimmtheit in einem besonders engen Sinne zu verstehen ist (Urteile vom 10. Juni 2010, Future Health Technologies, C?86/09, EU:C:2010:334, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 21. März 2013, PFC Clinic, C?91/12, EU:C:2013:198, Rn. 26).

26 Somit können Leistungen ärztlicher oder arztähnlicher Art, die zum Schutz, einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung, der menschlichen Gesundheit erbracht werden, unter die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Steuerbefreiung fallen (Urteil vom 5. März 2020, X [Mehrwertsteuerbefreiung für telefonische Beratungen], C?48/19, EU:C:2020:169, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

27 Die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Befreiung setzt also voraus, dass zwei Voraussetzungen erfüllt sind. Die erste Voraussetzung bezieht sich auf den Zweck der in Rede stehenden Leistung, wie er in den Rn. 24 bis 26 des vorliegenden Urteils dargelegt worden ist. Die zweite Voraussetzung ist, dass diese Leistung im Rahmen der Ausübung der vom betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erfolgt.

28 Hinsichtlich der zweiten Voraussetzung ist, wie die portugiesische Regierung und die Kommission ausführen, zu ermitteln, ob eine Dienstleistung im Bereich des Ernährungscoachings wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die von einer hierfür zertifizierten und befähigten Fachkraft in Fitnessstudios eventuell im Rahmen von Programmen erbracht wird, die auch Dienstleistungen im Bereich des körperlichen Wohlbefindens und der körperlichen Fitness umfassen, vom Recht des betreffenden Mitgliedstaats (Urteil vom 27. Juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u. a., C-597/17, EU:C:2019:544, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung) als in Ausübung eines ärztlichen oder artzähnlichen Berufs erbracht definiert wird. Aus den durch die Erklärungen der portugiesischen Regierung präzisierten Angaben in der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die in Frage stehende Dienstleistung durch eine Person erbracht wird, die über eine berufliche Qualifikation verfügt, die sie befähigt, vom betreffenden Mitgliedstaat definierte artzähnliche Tätigkeiten durchzuführen, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist.

29 Angenommen, dies ist der Fall, ist an den Zweck einer Leistung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden anzuknüpfen, was der ersten in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 aufgestellten Voraussetzung entspricht. Insoweit ist bei der Prüfung dieses Zwecks zu bedenken, dass sich die in Art. 132 der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Befreiungen in Kapitel 2 („Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“) des Titels IX dieser Richtlinie befinden. So kann eine Tätigkeit in Abweichung von dem allgemeinen Grundsatz, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (Urteile vom 21. März 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, Rn. 23, und vom 21. September 2017, Kommission/Deutschland, C-616/15, EU:C:2017:721, Rn. 49), nicht von der Steuer befreit werden, wenn sie den Zweck des Allgemeinwohls, der allen Befreiungen in Art. 132 der Richtlinie 2006/112 gemeinsam ist, nicht erfüllt.

30 In diesem Zusammenhang ist unstreitig, dass die im Rahmen eines Fitnessstudios erbrachte Dienstleistung im Bereich des Ernährungscoachings mittel- und langfristig oder sehr weit verstanden ein Instrument zur Vorbeugung bestimmter Krankheiten, etwa der Fettleibigkeit, sein kann. Allerdings ist festzustellen, dass Gleiches für die sportliche Betätigung selbst gilt, deren Rolle beispielsweise bei der Prävention von Herz-Kreislauf-Erkrankungen anerkannt ist. Eine solche Dienstleistung weist also grundsätzlich einen gesundheitlichen Zweck, aber nicht oder nicht zwingend einen therapeutischen Zweck auf.

31 Daher erfüllt eine Dienstleistung im Bereich des Ernährungscoachings wie die im Ausgangsverfahren erbrachte in Ermangelung der Angabe, dass sie zu Zwecken der Vorbeugung, Diagnose, Krankheitsbehandlung und Wiederherstellung der Gesundheit, also mit einem therapeutischen Zweck im Sinne der in den Rn. 24 und 26 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung, erbracht wird, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist, nicht das Kriterium einer Tätigkeit im Allgemeininteresse, das allen Befreiungen nach Art. 132 der Richtlinie 2006/112 gemeinsam ist. Folglich fällt sie nicht unter die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Befreiung, so dass sie grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegt.

32 Diese Auslegung steht nicht im Widerspruch zum Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der insbesondere nicht zulässt, dass zwei aus der Sicht des Verbrauchers gleiche oder gleichartige Lieferungen von Waren oder Erbringungen von Dienstleistungen, die dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen und deshalb miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Dezember 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung), da in Anbetracht des in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 verfolgten Ziels Dienstleistungen im Bereich des Ernährungscoachings, die mit einem

therapeutischen Zweck erbracht werden, und Dienstleistungen im Bereich des Ernährungscoachings ohne diesen Zweck aus der Sicht des Verbrauchers nicht als gleich oder gleichartig angesehen werden können und nicht dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen.

33 Jede andere Auslegung hätte zur Folge, den Anwendungsbereich der Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 über den Normzweck hinaus auszuweiten, der im Wortlaut dieser Bestimmung und in der Überschrift von Kapitel 2 des Titels IX dieser Richtlinie zum Ausdruck kommt. Es fiel nämlich jede im Rahmen der Ausübung eines ärztlichen oder arztähnlichen Berufs erbrachte Dienstleistung mit einer auch nur sehr indirekten oder entfernten vorbeugenden Wirkung bezüglich bestimmter Krankheiten unter die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung, was dem Willen des Unionsgesetzgebers und dem Erfordernis, diese Befreiung eng auszulegen, auf die in Rn. 22 des vorliegenden Urteils hingewiesen worden ist, nicht entspreche. Wie die Generalanwältin in Nr. 61 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, kann ein bloß ungewisser Zusammenhang mit einer Krankheit ohne die konkrete Gefahr einer gesundheitlichen Beeinträchtigung insoweit nicht ausreichen.

34 Nach alledem ist die Schlussfolgerung zu ziehen, dass eine Dienstleistung im Bereich des Ernährungscoachings, die unter Bedingungen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden erbracht wird, vorbehaltlich einer Prüfung durch das vorliegende Gericht nicht im Anwendungsbereich der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Befreiung liegen kann. Daher ist die zweite Frage nicht zu beantworten.

35 Was die erste Frage betrifft, kann nicht ausgeschlossen werden, dass das vorliegende Gericht in Anbetracht des steuerbaren Charakters einer solchen Dienstleistung davon ausgeht, dass die Frage, ob sie im Verhältnis zu den Dienstleistungen im Bereich des körperlichen Wohlbefindens und der körperlichen Fitness selbständig ist oder nicht, weiterhin von Belang ist, um zu ermitteln, wie die jeweiligen Dienstleistungen steuerlich zu behandeln sind.

36 Zu diesem Zweck ist darauf hinzuweisen, dass es zwar im Rahmen eines Verfahrens nach Art. 267 AEUV, das auf einer klaren Aufgabentrennung zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof beruht, Sache der insbesondere für die Feststellung und Würdigung des Sachverhalts allein zuständigen nationalen Gerichte ist, zu ermitteln, ob eine Dienstleistung im Bereich des Ernährungscoachings, die unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden erbracht wird, eine von den Dienstleistungen im Bereich des körperlichen Wohlbefindens und der körperlichen Fitness selbständige Dienstleistung darstellt oder nicht, und dazu alle endgültigen Tatsachenbeurteilungen vorzunehmen (Urteil vom 19. Dezember 2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung); jedoch kann der Gerichtshof diesen Gerichten alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts geben, die für die Entscheidung der bei ihnen anhängigen Rechtssache von Nutzen sein können (Urteil vom 17. Januar 2013, BG Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, Rn. 33). Vor diesem Hintergrund ist auf Folgendes hinzuweisen.

37 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist bei einem wirtschaftlichen Vorgang, der ein Leistungsbündel darstellt, eine Gesamtbetrachtung erforderlich, um zu ermitteln, ob sich ihm eine oder mehrere Leistungen entnehmen lassen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Februar 1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung), wobei jede Leistung in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist, wie sich aus Art. 1 Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 ergibt (Urteil vom 2. Juli 2020, Blackrock Investment Management [UK], C-231/19, EU:C:2020:513, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 Gleichwohl darf in Abweichung von dieser Regel erstens ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht

künstlich aufgespalten werden. Deshalb liegt eine einheitliche Leistung dann vor, wenn mehrere Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (Urteil vom 2. Juli 2020, Blackrock Investment Management [UK], C?231/19, EU:C:2020:513, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Hierzu sind, wie die Generalanwältin in den Nrn. 22 bis 33 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, die charakteristischen Merkmale des in Rede stehenden Umsatzes zu bestimmen (Urteile vom 29. März 2007, Aktiebolaget NN, C?111/05, EU:C:2007:195, Rn. 22, und vom 18. Januar 2018, Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, Rn. 30), in dem man die Sicht des Durchschnittsverbrauchers einnimmt (Urteil vom 19. Juli 2012, Deutsche Bank, C?44/11, EU:C:2012:484, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung). Das Indizienbündel, das zu diesem Ziel herangezogen wird, umfasst verschiedene Bestandteile. Dabei dienen die einen, die intellektueller Art und von entscheidender Bedeutung sind, der Feststellung, ob die Einzelleistungen des in Rede stehenden Umsatzes untrennbar sind oder nicht (Urteil vom 28. Februar 2019, Sequeira Mesquita, C?278/18, EU:C:2019:160, Rn. 30) und welcher wirtschaftliche Zweck mit dem Umsatz, gleich ob einheitlich oder nicht, verfolgt wird (Urteil vom 2. Juli 2020, Blackrock Investment Management [UK], C?231/19, EU:C:2020:513, Rn. 34). Die anderen, die materieller Art sind und keine entscheidende Bedeutung haben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Februar 1999, CPP, C?349/96, EU:C:1999:93, Rn. 31), unterstützen gegebenenfalls die Analyse der erstgenannten Elemente; dazu gehören die getrennte (Urteil vom 17. Januar 2013, BG? Leasing, C?224/11, EU:C:2013:15, Rn. 43) oder gemeinsame (Urteil vom 8. Dezember 2016, Stock '94, C?208/15, EU:C:2016:936, Rn. 33) Zugänglichkeit der in Rede stehenden Leistungen oder eine einheitliche (Beschluss vom 19. Januar 2012, Purple Parking und Airparks Services, C?117/11, nicht veröffentlicht, EU:C:2012:29, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung) oder getrennte Abrechnung (Urteil vom 18. Januar 2018, Stadion Amsterdam, C?463/16, EU:C:2018:22, Rn. 27).

40 Zweitens stellt ein wirtschaftlicher Vorgang dann eine einheitliche Leistung dar, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile dagegen als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen (Urteil vom 2. Juli 2020, Blackrock Investment Management [UK], C?231/19, EU:C:2020:513, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist das erste in diesem Zusammenhang zu berücksichtigende Kriterium, dass aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers ein eigenständiger Zweck der Leistung fehlt. So ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (Urteil vom 2. Juli 2020, Blackrock Investment Management [UK], C?231/19, EU:C:2020:513, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42 Das zweite Kriterium, das in Wirklichkeit ein Indiz für das erste darstellt, zielt auf die Berücksichtigung des jeweiligen Wertes jeder der Leistungen, aus denen sich der wirtschaftliche Vorgang zusammensetzt, wobei sich der eine im Verhältnis zum anderen als gering oder gar marginal herausstellt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin, C?308/96 und C?94/97, EU:C:1998:496, Rn. 24).

43 Drittens teilen, wie die Generalanwältin in Nr. 44 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, mit einer steuerbefreiten Leistung „eng verbundene Umsätze“ nach der Richtlinie 2006/112 deren Steuerfreiheit, um den Steuerbefreiungen zu ihrer vollen Wirksamkeit zu verhelfen. In Anbetracht der Erwägungen in den Rn. 30 und 31 des vorliegenden Urteils findet aber diese dritte Art von

Ausnahmen von der allgemeinen Regel, dass jede Leistung als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist, bei einer Dienstleistung im Bereich des Ernährungscoachings wie dem im Ausgangsverfahren erbrachten keine Anwendung. Daher erübrigt sich die Prüfung dieser Art von Ausnahme.

44 Hinsichtlich der Anwendbarkeit der in Rn. 38 des vorliegenden Urteils genannten ersten Art von Ausnahme auf Leistungen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden ist in Anbetracht der Vorlageentscheidung festzustellen, dass die Klägerin des Ausgangsverfahrens insbesondere die Tätigkeit des Managements und Betriebs von Fitnesscentern und Aktivitäten im Bereich des körperlichen Wohlbefindens und der körperlichen Fitness durchführt und dass sie durch eine hierfür ordnungsgemäß qualifizierte und zertifizierte Fachkraft Dienstleistungen im Bereich des Ernährungscoachings in ihren Räumlichkeiten erbracht hat.

45 Zudem ergibt sich aus den Angaben des vorlegenden Gerichts, dass diese verschiedenen Dienstleistungen, die von der Klägerin des Ausgangsverfahrens erbracht werden, getrennt abgerechnet wurden und dass es möglich war, die einen Dienstleistungen zu nutzen, ohne die anderen Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen.

46 Vorbehaltlich einer Prüfung durch das vorlegende Gericht sind somit Dienstleistungen im Bereich des körperlichen Wohlbefindens und der körperlichen Fitness auf der einen und Dienstleistungen im Bereich des Ernährungscoachings auf der anderen Seite, wie sie von der Klägerin des Ausgangsverfahrens erbracht werden, nicht untrennbar verbunden im Sinne der in den Rn. 38 und 39 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung.

47 Daher ist grundsätzlich davon auszugehen, dass Leistungen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden keine einheitliche komplexe Leistung darstellen.

48 Hinsichtlich der Anwendbarkeit der in den Rn. 40 bis 42 des vorliegenden Urteils genannten zweiten Art von Ausnahme auf Leistungen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden ist zum einen auf den eigenständigen Zweck der Leistung des Diätcoachings aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers hinzuweisen. Selbst wenn solche Leistungen im Bereich des Diätcoachings in demselben Fitnessstudio erbracht wurden oder erbracht werden konnten wie die Leistungen im Bereich des körperlichen Wohlbefindens und der körperlichen Fitness, ist der Zweck der erstgenannten Leistungen trotz des Umstands, dass eine disziplinierte Ernährung einen Beitrag zur athletischen Leistung bewirken kann, gleichwohl nicht sportlicher, sondern gesundheitlicher und ästhetischer Art. Zum anderen waren, wie die Generalanwältin in Nr. 56 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, im Ausgangsverfahren nach der Abrechnung der Klägerin 40 % des monatlich vom Kunden zu zahlenden Gesamtentgelts der Ernährungsberatung zuzurechnen, ein Prozentsatz, der offenkundig nicht als gering und erst recht nicht als marginal eingestuft werden kann. Leistungen des Ernährungscoachings wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden können daher nicht als Nebenleistungen im Verhältnis zu den aus den Leistungen im Bereich des körperlichen Wohlbefindens und der körperlichen Fitness bestehenden Hauptleistungen angesehen werden.

49 Hieraus ergibt sich, dass vorbehaltlich einer Prüfung durch das vorlegende Gericht davon auszugehen ist, dass Leistungen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden zum Zwecke der Anwendung von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 als eigene und selbständige Leistungen anzusehen sind.

50 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass die Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass vorbehaltlich einer Prüfung durch das vorlegende Gericht eine Dienstleistung im Bereich des Ernährungscoachings, die von einer zertifizierten und befähigten Fachkraft in Fitnessstudios eventuell im Rahmen von Programmen erbracht wird, die auch Dienstleistungen im

Bereich des körperlichen Wohlbefindens und der körperlichen Fitness umfassen, eine eigene und selbständige Leistungserbringung darstellt und nicht unter die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie vorgesehene Befreiung fallen kann.

Kosten

51 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden 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 (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass vorbehaltlich einer Prüfung durch das vorlegende Gericht eine Dienstleistung im Bereich des Ernährungscoachings, die von einer zertifizierten und befähigten Fachkraft in Fitnessstudios eventuell im Rahmen von Programmen erbracht wird, die auch Dienstleistungen im Bereich des körperlichen Wohlbefindens und der körperlichen Fitness umfassen, eine eigene und selbständige Leistung darstellt und nicht unter die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie vorgesehene Befreiung fallen kann.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Portugiesisch.