

Rechtssache C-612/21

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

Eingangsdatum:

30. September 2021

Vorlegendes Gericht:

Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht,
Polen)

Datum der Vorlageentscheidung:

16. April 2021

Kassationsbeschwerdeführerin:

Gmina O.

Kassationsbeschwerdegegner:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Kassationsbeschwerde einer Gemeinde gegen einen Steuervorbescheid, in dem die Gemeinde für die Dienstleistungen der Installation von Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energiequellen für mehrwertsteuerpflichtig erklärt wurde.

Gegenstand und Rechtsgrundlage des Vorabentscheidungsersuchens

Auslegung der Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 und Art. 267 AEUV

Vorlagefragen

1. Sind die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1 in geänderter Fassung), insbesondere Art. 2 Abs. 1, Art. 9 Abs. 1 und Art. 13 Abs. 1 dieser Richtlinie, dahin auszulegen, dass die Gemeinde (Behörde) mehrwertsteuerpflichtig ist, wenn sie ein Projekt umsetzt, das darauf abzielt, den Anteil erneuerbarer Energiequellen zu erhöhen, indem sie sich mittels eines mit Liegenschaftseigentümern geschlossenen privatrechtlichen Vertrags verpflichtet, Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien auf deren Liegenschaften zu errichten und nach einer gewissen Zeit das Eigentum an diesen Anlagen auf die Liegenschaftseigentümer zu übertragen?

2. Für den Fall, dass die erste Frage bejaht wird: Sind die von einer Gemeinde (Behörde) für die Umsetzung von Projekten zur Nutzung von erneuerbaren Energiequellen aus europäischen Mitteln erhaltenen Subventionen in die Steuerbemessungsgrundlage im Sinne von Art. 73 dieser Richtlinie einzubeziehen?

Angeführte unionsrechtliche Vorschriften

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1): Art. 2, 9 und 13

Angeführte nationale Vorschriften

1. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Gesetz vom 11. März 2004 über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen, Dz. U. 2018, Pos. 2174, mit Änderungen, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz)

Art. 15. Abs. 1 Steuerpflichtig sind juristische Personen, Organisationseinheiten ohne Rechtspersönlichkeit und natürliche Personen, die eine in Abs. 2 genannte Wirtschaftstätigkeit unabhängig von ihrem Zweck oder Ergebnis selbständig ausüben.

Art. 15 Abs. 2 Die wirtschaftliche Tätigkeit umfasst jegliche Tätigkeit der Hersteller, Händler oder Dienstleister, einschließlich der Wirtschaftsteilnehmer, die natürliche Ressourcen gewinnen, und der Landwirte, sowie die freiberufliche Tätigkeit. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Art. 15 Abs. 6 Als nicht steuerpflichtig gelten die Organe der öffentlichen Gewalt und Ämter, die diese Organe im Bereich der durch besondere Rechtsvorschriften auferlegten Aufgaben unterstützen, zu deren Erfüllung sie bestellt worden sind,

ausgenommen die Tätigkeiten, die aufgrund zivilrechtlicher Verträge ausgeübt werden.

Art. 29a Abs. 1 Als Bemessungsgrundlage gilt ... alles, was die Zahlung darstellt, die der Lieferant bzw. Dienstleistungserbringer aufgrund des Verkaufs vom Erwerber, Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhalten hat bzw. erhalten soll, einschließlich der erhaltenen Zuschüsse, Subventionen und anderen Zuzahlungen ähnlicher Art, die einen unmittelbaren Einfluss auf den Preis der durch den Steuerpflichtigen gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen haben.

2. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Gesetz vom 27. April 2001, Umweltschutzgesetz, Dz. U. 2020, Pos. 1219, mit Änderungen, im Folgenden: Umweltschutzgesetz)

Art. 400a Abs. 1 Die Finanzierung des Umweltschutzes und der Wasserwirtschaft umfasst:

21) Maßnahmen zum Schutz der Luft

22) Förderung der Nutzung lokaler erneuerbarer Energiequellen und der Einführung umweltfreundlicherer Energieträger

Art. 403 Abs. 2 Zu den eigenen Aufgaben der Gemeinden gehört die Finanzierung des Umweltschutzes in dem in Art. 400a Abs. 1 Nrn. ... 21 bis 25 ... genannten Umfang, und zwar mindestens in Höhe der Einnahmen aus den in Artikel 402 Abs. 4, 5 und 6 genannten Gebühren und Bußgeldern, die zu den Einnahmen der Gemeindehaushalte gehören, abzüglich des Überschusses aus diesen Einnahmen, der an die Haushalte der Woiwodschaften abgeführt wird.

Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens sowie wesentliches Vorbringen der Parteien

- 1 In diesem Rechtsstreit geht es im Wesentlichen darum, ob eine Gemeinde bei der Durchführung eines Projekts zur Installation von Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energiequellen (im Folgenden: EEQ) mehrwertsteuerpflichtig ist und folglich der Eigenbeitrag der Liegenschaftseigentümer und die von der Gemeinde für die Durchführung dieses Projekts erhaltene Subvention der Mehrwertsteuer unterliegen.
- 2 Die Gmina O. (Gemeinde O., Polen, im Folgenden: Klägerin oder Gemeinde) beantragte einen Vorbescheid in Bezug auf ihre Mehrwertsteuerpflicht für die Dienstleistungen der Errichtung von Anlagen zur Nutzung von EEQ.
- 3 Die Gemeinde ist eine Gebietskörperschaft, die als mehrwertsteuerpflichtig registriert ist. Mit drei weiteren Gemeinden schloss sie einen Partnerschaftsvertrag

über die Durchführung eines Projekts zur Errichtung von Anlagen zur Nutzung von EEQ im Gebiet dieser vier Gemeinden (im Folgenden: Projekt).

- 4 Eine der Gemeinden, die in dem Projekt als federführend auftrat, schloss im Namen aller Partner mit der Wojewodschaft einen Subventionsvertrag für das Projekt. Die mit Hilfe des Partnerschaftsvertrags erhaltene Subvention wird an die Partner entsprechend ihrem jeweiligen Anteil weitergegeben.
- 5 Die Subvention soll ausschließlich der teilweisen Deckung der förderfähigen Kosten dienen. Es liegt im Ermessen der einzelnen Gemeinden, wie sie den Rest der Projektkosten finanzieren. Die Subvention, die die Klägerin erhält, umfasst Ausgaben für das Projekt und kann ausschließlich für Ausgaben verwendet werden, die für die Durchführung dieses Projekts erforderlich sind. Die Gemeinde erhielt eine Subvention in Höhe von 75 Prozent der gesamten förderfähigen Kosten des Projekts.
- 6 Das Hauptziel des Projekts besteht darin, den Anteil der EEQ an der Gesamtenergieerzeugung zu erhöhen und die Emission von Luftschadstoffen zu verringern, die Nutzung der Sonnenenergie zu fördern und den Ausbau der Nutzung von EEQ bei den einzelnen Verbrauchern durch die Installation ökologischer und umweltfreundlicherer Anlagen zur Nutzung von EEQ zu fördern. Im Rahmen des Projekts setzt die Gemeinde die vom Ministerrat am 10. November 2009 verabschiedete „Energiepolitik Polens bis 2030“ um, nach der 20 Prozent der erzeugten Energie aus EEQ stammen soll.
- 7 Im Rahmen des Projekts werden Photovoltaikpaneele, Luftwärmepumpen für die Brauchwassererwärmung und Sonnenkollektoren auf Liegenschaften von Einwohnern und juristischen Personen installiert. Die Gemeinde schloss Verträge mit natürlichen Personen (Einwohnern) als Liegenschaftseigentümern ab. Die Liegenschaftseigentümer schließen sich dem Projekt freiwillig durch einen Vertrag mit der Gemeinde an.
- 8 Gemäß dem mit den Liegenschaftseigentümern abgeschlossenen Vertrag sind alle Anlagen zur Nutzung von EEQ für die Dauer des Projekts, d. h. 5 Jahre nach Eingang der letzten Zahlung aus dem Subventionsvertrag und dem Partnerschaftsvertrag bei der Gemeinde, Eigentum der Gemeinde. Danach geht das Eigentum an der Anlage zur Nutzung von EEQ auf den Liegenschaftseigentümer über. Während der Laufzeit des Projekts kann der Liegenschaftseigentümer die Anlage zur Nutzung von EEQ nicht veräußern. Ebenso darf die Gemeinde die Anlage während dieses Zeitraums nicht veräußern oder abbauen, da dies dazu führen könnte, dass die Gemeinde die Subvention zurückzahlen muss. Die Liegenschaftseigentümer sind verpflichtet, den Eigenbeitrag innerhalb der vereinbarten Frist auf das Bankkonto der Gemeinde zu entrichten. Die Eigentümer können die Anlage zur Nutzung von EEQ gemäß den Vertragsbedingungen ohne zusätzliche Kosten nutzen. Die Gemeinde wurde vom Liegenschaftseigentümer bevollmächtigt, in seinem Namen bei den zuständigen Verwaltungsbehörden zu handeln, wenn es darum geht, die gesetzlich

vorgeschriebenen Genehmigungen zu beantragen, die erforderlich sind, um die Anlage auf seinem Grundstück zu errichten.

- 9 Die Gemeinde verpflichtete sich, den Auftragnehmer für die Umsetzung auszuwählen, den Zeitplan für die Arbeiten aufzustellen, die laufende Bauleitung auszuüben sowie die Endabnahme und die finanzielle Abwicklung des Projekts vorzunehmen. Der von den Liegenschaftseigentümern entrichtete Eigenbeitrag ist die einzige Zahlung, die von ihrer Seite an die Gemeinde im Rahmen des Projekts geleistet wird. Der Beitrag ist ein Teil der förderfähigen Kosten einer konkreten, vom Auftragnehmer bestimmten Anlage zur Nutzung von EEQ, d. h. der Vergütung, die dem Auftragnehmer für die Errichtung dieser konkreten Anlage zusteht. Dieser Teil beläuft sich auf 25 Prozent der förderfähigen Kosten, während der Vertrag mit dem Liegenschaftseigentümer auch einen bezifferten Höchstbetrag für den Eigenbeitrag vorsieht.
- 10 Die Zahlungen der Liegenschaftseigentümer werden nicht für Bauleitungs- und Werbekosten verwendet. Diese förderfähigen Kosten werden von der Gemeinde aus eigenen Mitteln und aus der Subvention bestritten. Die Anlagen zur Nutzung von EEQ werden von einem Auftragnehmer installiert, der im Rahmen einer offenen Ausschreibung gemäß der Vorschriften für das öffentliche Auftragswesen ausgewählt wird.
- 11 Der Vertrag mit dem Auftragnehmer ist als Fünf-Parteien-Vertrag konzipiert. Die Parteien sind der Auftragnehmer und die vier auftraggebenden Gemeinden. Im Vertrag werden der Umfang und die Art der für die einzelnen Gemeinden zu errichtenden Anlagen zur Nutzung von EEQ festgelegt. Jede Gemeinde rechnet separat mit dem Auftragnehmer ab, so dass er den einzelnen Gemeinden Rechnungen im Umfang ihres jeweiligen Auftrags stellt.
- 12 Es ist nicht möglich, eine höhere Subvention zu erhalten, wenn der Auftragnehmer einen höheren Preis als erwartet anbietet. Andererseits fällt die Subvention geringer aus, wenn der an den Auftragnehmer zu zahlende Preis niedriger ist als im Subventionsantrag angenommen. Der Projektsubventionsvertrag verpflichtet die Gemeinde nicht dazu, von den Liegenschaftseigentümern einen Eigenbeitrag zu erheben, und enthält auch keine Angaben zur Höhe ihrer Zahlungen.
- 13 Die Subvention wird zur Kofinanzierung förderfähiger Kosten (einschließlich der Kosten für Werbung und Bauleitung) vergeben, die der Gemeinde im Rahmen des Projekts entstehen, und die Gemeinde rechnet diese Kosten mit der Institution ab, die die Subvention vergibt. Die Höhe der Subvention richtet sich nach der Höhe der förderfähigen Kosten, die der Gemeinde für Anschaffungen im Zusammenhang mit dem Projekt entstehen.
- 14 Die Gemeinde wandte sich an den Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Direktor der nationalen Steuerinformationsbehörde, Polen) (im Folgenden: Steuerbehörde) mit der Frage, ob die von den Liegenschaftseigentümern gezahlten

Eigenbeiträge und die von der Gemeinde erhaltenen Subventionen nicht der Mehrwertsteuer unterlägen, da die Gemeinde hinsichtlich der Montage der Anlagen zur Nutzung von EEQ nicht mehrwertsteuerpflichtig sei. Ihrer Ansicht nach unterliegen die erbrachten Leistungen nicht der Mehrwertsteuer, weil sie im Rahmen ihres öffentlich-rechtlichen Wirkungskreises und nicht im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit erbracht würden. Folglich handele es sich beim Eigenbeitrag und bei der Subvention nicht um eine Gegenleistung für die erbrachten Leistungen.

- 15 Die Steuerbehörde erachtete den Standpunkt der Gemeinde im Steuervorbescheid vom 7. Dezember 2019 für falsch. Sie wies darauf hin, dass die Gemeinde in Bezug auf diese Tätigkeiten mehrwertsteuerpflichtig sei. Weder die Erfüllung eigener Aufgaben durch die Gemeinde noch der Zweck des Projekts würden eine Ausnahme von der Mehrwertsteuerpflicht begründen. Die Ausübung der beschriebenen Tätigkeiten müsste nämlich auch noch besonderen öffentlich-rechtlichen Vorschriften unterliegen, die dem hoheitlichen Bereich zuzurechnen seien.
- 16 Nach Auffassung der Steuerbehörde werden die beschriebenen Dienstleistungen auf der Grundlage privatrechtlicher Verträge erbracht, erfolgen gegen Entgelt und betreffen einen Tätigkeitsbereich (eine Art von Dienstleistungen), in dem andere auch Unternehmen auf dem Markt tätig sind, deren Tätigkeiten nicht vom Anwendungsbereich des Mehrwertsteuergesetzes ausgeschlossen sind. Bei dem beschriebenen Geschäft trete die Gemeinde in ähnlicher Weise wie andere Wirtschaftsteilnehmer auf, und deshalb unterliege dieser Umsatz im Hinblick auf Art. 15 Abs. 6 des Mehrwertsteuergesetzes und die Rechtsprechung des Gerichtshofs nach den allgemeinen Grundsätzen der Mehrwertsteuer.
- 17 Nach Ansicht der Steuerbehörde besteht ein direkter Zusammenhang (Gleichwertigkeit) zwischen der Leistung der Gemeinde und den von den Eigentümern eingebrachten Zahlungen. Diese Zahlungen stellten somit die Gegenleistung für die von der Gemeinde erbrachten Dienstleistungen dar.
- 18 Darüber hinaus wies die Steuerbehörde darauf hin, dass die Steuerbemessungsgrundlage gemäß Art. 29 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes sowohl die von den Liegenschaftseigentümern geleisteten Zahlungen als auch den Betrag der Subvention umfasse, den die Gemeinde von einem Dritten für die Erbringung von Dienstleistungen erhalte, die in der Errichtung von Anlagen zur Nutzung von EEQ bestünden und gemäß Art. 5 Abs. 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzes der Mehrwertsteuer unterlägen.
- 19 Das erstinstanzliche Gericht wies die Klage der Gemeinde ab.
- 20 Das Gericht teilte nicht den Standpunkt der Gemeinde, dass sie keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 15 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes ausübe, da sich die Leistungen nicht gleichwertig gegenüberstünden. Nach Ansicht des Gerichts ist die fehlende Gleichwertigkeit der Eigenbeiträge

grundsätzlich ein Merkmal aller privatrechtlichen Beziehungen, bei denen ein so genannter Zuschuss zum Preis auf Waren oder Dienstleistungen gezahlt wird. Das Gericht teilte auch nicht den Standpunkt der Gemeinde, wonach die Tätigkeiten nicht zur Einnahmenerzielung durchgeführt würden, sondern um den Anteil der EEQ an der Gesamtenergieerzeugung zu erhöhen. Nach Ansicht des Gerichts schließt die Umsetzung des zweiten Ziels die Umsetzung des ersten Ziels nicht aus. Die Gemeinde erhalte von den Liegenschaftseigentümern 25 Prozent der anfallenden förderfähigen Kosten erstattet, so dass die Installation nicht ohne die finanzielle Beteiligung der Liegenschaftseigentümer erfolge. Auch der Umstand, dass die Gemeinde keinen Gewinn erziele, habe keinen Einfluss auf die Beurteilung der Frage, ob diese Tätigkeiten in den Bereich einer wirtschaftlichen Tätigkeit fallen.

- 21 Nach Auffassung des Gerichts erster Instanz schließt auch der Umstand, dass die Gemeinde eine öffentliche Aufgabe (Umwelt- und Naturschutz) erfüllt, sie nicht von der Besteuerung aus.
- 22 Das Gericht stellte fest, dass die Beziehung zwischen der Gemeinde und dem Liegenschaftseigentümer ein privatrechtliches Verhältnis sei, das sich aus dem abgeschlossenen Vertrag ergebe. Die Gemeinde handele also nicht öffentlich-rechtlich als Behörde.
- 23 Was den Verstoß gegen Art. 29a Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes betrifft, so bestand nach Ansicht des Gerichts kein Zweifel daran, dass die Förderung im vorliegenden Fall zur Finanzierung der Installation von Anlagen zur Nutzung von EEQ bei einem bestimmten Liegenschaftseigentümer vergeben werde. Andererseits unterliege die Tätigkeit der Montage von Anlagen zur Nutzung von EEQ selbst der Mehrwertsteuer.
- 24 Die Gemeinde hat gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde eingelegt.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 25 Das vorliegende Gericht ist der Ansicht, dass vor der Prüfung, ob ein bestimmtes Geschäft in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, unbedingt zu prüfen ist, ob die Gemeinde eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Wie der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs zu entnehmen ist, offenbart eine Analyse von Art. 13 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 im Licht der Ziele dieser Richtlinie, dass zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen, damit die Regel der Behandlung als Nichtsteuerpflichtige greift, nämlich die Ausübung von Tätigkeiten durch eine öffentliche Einrichtung und die Vornahme von Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt (vgl. Urteil vom 25. Oktober 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 26 Um festzustellen, ob die Gemeinde im fraglichen Bereich eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, muss geprüft werden, ob es sich um eine entgeltliche Tätigkeit handelt. Die Möglichkeit, eine Dienstleistung als Umsatz gegen Entgelt

einzustufen, setzt lediglich das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen dieser Leistung und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung voraus. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang liegt vor, 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 die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (vgl. Urteil vom 25. Oktober 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 27 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs wird eine Dienstleistung nur dann im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst c der Richtlinie 2006/112 „gegen Entgelt“ erbracht und ist damit steuerbar, 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 die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (vgl. insbesondere Urteil vom 12. Mai 2016, Gemeinde Borsele und Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung). Die Gemeinde ist der Ansicht, dass sie keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 15 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes ausübe, da der Eigenbeitrag des Liegenschaftseigentümers im Vergleich mit der Leistung der Gemeinde nicht gleichwertig sei. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist der Umstand, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit zu einem Preis unter oder über dem Selbstkostenpreis ausgeführt wird, jedoch unerheblich, wenn es darum geht, einen Umsatz als „entgeltlichen Umsatz“ zu qualifizieren. Dieser Begriff setzt nämlich lediglich das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen und der Gegenleistung voraus, die der Steuerpflichtige tatsächlich erhalten hat (Urteil vom 12. Mai 2016, Gemeinde Borsele und Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, Rn. [26]).
- 28 Es ist jedoch anzumerken, dass die Gemeinde das Projekt zu einem wesentlichen Teil aus der erhaltenen Förderung finanziert, so dass der Eigenbeitrag der Gemeinde im Vergleich zu den Installationskosten ebenfalls nicht gleichwertig ist. Die fehlende Gleichwertigkeit von Eigenbeiträgen ist grundsätzlich ein Merkmal aller privatrechtlichen Beziehungen, bei denen ein so genannter Zuschuss zum Preis auf Waren oder Dienstleistungen bezogen wird. Die tatsächlichen Kosten für die Installation der Anlagen zur Nutzung von EEQ werden weder von der Gemeinde noch vom Liegenschaftseigentümer aus eigenen Mitteln getragen, was auf die Tatsache zurückzuführen ist, dass eine Förderung bezogen wurde, und nicht damit zusammenhängt, dass die Installationsleistung von der Gemeinde erbracht wird.
- 29 In der Rechtssache C-520/14 wies der Gerichtshof auf die Asymmetrie der Zahlungen für die Beförderung von Kindern im Verhältnis zu den Beförderungskosten und auf die Tatsache hin, dass die Beförderung der Kinder

nicht unter den Bedingungen erfolgte, unter denen Personenbeförderungen normalerweise durchgeführt werden.

- 30 Das vorlegende Gericht fragt sich, ob im gegenständlichen Fall nicht auch eine solche Asymmetrie vorliegt. Die Höhe des vom Liegenschaftseigentümer gezahlten Beitrags wurde als Teil der förderfähigen Kosten für eine konkrete, vom Auftragnehmer bestimmte Anlage zur Nutzung von EEQ berechnet. Die Art und Weise, wie der Eigenbeitrag des Liegenschaftseigentümers berechnet wird, zeigt, dass er nicht gleichwertig mit der von der Gemeinde erbrachten Leistung (25 Prozent der förderfähigen Montagekosten) ist. Die Kosten für die Bauleitung und die Bewerbung werden von der Gemeinde aus eigenen Mitteln und aus der Subvention bezahlt.
- 31 Das vorlegende Gericht weist auch auf die nicht marktüblichen Bedingungen des Geschäfts hin. Die Liegenschaftseigentümer haben der Gemeinde einen Teil der für die Installation der Anlage zur Nutzung von EEQ erforderlichen Liegenschaft zur Verfügung gestellt. Die Aufsicht über die Projektdurchführung wird von einer Bauleitung ausgeübt, die im Rahmen einer offenen Ausschreibung ausgewählt wird. Es stellt sich die Frage, ob nicht der Eigentümer der Liegenschaft, sondern die Gemeinde der Endverbraucher ist. Die obigen Ausführungen können zu dem Schluss führen, dass die Gemeinde die Nutznießerin der Dienstleistungen ist und die Zahlungen der Liegenschaftseigentümer nur eine zusätzliche Finanzierungsquelle darstellen.
- 32 In diesem Fall kann es nicht darum gehen, einen Preis für die Leistung festzulegen. Es ist nicht möglich, überhaupt eine Gegenleistung festzustellen. Wie der Gerichtshof ausgeführt hat, soll nach Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie die für die Lieferung eines Gegenstands oder die Erbringung einer Dienstleistung gezahlte Gegenleistung so berücksichtigt werden, dass der volle tatsächliche Wert der Lieferung widerspiegelt wird. Zu diesem Zweck schließt die Besteuerungsgrundlage nach dieser Bestimmung die unmittelbar mit dem Preis der betreffenden Umsätze zusammenhängenden Subventionen als Gegenleistung ein (Urteil vom 9. Oktober 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 und C-574/18, EU:C:2019:847, Rn. 32 und 33 sowie die dort angeführte Rechtsprechung). Es kann nicht von einer Gegenleistung gesprochen werden, wenn kein Einwohner der Gemeinde Nutznießer der Investition ist. Es sei darauf hingewiesen, dass die Installation der Geräte keine Dienstleistung für die einzelnen Bewohner ist, sondern für die Gemeinde, die in diesem Stadium auf der Grundlage eines Vertrags mit einem Auftragnehmer das Eigentum an den Geräten erwirbt, die auf den von den Bewohnern zur Verfügung gestellten Liegenschaften installiert sind. Die Vorteile des Projekts kommen jedoch der Gemeinschaft insgesamt zugute und nicht nur den Bewohnern der Liegenschaft, auf der die Sonnenkollektoren installiert werden, wie das vorlegende Gericht in seiner Rechtsprechung festgestellt hat.
- 33 Die Tatsache, dass die Gemeinde keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, wird auch dadurch untermauert, dass sie nicht beabsichtigt, regelmäßig und nachhaltig

Dienstleistungen im Bereich der Montage von Anlagen zur Nutzung von EEQ zu erbringen.

- 34 Nimmt man an, dass der beschriebene Umsatz [nicht] im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit erfolgt, bedeutet das noch nicht, dass er nicht steuerbar ist. Die Gemeinde gab an, dass sie mit der Durchführung des Projekts ihre gesetzlichen Aufgaben gemäß dem Gesetz über die kommunale Selbstverwaltung und dem Umweltschutzgesetz erfüllt. Das Umweltschutzgesetz legt in Art. 403 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 400a Abs. 1 Nrn. 21 und 22 fest, dass die Finanzierung des Umweltschutzes im Rahmen von Luftschutzprojekten und die Förderung der Nutzung lokaler erneuerbarer Energiequellen und der Einführung umweltfreundlicherer Energieträger eine eigene Aufgabe der Gemeinde ist.
- 35 Allerdings scheint die Ausführung der im Antrag beschriebenen Tätigkeiten keinen besonderen öffentlich-rechtlichen Vorschriften unterworfen zu sein. Da diese Aufgaben auch von Wirtschaftsteilnehmern wahrgenommen werden können, die keine Selbstverwaltungskörperschaften sind, bedeutet dies, dass bei der Erfüllung dieser Aufgaben im Wesentlichen nicht, wie es typisch für die öffentliche Hand ist, hoheitlich gehandelt wird. Im Hinblick auf die Einhaltung der Wettbewerbsgrundsätze sollte es aber für die Frage, ob die ausgeführten Aufgaben steuerbar sind, keinen Unterschied machen, ob diese Aufgaben von öffentlichen oder von nicht-öffentlichen Trägern wahrgenommen werden.
- 36 Für den Fall, dass die erste Frage bejaht wird, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die von der Gemeinde für die Durchführung von Projekten zur Nutzung von EEQ aus europäischen Mitteln erhaltenen Subventionen in die Steuerbemessungsgrundlage im Sinne von Art. 73 der Richtlinie 2006/112 einzubeziehen sind.
- 37 Anzuerkennen, dass die Gemeinde eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, die nicht von der Mehrwertsteuer befreit ist, bedeutet nicht zwangsläufig, dass der gesamte von den Eigentümern der Liegenschaft geschuldete Betrag steuerpflichtig ist, da der durch die Subvention abgedeckte Teil möglicherweise nicht steuerpflichtig ist, weil er nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen wird.
- 38 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs kann eine Subvention nur dann unmittelbar mit dem Preis eines gewissen Umsatzes zusammenhängen, wenn sie für die Lieferung eines bestimmten Gegenstands oder die Erbringung einer bestimmten Dienstleistung an den subventionierten Wirtschaftsteilnehmer gezahlt wird. Nur in diesem Fall kann die Subvention als Gegenleistung für die Lieferung eines Gegenstands oder der Erbringung einer Dienstleistung angesehen werden und ist damit steuerbar (Urteile vom 15. Juli 2004, Kommission/Deutschland, C-144/02, EU:C:2004:444, Rn. 28 und 29, und vom 9. Oktober 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 und C-574/18, EU:C:2019:847, Rn. 31). Zu diesem Zweck ist zu prüfen, ob die dem Subventionsempfänger gewährte Subvention dem Abnehmer des Gegenstands oder dem Dienstleistungsempfänger zugutekommt. Der vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger zu zahlende

Preis muss nämlich so festgesetzt sein, dass er sich entsprechend der dem Verkäufer des Gegenstandes oder dem Dienstleistungserbringer gewährten Subvention ermäßigt, die damit in die Kalkulation des Preises einfließt, den Letzterer verlangt. Daher ist zu prüfen, ob die Zahlung einer Subvention an den Verkäufer oder Dienstleistungserbringer ihm objektiv gesehen den Verkauf des Gegenstands bzw. die Erbringung der Dienstleistung zu einem niedrigeren Preis als dem ermöglicht, den er ohne Subvention verlangen müsste. Die von der Subvention verkörperte Gegenleistung muss darüber hinaus zumindest bestimmbar sein (Urteil vom 9. Oktober 2019, C GmbH & Co. KG/Finanzamt Z, C-573/18 und C-574/18, EU:C:2019:847, Rn. 32 und 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 39 Im vorliegenden Fall lässt jedoch der Sachverhalt den Schluss nicht zu, dass ein Preis bestimmt wurde, auf den die Förderung einen direkten Einfluss hat. Die Analyse des Sachverhalts legt vielmehr nahe, dass die gegenständliche Förderung eine Kostensubvention ist. Um festzustellen, ob die fraglichen Förderungen steuerpflichtig sind oder nicht, kommt es auf die Bedingungen für ihre Gewährung an, die dazu dienen, den Zweck der gewährten Subvention zu bestimmen. Das Kriterium für die Einstufung der Förderung als Besteuerungsgrundlage ist somit die Feststellung, dass mit der Subvention eine bestimmte mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeit finanziert werden soll. Dagegen stellen Förderungen, die nicht konkret steuerpflichtigen Tätigkeiten zugeordnet werden können, keine Steuerbemessungsgrundlage im Sinne von Art. 73 der Richtlinie 2006/112 dar.
- 40 Dafür, dass die Förderung nicht zur Bemessungsgrundlage der energetischen Modernisierungsleistungen gehört, spricht auch, dass dies zu einem Verstoß gegen Art. 69 Abs. 3 Buchst. c der Verordnung (EU) Nr. 1303/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Dezember 2013 mit gemeinsamen Bestimmungen über den Europäischen Fonds für regionale Entwicklung, den Europäischen Sozialfonds, den Kohäsionsfonds, den Europäischen Landwirtschaftsfonds für die Entwicklung des ländlichen Raums und den Europäischen Meeres- und Fischereifonds sowie mit allgemeinen Bestimmungen über den Europäischen Fonds für regionale Entwicklung, den Europäischen Sozialfonds, den Kohäsionsfonds und den Europäischen Meeres- und Fischereifonds und zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 1083/2006 des Rates (ABl. 2013, L 347, S. 320) führen würde, der festlegt, dass die Mehrwertsteuer, es sei denn, sie wird im Rahmen der nationalen Rechtsvorschriften zur Mehrwertsteuer nicht rückerstattet, Kosten darstellt, für die ein Beitrag aus den europäischen Struktur- und Investitionsfonds nicht in Frage kommt, d. h. nicht durch eine Förderung erstattungsfähig sind.
- 41 Die Einbeziehung der Förderung in die Steuerbemessungsgrundlage bedeutet, dass ein Teil der Mittel nicht für den Zweck verwendet wird, für den sie im Rahmen des EU-Fonds gewährt wurden, sondern für die Zahlung von Abgaben an den Staatshaushalt.

- 42 Darüber hinaus dienen diese Investitionen der Ausführung von Aufgaben im Zusammenhang mit dem Umweltschutz und der Verbesserung der Luftqualität in der Gemeinde, was zu den eigenen Aufgaben der Gemeinde gemäß Art. 7 Abs. 1 Nrn. 1 und 3 der Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Gesetz vom 8. März 1990 über die kommunale Selbstverwaltung) gehört. Damit wird bestätigt, dass es sich bei dem erhaltenen Zuschuss gemäß dem mit dem Subventionsgeber unterzeichneten Vertrag um eine gezielte Förderung handelt, d. h. um eine Subvention der Investitionskosten der Gebietskörperschaften, die allgemein die Kosten für die durchgeführten Aufgaben abdeckt. Dieser Zuschuss wird auch nicht pro Einheit berechnet, wie dies bei Sachförderungen zur Subventionierung bestimmter Arten von Waren und Dienstleistungen der Fall ist.

ARBEITSDOKUMENT