



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 10. November 2022¹

Rechtssache C-612/21

Gmina O.
gegen
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

(Vorabentscheidungsersuchen des Naczelny Sąd Administracyjny [Oberstes Verwaltungsgericht, Polen])

„Vorabentscheidungsersuchen – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 2, 9 und 13 – Dienstleistung gegen Entgelt – Begriff des Steuerpflichtigen – Wirtschaftliche Tätigkeit – Typologische Betrachtung – Einrichtung des öffentlichen Rechts, die den Ausbau erneuerbarer Energien im Gemeindegebiet für die Einwohner gegen eine Eigenbeteiligung von 25 % organisiert und 75 % der Kosten über einen Zuschuss von einem Dritten erstattet erhält – Umsätze im Rahmen der öffentlichen Gewalt – Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen“

I. Einführung

1. Die Förderung erneuerbarer Energien durch Gebietskörperschaften wie eine Gemeinde scheint gerade jetzt nicht nur erwünscht, sondern wirft auch spannende mehrwertsteuerrechtliche Fragen auf. Hätte der betroffene Einwohner selbst ein Unternehmen mit der Installation z. B. einer Solaranlage beauftragt, wäre die mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung klar. Das Unternehmen erbringt ihm eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung (Lieferung oder Dienstleistung). Der Staat erhält die entsprechende Mehrwertsteuer. Ein staatlicher Zuschuss in Höhe von 75 % der Kosten an den Einwohner hätte keine mehrwertsteuerrechtliche Relevanz.

2. Wie sieht es aber aus, wenn eine Gemeinde organisiert und bezahlt, dass das Unternehmen diese Anlage auf Grundstücken eines ihrer Einwohner errichtet? Auch insoweit erhält der Staat mindestens einmal seine Mehrwertsteuer, nämlich von dem Installationsunternehmen. Wenn die Gemeinde jedoch einen Zuschuss aus staatlichen Mitteln in Höhe von 75 % erhält und die Einwohner ca. 25 % als Eigenbeitrag an die Gemeinde zahlen, führt dies dann zum Entstehen einer weiteren Mehrwertsteuer, weil die Gemeinde eine weitere steuerbare und steuerpflichtige Leistung an den Einwohner ausführt?

¹ Originalsprache: Deutsch.

3. Die Folge der dadurch entstehenden Leistungskette (Leistung von dem Installationsunternehmen über die Gemeinde zum Einwohner) wäre, dass die Gemeinde diese Mehrwertsteuer abführen müsste, aus der Eingangsleistung aber grundsätzlich einen Vorsteuerabzug geltend machen könnte. Ist die Summe von Subvention und Eigenbeitrag genauso hoch wie die Eingangskosten, handelt es sich um ein Nullsummenspiel mit viel Verwaltungsaufwand. Ist die Subvention samt Eigenbeitrag niedriger (oder die Subvention fällt nicht in die Bemessungsgrundlage), würde ein Vorsteuerüberhang verbleiben, der das Steueraufkommen reduziert. Ist die Subvention samt Eigenbeitrag höher, würde zusätzliches Steueraufkommen aus einem staatlichen Förderprogramm generiert. Alle drei Folgen bereiten Unbehagen, insbesondere wenn noch das von der Gemeinde verfolgte Allgemeinwohlziel des Umweltschutzes und der Energiesicherheit berücksichtigt wird.

4. Die mehrwertsteuerrechtliche Würdigung des mit staatlichen Mitteln geförderten Ausbaus erneuerbarer Energien wirft daher einige grundlegende Fragen auf, die der Gerichtshof auch² in diesem Vorabentscheidungsersuchen beantworten muss. U. a. ist zu klären, wie der Empfänger und der Erbringer einer Leistung zu bestimmen sind. Ebenso grundlegend ist die Frage, ob eine Gemeinde – vorausgesetzt, sie wäre Erbringer einer Leistung – in einem solchen Fall eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Wenn dies bejaht würde, wäre zu entscheiden, ob sie die Umsätze zur Förderung des Ausbaus erneuerbarer Energien im Rahmen der öffentlichen Gewalt vornimmt, und ob diese größere Wettbewerbsverzerrungen hervorrufen.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

5. Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem³ (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) sieht vor:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;

...

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

6. Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt:

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

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der

² Ähnliche Fragen stellen sich in dem parallel anhängigen Verfahren in der Rechtssache C-616/21.

³ Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 (ABl. 2006, L 347, S. 1); zuletzt geändert durch die Richtlinie 2022/890/EU des Rates vom 3. Juni 2022 (ABl. 2022, L 155, S. 1).

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.“

7. Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet hingegen:

„(1) Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten in Bezug auf die in Anhang I genannten Tätigkeiten in jedem Fall als Steuerpflichtige, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

(2) Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach den Artikeln 132, 135, 136 und 371, den Artikeln 374 bis 377, dem Artikel 378 Absatz 2, dem Artikel 379 Absatz 2 oder den Artikeln 380 bis 390c von der Mehrwertsteuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.“

8. Art. 73 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt die Bemessungsgrundlage:

„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.“

B. Polnisches Recht

9. Die Republik Polen hat die Mehrwertsteuerrichtlinie durch das 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) umgesetzt.

10. Art. 29a Abs. 1 Mehrwertsteuergesetz betrifft dabei die Bemessungsgrundlage und sieht vor:

„Als Bemessungsgrundlage gilt, vorbehaltlich der Abs. 2, 3 und 5, der Art. 30a bis 30c, 32, des Art. 119 und des Art. 120 Abs. 1, 4 und 5, 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 sonstigen Zuzahlungen ähnlicher Art, die einen unmittelbaren Einfluss auf den Preis der durch den Steuerpflichtigen gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen haben.“

11. Das 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) sieht in Art. 400a Abs. 1 vor:

„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 ...“

12. Art. 403 Abs. 2 Umweltschutzgesetz regelt:

„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.“

III. Sachverhalt und Vorabentscheidungsverfahren

13. Die Gmina O. (Gemeinde O., Polen, im Folgenden: Gemeinde) ist eine Gebietskörperschaft, die ihre eigenen Selbstverwaltungsaufgaben wahrnimmt. Sie ist zugleich auch als mehrwertsteuerpflichtige Person registriert.

14. Sie schloss mit drei weiteren Gemeinden einen Partnerschaftsvertrag über die Durchführung eines Projekts zur Errichtung von Anlagen zur Nutzung von erneuerbaren Energiequellen (im Folgenden: EEQ) im Gebiet dieser vier Gemeinden (im Folgenden: Projekt).

15. Eine der Gemeinden, die in dem Projekt als federführend auftrat, schloss im Namen aller Partner mit der Wojewodschaft (ein Verwaltungsbezirk) einen Subventionsvertrag für das Projekt. Die Mittel selbst stammen aus einem EU-Fonds. Die erhaltene Subvention wird an die Partner entsprechend ihrem jeweiligen Anteil weitergegeben.

16. 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 Gemeinde 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 % der gesamten förderfähigen Kosten des Projekts.

17. 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 % der erzeugten Energie aus EEQ stammen soll.

18. Im Rahmen des Projekts werden Photovoltaikmodule, 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 von dem Ausbau der erneuerbaren Energien profitieren wollten. Die Liegenschaftseigentümer sind verpflichtet, einen Eigenbeitrag innerhalb der vereinbarten Frist auf das Bankkonto der Gemeinde zu entrichten.

19. Gemäß dem mit den Liegenschaftseigentümern abgeschlossenen Vertrag sind alle Anlagen zur Nutzung von EEQ für die Dauer des Projekts, d. h. fünf 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 Eigentümer können die Anlage zur Nutzung von EEQ gemäß den Vertragsbedingungen ohne zusätzliche Kosten nutzen. Die Gemeinde wird 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.

20. Die Gemeinde verpflichtet 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.

21. Der von den Liegenschaftseigentümern entrichtete Eigenbeitrag ist die einzige Zahlung, die im Rahmen des Projekts von ihrer Seite an die Gemeinde geleistet wird. Der Beitrag ist ein Teil der förderfähigen Kosten einer konkreten Anlage zur Nutzung von EEQ, d. h. Teil der Vergütung, die dem Auftragnehmer für die Errichtung dieser konkreten Anlage zusteht. Dieser Teil beläuft sich auf 25 % der förderfähigen Kosten, wobei der Vertrag mit dem Liegenschaftseigentümer einen bezifferten Höchstbetrag für den Eigenbeitrag vorsieht. Dies bedeutet, dass der effektive Eigenbeitrag auch niedriger als 25 % der förderfähigen Kosten sein kann.

22. 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 den Vorschriften für das öffentliche Auftragswesen ausgewählt wird.

23. 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.

24. Es ist nicht möglich, eine höhere Subvention zu erhalten, wenn der Auftragnehmer einen höheren Preis als erwartet verlangt. Dagegen fällt die Subvention geringer aus, wenn der an den Auftragnehmer zu zahlende Preis niedriger ist als im Subventionsantrag angenommen. Der

Projektsubventionsvertrag mit der Wojewodschaft verpflichtet die Gemeinde nicht dazu, von den Liegenschaftseigentümern einen Eigenbeitrag zu erheben, und enthält auch keine Angaben zur Höhe ihrer Zahlungen.

25. 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.

26. Die Gemeinde beantragte einen Vorbescheid in Bezug auf ihre Mehrwertsteuerpflicht für die Dienstleistungen im Rahmen der Errichtung von Anlagen zur Nutzung von EEQ. 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 bei dem Eigenbeitrag und bei der Subvention nicht um eine Gegenleistung für die erbrachten Leistungen.

27. Die Steuerbehörde erachtete den Standpunkt der Gemeinde im Steuervorbescheid vom 7. August 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.

28. Gegen diesen Steuervorbescheid klagte die Gemeinde. Das erstinstanzliche Gericht wies die Klage ab. Nach Ansicht des Gerichts ist die fehlende Gleichwertigkeit der Eigenbeiträge grundsätzlich ein Merkmal aller privatrechtlichen Beziehungen, bei denen ein sogenannter 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 % 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.

29. Die Gemeinde hat vor dem Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) ein Rechtsmittel eingelegt. Dieser hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 AEUV folgende Fragen vorgelegt:

1. Sind die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie, 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?

30. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die Gemeinde, die Republik Polen, die polnische Finanzverwaltung und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen. Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung hat der Gerichtshof gemäß Art. 76 Abs. 2 der Verfahrensordnung abgesehen.

IV. Rechtliche Würdigung

A. Zu den Vorlagefragen

31. Nimmt man die beiden Vorlagefragen wörtlich, dann scheint es dem vorlegenden Gericht auf den ersten Blick um die Subsumtion eines konkreten Sachverhaltes unter die Mehrwertsteuerrichtlinie zu gehen. Für die Würdigung des Sachverhaltes ist jedoch allein das vorliegende Gericht zuständig.⁴ Im Kern fragt das Gericht aber, wie die Art. 2, 9, 13 und 73 dieser Richtlinie auszulegen sind, um dann entscheiden zu können, ob die Gemeinde hier – wie die Finanzverwaltung meint – überhaupt eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung oder Dienstleistung erbringt und was die Bemessungsgrundlage dafür ist.

32. Um unter die Mehrwertsteuerrichtlinie zu fallen, müssen die Aktivitäten der Gemeinde im Rahmen der Förderung der erneuerbaren Energien eine Lieferung oder Dienstleistung sein, die diese ihren Einwohnern *gegen Entgelt* erbracht hat (Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Mehrwertsteuerrichtlinie, dazu unter B.). Diese Lieferung oder Dienstleistung müsste im Rahmen einer *wirtschaftlichen Tätigkeit* ausgeführt worden sein (Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, dazu unter C.), damit die Gemeinde auch als Steuerpflichtige gehandelt hat. Gemeinden gelten aber unter gewissen Umständen doch nicht als Steuerpflichtige, wenn sie *im Rahmen der öffentlichen Gewalt* eine wirtschaftliche Tätigkeit erbracht haben (Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie). Daher ist anschließend noch diese Ausnahme zu prüfen (dazu unter D.).

B. Zur Bestimmung des Leistenden und des Leistungsempfängers einer Lieferung und Dienstleistung

33. Die Mehrwertsteuer soll als allgemeine Verbrauchsteuer die Leistungsfähigkeit des Verbrauchers besteuern, die sich in seiner Aufwendung von Vermögen zur Verschaffung eines verbrauchbaren Vorteils zeigt.⁵ Daher muss der Leistungsempfänger einen verbrauchbaren Vorteil erhalten haben. Dies gilt für eine Lieferung wie für eine Dienstleistung im Sinne des Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Mehrwertsteuerrichtlinie gleichermaßen.

⁴ Vgl. statt vieler: Urteile vom 13. Januar 2022, Termas Sulfurosas de Alcafache (C-513/20, EU:C:2022:18, Rn. 36), vom 8. Oktober 2020, Universitatea „Lucian Blaga“ Sibiu u. a. (C-644/19, EU:C:2020:810, Rn. 47), und vom 25. Juli 2018, Vernaza Ayovi (C-96/17, EU:C:2018:603, Rn. 35).

⁵ Vgl. exemplarisch: Urteile vom 3. Mai 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, Rn. 23), vom 11. Oktober 2007, KÖGÁZ u. a. (C-283/06 und C-312/06, EU:C:2007:598, Rn. 37 – „Festsetzung ihrer Höhe proportional zum Preis, den der Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Gegenstände und Dienstleistungen erhält“), und vom 18. Dezember 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, Rn. 20 und 23 – „Entscheidend ist allein die Natur der eingegangenen Verpflichtung: Damit eine solche Verpflichtung unter das gemeinsame Mehrwertsteuersystem fällt, muss sie einen Verbrauch implizieren“).

34. Der im vorliegenden Fall in Betracht kommende verbrauchbare Vorteil ist die Installation einer Anlage zur Nutzung erneuerbarer Energien. Die Übereignung dieser Anlage stellt eine Lieferung (Art. 14 der Mehrwertsteuerrichtlinie), die Nutzungsüberlassung eine Dienstleistung (Art. 24 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie) dar.

35. Zu klären ist jedoch, wer diesen Vorteil (Lieferung bzw. Dienstleistung) an wen erbracht hat. In Betracht kommt eine Leistung des Installationsunternehmens an die Gemeinde, da diese den Auftrag erteilt hat, den Unternehmer bezahlt und die Anlage übereignet erhält. In Betracht kommt aber auch eine Leistung des Unternehmens an den Einwohner, auf dessen Grundstück die Anlage installiert wird und der diese die nächsten fünf Jahre nutzen kann und danach Eigentümer dieser Anlage wird, und der deshalb 25 % der Kosten trägt. Im letzteren Fall hätte die Gemeinde schon keinen steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz ausgeführt. Im ersteren Fall kommt noch eine weitere Leistung der Gemeinde an den Einwohner in Betracht, da mit diesem ein entsprechender Vertrag über die Errichtung, Nutzung und spätere Übereignung der Anlage abgeschlossen wurde. Auf Basis dessen hat die Gemeinde ihm (mittels eines eingeschalteten Subunternehmers) die Anlage auf seinem Grundstück errichtet, wobei der Einwohner (25 %) und die Wojewodschaft (75 %) dafür bezahlt haben.

1. Indizien zur Bestimmung des Leistenden und des Leistungsempfängers

36. Da die Mehrwertsteuer den Aufwand des Leistungsempfängers für ein Verbrauchsgut besteuern soll, kann für die *Bestimmung des Leistungsempfängers* grundsätzlich auf denjenigen abgestellt werden, der die Dienstleistung bezahlt hat. Denn dieser hat den entsprechenden Aufwand getragen. Dies ist aber nur ein Indiz. Denn für die Ausführung einer Dienstleistung „gegen Entgelt“ im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie ist, wie sich auch aus deren Art. 73 ergibt, nicht erforderlich, dass die Gegenleistung unmittelbar vom Empfänger der Dienstleistung erbracht wird. Vielmehr kann diese Gegenleistung auch von einem Dritten erbracht werden.⁶ Dass nicht allein der Einwohner, sondern auch die Wojewodschaft bzw. die Gemeinde dafür bezahlt haben, schließt es daher nicht aus, eine Dienstleistung gegenüber dem Einwohner anzunehmen.

37. Da der leistende Unternehmer im Mehrwertsteuerrecht als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates fungiert,⁷ muss für die *Bestimmung des Leistenden* grundsätzlich auf die Person abgestellt werden, die die Gegenleistung erhalten hat. Denn nur diese Person kann die in der Gegenleistung befindliche Mehrwertsteuer an den Staat abführen. Insofern kommt die Gemeinde als Leistende in Betracht, denn sie erhält einen gewissen Betrag für die Errichtung der Anlagen sowohl von dem Einwohner als auch von der Wojewodschaft. Dabei ist unschädlich, dass die Gemeinde die Anlagen nicht mit eigenem Personal errichtet, sondern einen Privaten damit beauftragt hat. Die Einschaltung eines Subunternehmens ist im Wirtschaftsleben durchaus üblich und führt zu einer Leistung des Subunternehmens an den Auftraggeber, welcher diese Leistung dann als eigene Leistung an seinen Kunden erbringt. Das hat der Gerichtshof bereits klargestellt.⁸

⁶ Urteile vom 15. April 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, Rn. 40), vom 27. März 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185, Rn. 34), und vom 7. Oktober 2010, *Loyalty Management UK* (C-53/09 und C-55/09, EU:C:2010:590, Rn. 56).

⁷ So der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung: Urteile vom 11. November 2021, *ELVOSPOL* (C-398/20, EU:C:2021:911, Rn. 31), vom 15. Oktober 2020, *E.* (Mehrwertsteuer – Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage) (C-335/19, EU:C:2020:829, Rn. 31), vom 8. Mai 2019, *A-PACK CZ* (C-127/18, EU:C:2019:377, Rn. 22), vom 23. November 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 23), vom 13. März 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, Rn. 25), und vom 1. April 2004, *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, Rn. 39).

⁸ Urteil vom 3. Mai 2012, *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, Rn. 34 ff.): Der Händler von Telefonkarten erbringt eine Telekommunikationsleistung, die ihm vorher von dem Telefonunternehmen (als Subunternehmen) verschafft wird.

38. Die Tatsache, dass die Gemeinde mit der Förderung des Ausbaus erneuerbarer Energien eine öffentliche Aufgabe (Umweltschutz, Energiesicherheit) übernimmt, verhindert ebenfalls nicht eine mögliche Leistung der Gemeinde an die Einwohner. Denn Lieferungen oder Dienstleistungen gegen Entgelt können nach der Rechtsprechung auch in der Wahrnehmung von Aufgaben bestehen, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt sind.⁹

2. Rechtsverhältnis zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger

39. Vielmehr hat der Gerichtshof explizit ausgeführt, dass, um den Empfänger der steuerbaren Leistung zu ermitteln, zu klären ist, wer durch ein Rechtsverhältnis verbunden ist, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden.¹⁰ Ein solches Rechtsverhältnis wird vom Gerichtshof jedoch schon angenommen, wenn zwischen der Leistung und der Zahlung ein hinreichend unmittelbarer Zusammenhang besteht.¹¹ Dabei sind die einschlägigen Vertragsbestimmungen ein Umstand, der zu berücksichtigen ist, da die vertragliche Situation normalerweise die wirtschaftliche und geschäftliche Realität der Transaktionen widerspiegelt.¹² Letztlich obliegt die Würdigung dieser Rechtsverhältnisse und Vertragsbestimmungen dem vorliegenden Gericht.

40. Hier liegt ein Vertrag der Gemeinde mit dem Installationsunternehmen über die Errichtung und Übereignung der Anlage an die Gemeinde vor. Eine Leistung des Installationsunternehmens an die Gemeinde ist damit unzweifelhaft gegeben. Der Eigentümer hat hingegen mit dem Installationsunternehmen offenbar keine vertraglichen Beziehungen. Allerdings liegt ein Vertrag der Gemeinde mit dem jeweiligen Einwohner über die Nutzung der Anlage auf seinem Grundstück und die spätere Übereignung an ihn vor. Dies zeigt, dass dem Eigentümer die Errichtung und Überlassung der Anlage durch die Gemeinde wichtig ist, mithin für ihn einen verbrauchbaren Vorteil darstellt. Untermauert wird dies durch die Tatsache, dass er der Gemeinde einen Eigenanteil in Höhe von 25 % der Kosten der Anlage zahlt. Für die Frage der Entgeltlichkeit kann dabei die weitere Finanzierung der Anlage in Höhe von 75 % der Kosten von einem Dritten sogar außen vor bleiben.

41. Denn der Gerichtshof hat schon mehrfach entschieden, dass der Umstand, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit zu einem Preis über oder unter dem Selbstkostenpreis und somit zu einem Preis über oder unter dem normalen Marktpreis ausgeführt wird, unerheblich ist, wenn es um die Qualifizierung als entgeltliche Leistung geht. Das kann den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten oder zu erbringenden Leistung und der empfangenen oder zu empfangenden Gegenleistung, deren Betrag im Voraus und nach genau festgelegten Kriterien bestimmt wird, nicht beeinträchtigen.¹³ Insofern genügt – wie Polen unterstreicht – der Eigenanteil von 25 % des Einwohners, um eine entgeltliche Lieferung oder Dienstleistung der Gemeinde an diesen anzunehmen.

⁹ Urteile vom 15. April 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, Rn. 39), und vom 2. Juni 2016, *Lajvér* (C-263/15, EU:C:2016:392, Rn. 42).

¹⁰ Urteil vom 3. Mai 2012, *Lebara* (C-520/10, EU:C:2012:264, Rn. 33), in diese Richtung gehend auch Urteil vom 16. September 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija* (Vereinbarung über eine gemeinsame Tätigkeit) (C-312/19, EU:C:2020:711, Rn. 40 ff.).

¹¹ Urteile vom 20. Januar 2022, *Apcoa Parking Danmark* (C-90/20, EU:C:2022:37, Rn. 27), vom 16. September 2021, *Balgarska nacionalna televizija* (C-21/20, EU:C:2021:743, Rn. 31), vom 20. Januar 2021, *Finanzamt Saarbrücken* (C-288/19, EU:C:2021:32, Rn. 29), und vom 22. November 2018, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia* (C-295/17, EU:C:2018:942, Rn. 39).

¹² Urteil vom 18. Juni 2020, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, Rn. 66), ähnlich bereits Urteil vom 20. Juni 2013, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, Rn. 43).

¹³ Urteil vom 15. April 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, Rn. 43), vgl. in diesem Sinne auch Urteil vom 2. Juni 2016, *Lajvér* (C-263/15, EU:C:2016:392, Rn. 45 und 46 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

3. Zwischenergebnis

42. Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Mehrwertsteuerrichtlinie sind dahin gehend auszulegen, dass es für die Einordnung, zwischen welchen Beteiligten eine Lieferung oder Dienstleistung gegen Entgelt vorliegt, auf eine Gesamtwürdigung der bestehenden Rechtsverhältnisse ankommt. Ergibt sich aus dieser Gesamtwürdigung ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Zahlung (hier des Einwohners) und der Lieferung oder Dienstleistung (hier der Errichtung, Nutzungsüberlassung und späteren Übereignung der Anlage an einen Einwohner durch die Gemeinde), dann liegt auch eine Leistung (Lieferung oder Dienstleistung) der Gemeinde „gegen Entgelt“ vor.

C. Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie

43. Damit die Gemeinde insoweit als Steuerpflichtige gehandelt hat, muss sie mit der Errichtung, Nutzungsüberlassung und späteren Übereignung der Anlage im konkreten Fall auch eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt haben. Gemäß Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie umfasst der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe.

44. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs zeigt diese Formulierung, dass sich der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeiten“ auf einen weiten Bereich erstreckt und dass es sich dabei um einen objektiv festgelegten Begriff handelt, da die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird.¹⁴

45. Sofern die „Nutzung von ... Gegenständen“ betroffen ist, stellt Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie klar, dass die nachhaltige Erzielung von Einnahmen daraus als wirtschaftliche Tätigkeit *gilt*. Folglich kann auch die bloße Vermögensverwaltung – wenn sie nachhaltig erfolgt – mehrwertsteuerrechtlich beachtlich sein. Im vorliegenden Fall ist aber fraglich, ob die Überlassung der Anlagen für fünf Jahre mit anschließender Übereignung überhaupt als „Nutzung von ... Gegenständen“¹⁵ anzusehen ist. Mir scheint es letztlich eher eine Übertragung von Gegenständen zu sein. Im Übrigen dürfte der planmäßige und auf gewisse Dauer angelegte Ausbau von Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energie bei einer Vielzahl von Personen im gesamten Gemeindegebiet hinreichend nachhaltig sein. Das Programm zur Förderung des Ausbaus der erneuerbaren Energien durch die Gemeinde war immerhin eingebettet in die „Energiepolitik Polens bis 2030“.

46. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich auch, dass für die Feststellung, ob eine Dienstleistung so erbracht worden ist, dass diese Tätigkeit gegen ein Entgelt erfolgt und somit als eine wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist, *alle Umstände* zu prüfen sind, unter denen die Tätigkeit erfolgt ist.¹⁶

¹⁴ Urteil vom 15. April 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, Rn. 47), ähnlich Urteil vom 25. Februar 2021, *Gmina Wrocław (Umwandlung des Nießbrauchsrechts)* (C-604/19, EU:C:2021:13269, Rn. 69), in diese Richtung auch Urteil vom 16. September 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija (Vereinbarung über eine gemeinsame Tätigkeit)* (C-312/19, EU:C:2020:711, Rn. 39).

¹⁵ Es fehlt schon an einem Gegenstand und damit an der Vergleichbarkeit zu den Entscheidungen, in denen der Gerichtshof die gelegentliche Vermögensverwaltung von einer wirtschaftlichen Tätigkeit abgrenzen musste – vgl. dazu z. B. Urteil vom 20. Januar 2021, *AJFP Sibiu und DGRFP Braşov* (C-655/19, EU:C:2021:40, Rn. 24 ff.).

¹⁶ Urteile vom 15. April 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, Rn. 48), und vom 12. Mai 2016, *Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, Rn. 29), vgl. in diesem Sinne Urteile vom 19. Juli 2012, *Rėdlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, Rn. 34), und vom 26. September 1996, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, Rn. 27).

47. Dies bestätigt der Wortlaut des Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Er umschreibt die wirtschaftliche Tätigkeit, die dazu führt, eine Person als Steuerpflichtigen zu betrachten, mit verschiedenen konkreten Berufen und denen „gleichgestellten Berufen“, deren Aktivitäten als wirtschaftliche Tätigkeit gelten.

48. Angesichts der Schwierigkeit einer genauen Definition der wirtschaftlichen Tätigkeit konturiert die Umschreibung der notwendigen wirtschaftlichen Tätigkeit mit typischen Berufsbildern („Erzeuger, Händler, Dienstleister“ bzw. „Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe“) den Begriff des Steuerpflichtigen und die dafür nötige wirtschaftliche Tätigkeit.

49. Eine solche typologische Umschreibung ist im Gegensatz zu einem abstrakten Begriff offener.¹⁷ Die Zugehörigkeit zum Typus muss nicht durch logisch-abstrakte Subsumtion, sondern kann nach dem Grad der Ähnlichkeit mit dem Urbild (Muster) bestimmt werden. Diese Zuordnung verlangt eine Gesamtbetrachtung im Einzelfall, die die Verkehrsanschauung berücksichtigt.

50. Insoweit kann es nach der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs von Bedeutung sein, ob die Ausgleichszahlung nach Kriterien bestimmt wird, die sicherstellen, dass sie zur Deckung der Betriebskosten des Dienstleistungserbringers ausreicht.¹⁸ Gleiches gilt für die Höhe der Einnahmen und weitere Gesichtspunkte wie die Zahl der Kunden.¹⁹ Der bloße Umstand, dass nicht jede Dienstleistung einzeln betrachtet in einer Höhe vergütet wird, die den durch sie verursachten Kosten entspricht, genügt aber nicht, um zu belegen, dass die Tätigkeit insgesamt nicht nach Kriterien vergütet wird, die sicherstellen, dass die Betriebskosten des Dienstleistungserbringers gedeckt sind.²⁰ Allerdings hat der Gerichtshof eine wirtschaftliche Tätigkeit insbesondere mit der Begründung verneint, dass die von den Empfängern der betreffenden Leistungen gezahlten Beiträge nur zur Deckung eines kleinen Teils der den Leistenden insgesamt entstandenen Betriebskosten dienen.²¹

51. Ein solch typologischer Ansatz liegt z. B. der Entscheidung des Gerichtshofs zur wirtschaftlichen Tätigkeit eines Aufsichtsratsmitglieds zugrunde, welches für seine Tätigkeit als Aufsichtsrat einer Kapitalgesellschaft eine Vergütung erhielt. Im Ergebnis hat der Gerichtshof diese Tätigkeit mit der eines typischen Steuerpflichtigen verglichen und aufgrund der Besonderheiten (von der Sitzungsteilnahme oder dem Arbeitsaufwand unabhängige Vergütung, kein wirtschaftliches Risiko, geringer und pauschalierter fester Betrag) das Vorliegen einer

¹⁷ Vgl. dazu näher meine Schlussanträge in der Rechtssache Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, Nr. 25).

¹⁸ Urteil vom 15. April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, Rn. 49), vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Februar 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung)

¹⁹ Urteil vom 15. April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, Rn. 49), vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Mai 2016, Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, Rn. 31), vom 19. Juli 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, Rn. 38), und vom 26. September 1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, Rn. 29).

²⁰ Urteil vom 15. April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, Rn. 51).

²¹ Urteile vom 12. Mai 2016, Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, Rn. 33), und Urteil vom 29. Oktober 2009, Kommission/Finnland (C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 50). Dies betont auch das Urteil vom 15. April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, Rn. 52).

wirtschaftlichen Tätigkeit verneint.²² Diesen typologischen Ansatz hatte er auch schon in seiner Entscheidung *Gemeente Borsele*²³ praktiziert und davor in Ansätzen in der Entscheidung *Enkler*.²⁴

52. Betrachtet man die Tätigkeit der Gemeinde in der vorliegenden Konstellation, fallen – anders als die Finanzverwaltung von Polen meint – einige Unterschiede zu einem typischen Steuerpflichtigen mit einem vergleichbaren Beruf (hier dem „Beruf eines Solaranlageninstallateurs“) auf. Zum einen entfaltet die Gemeinde keine eigene Aktivität, um diese Dienstleistungen zu erbringen. Weder stellt sie eigenes Installationspersonal noch eine eigene vergleichbare Vertriebsstruktur. Vielmehr werden die Verträge nur mit ihren Einwohnern abgeschlossen, die von dem Ausbau der erneuerbaren Energien profitieren möchten und sich dazu bei der Gemeinde melden. Diese können für einen relativ niedrigen Eigenanteil die Anlage zunächst nutzen und erhalten diese nach fünf Jahren übereignet. Im Ergebnis organisiert die Gemeinde die restliche Finanzierung über eine staatliche Einrichtung, die einen Großteil der Kosten übernimmt. Ebenfalls organisiert sie ein privates Unternehmen, das die Installation der Anlagen übernimmt. Letzteres wird im Rahmen eines öffentlich-rechtlichen Vergabeverfahrens ausgesucht. Das entspricht nicht der typischen Auswahl eines Subunternehmens durch einen Solaranlageninstallateur.

53. Die Tätigkeit der Gemeinde erschöpft sich mithin allein in der Organisation der erfolgreichen Finanzierung und Durchführung der Errichtung neuer Anlagen zur Produktion erneuerbarer Energien im Gemeindegebiet durch einen Privaten. Darunter fällt insbesondere die laufende Bauleitung und finanzielle Abwicklung. Diese Organisationsleistungen werden allenfalls anteilig abgegolten; die Wojewodschaft erstattet maximal 75 % der förderfähigen Kosten. Der Einwohner beteiligt sich mit maximal 25 % der Kosten des eingeschalteten „Subunternehmers“. Ein typischer Unternehmer würde hingegen gerade diese Organisationskosten plus eine Gewinnspanne auf den Preis seiner Leistung aufschlagen. In einen Wettbewerb mit anderen privaten Anbietern tritt die Gemeinde durch ihre zwischengeschalteten Organisationsleistungen jedenfalls nicht.

54. Von einem wirtschaftlich tätigen Akteur werden solche Anlagen typischerweise auch nicht so günstig (maximal 25 %) bereitgestellt, insbesondere nicht, wenn die Vorleistung (Installation der Anlage) zuvor ausschließlich bei einem Dritten zum Marktpreis eingekauft wurde.

55. Auch unter Berücksichtigung der Zahlungen der Wojewodschaft, die 75 % der förderfähigen Kosten übernimmt, verbleibt außerdem eine für einen „normalen“ Steuerpflichtigen untypische Unsicherheit eines allenfalls kostendeckenden Entgelts. Ob und in welchem Umfang der Dritte die entstandenen Kosten erstattet, bleibt nämlich bis zur nachträglichen Entscheidung des Dritten (hier der Wojewodschaft) offen. Die Gemeinde entfaltet insofern weder eine Unternehmerinitiative noch hat sie Gewinnchancen,²⁵ worauf auch die Kommission zutreffend hinweist. Im Ergebnis trägt sie lediglich Verlustrisiken. Kein typischer Steuerpflichtiger würde sein Unternehmen so führen, dass er für einen Kunden etwas organisiert, dabei aber nur Verlustrisiken trägt und nicht einmal sehr langfristig gesehen irgendwelche Gewinnchancen hat.

²² Urteil vom 13. Juni 2019, *IO* (Mehrwertsteuer – Tätigkeit als Mitglied eines Aufsichtsrats) (C-420/18, EU:C:2019:490, Rn. 44).

²³ Urteil vom 12. Mai 2016, *Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, Rn. 29 ff.). Hintergrund war die fehlende typische Marktteilnahme der Gemeinde – siehe meine Schlussanträge in der Rechtssache *Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2015:855, Nrn. 62 ff.).

²⁴ Urteil vom 26. September 1996, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, Rn. 28 – „der Vergleich zwischen den Umständen“); darauf aufbauend auch Urteil vom 19. Juli 2012, *Rėdlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, Rn. 35 und 36).

²⁵ Zur Tragung eines wirtschaftlichen Risikos siehe auch Urteil vom 16. September 2020, *Valstybinė mokesčių inspekcija* (Vereinbarung über eine gemeinsame Tätigkeit) (C-312/19, EU:C:2020:711, Rn. 41).

56. Auch der Grund für das Tätigwerden der Gemeinde ist kein wirtschaftlicher. Es geht nicht darum, weitere Einnahmen zu generieren oder vorhandene Gewinne zu maximieren, oder darum, überhaupt Überschüsse zu erzielen. Vielmehr stehen Gründe des Allgemeinwohls (Umweltschutz und Energiesicherheit) zugunsten aller im Vordergrund. Der typische Steuerpflichtige agiert anders.

57. Die Bedingungen, unter denen die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Leistung erbracht wird, unterscheiden sich also von denen, unter denen die Tätigkeit der Installation von Anlagen zur Erzeugung erneuerbarer Energien üblicherweise vorgenommen wird. Die Gemeinde bietet hier keine Leistungen auf dem allgemeinen Markt für solche Installationen an, sondern tritt vielmehr selbst als Endverbraucherin von diesen in Erscheinung. Sie erwirbt diese bei dem Installationsunternehmen, mit dem sie (zusammen mit den anderen beteiligten Gemeinden) Vertragsbeziehungen unterhält, und stellt sie den Einwohnern ihres Gemeindegebiets zur Erreichung bzw. Förderung der Umweltschutzziele und nunmehr auch der Energiesicherheit zur Verfügung.²⁶

58. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist somit dahin gehend auszulegen, dass er im Rahmen einer Gesamtbetrachtung einen Vergleich der konkreten Tätigkeit mit der Tätigkeit eines typischen Steuerpflichtigen der in Rede stehenden Berufsgruppe verlangt. Aufgrund der oben geschilderten Umstände bestehen Zweifel an einer wirtschaftlichen Tätigkeit der Gemeinde. Die konkrete Entscheidung obliegt aber dem vorlegenden Gericht.

D. Hilfsweise: Zu den Umsätzen, die einer Einrichtung des öffentlichen Rechts „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ obliegen

59. Würde dennoch von einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausgegangen, wäre zu klären, ob Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie greift. Dieser fingiert, dass Einrichtungen des öffentlichen Rechts unter bestimmten Umständen doch nicht als Steuerpflichtige gelten, auch wenn sie wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne des Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausführen.

1. Charakter und Zweck des Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie

60. Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist keine Steuerbefreiung,²⁷ denn sowohl die Steuerpflicht als auch eine Steuerbefreiung setzen eine wirtschaftliche Tätigkeit *eines Steuerpflichtigen* voraus (vgl. nur die Regelung der Steuerbefreiungen in den Art. 131 ff. der Richtlinie). Die von Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfassten Umsätze sind dies nicht und sind daher bereits nicht steuerbar. Sie liegen außerhalb der Mehrwertsteuerrichtlinie.

61. Voraussetzung dafür ist, dass „Umsätze bewirkt werden“, die einer Einrichtung des öffentlichen Rechts (hier der Gemeinde) im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (Abs. 1), es sei denn, dies würde zu größeren Wettbewerbsverzerrungen (Unterabs. 2) führen.

²⁶ Vgl. den fast identischen Wortlaut im Urteil vom 12. Mai 2016, Gemeinde Borsele und Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, Rn. 35).

²⁷ Anders als dies in einigen Entscheidungen des Gerichtshofs anklängt – z. B.: Urteile vom 10. April 2019, PSM „K“ (C-214/18, EU:C:2019:301, Rn. 38), vom 29. Oktober 2015, Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, Rn. 71 und 75), und vom 13. Dezember 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, Rn. 41), oder in einigen Schlussanträgen – z. B.: Schlussanträge des Generalanwalts Poirares Maduro in der Rechtssache Isle of Wight Council u. a. (C-288/07, EU:C:2008:345, Nrn. 10, 12, 16, 18 und 30).

62. Diese Ausnahmeregelung für Einrichtungen des öffentlichen Rechts geht meines Erachtens von der Prämisse aus, dass Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt durch den Staat als Steuergläubiger nicht zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität von ihm wieder besteuert werden müssen.²⁸ In der Regel sind solche „Amtstätigkeiten“ bei der gebotenen Typusbetrachtung schon keine wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne von Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Sind sie es doch, dann verhindert Art. 13 der Richtlinie im Sinne einer *Vereinfachungsregelung*, dass deswegen steuerrechtliche Pflichten (Aufzeichnungs-, Erklärungs- und Abführungspflichten) für den Staat entstehen. Mit dem oben skizzierten Verbrauchsteuergedanken der Mehrwertsteuerrichtlinie (Nr. 33) ist dies gleichwohl nur schwer vereinbar,²⁹ denn die zutreffende Besteuerung des Endverbrauchers kann nicht davon abhängen, ob die Verbraucherversorgung im Rahmen öffentlicher Gewalt erfolgt oder nicht.

63. Dennoch sieht die Mehrwertsteuerrichtlinie eine Sonderbehandlung von Einrichtungen des öffentlichen Rechts bei Umsätzen vor, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Dahinter mag der Gedanke stehen, dass üblicherweise bei der Ausübung öffentlicher Gewalt gegen eine Abgabe (z. B. der Ausstellung eines Passes gegen eine Gebühr – unterstellt, dies wäre eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie) kein zu schützender Wettbewerb existiert, und eine Selbstbesteuerung des Staates dann wenig Sinn ergibt. Sollte es dennoch zu größeren Wettbewerbsverzerrungen kommen, weil Private dieselbe Leistung erbringen könnten, verhindert die Rückausnahme des Unterabs. 2 eine Störung der Wettbewerbsneutralität zwischen den Anbietern vergleichbarer Leistungen.

2. Umsätze im Rahmen der öffentlichen Gewalt

64. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs handelt es sich bei den Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt im Sinne dieser Bestimmung um solche, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausüben. Nicht dazu gehören Tätigkeiten, die sie unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftsteilnehmer.³⁰ Das einzige Kriterium, das eine sichere Unterscheidung dieser beiden Arten von Tätigkeiten ermöglicht, ist folglich die nach dem nationalen Recht anwendbare rechtliche Regelung.³¹ Dabei ist es in Anbetracht der Natur der vorzunehmenden Prüfung Sache des nationalen Gerichts, die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Tätigkeit anhand des oben aufgestellten Kriteriums zu beurteilen.³² Die Rechtsprechung des Gerichtshofs scheint dabei primär auf die öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Natur der Rechtsgrundlage abzustellen.

65. Im vorliegenden Fall hat die Gemeinde wohl im Rahmen des Zivilrechts gehandelt. Der Vertrag der Gemeinde mit dem Einwohner scheint ein „normaler“ zivilrechtlicher Vertrag zu sein, der den Eigentumsvorbehalt der Gemeinde für die nächsten fünf Jahre, das Nutzungsrecht des Einwohners während dieser Zeit und den Übergang des Eigentums der Anlage nach Ablauf dieser Zeit regelt. Damit hätte die Gemeinde ihre Tätigkeit nicht im Rahmen einer

²⁸ Vgl. zur Problematik der „Selbstbesteuerung des Staates“ meine Schlussanträge in der Rechtssache Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, Nrn. 23 ff.).

²⁹ Siehe zur Einordnung des Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie auch meine Schlussanträge in der Rechtssache Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, Nrn. 24 ff.).

³⁰ Urteil vom 16. September 2008, Isle of Wight Council u. a. (C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 21), und vom 14. Dezember 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, Rn. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).

³¹ Urteile vom 15. Mai 1990, Comune di Carpaneto Piacentino u. a. (C-4/89, EU:C:1990:204, Rn. 10), und vom 17. Oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino u. a. (231/87 und 129/88, EU:C:1989:381, Rn. 15).

³² Ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs – vgl. Urteil vom 16. September 2008, Isle of Wight Council u. a. (C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 22 mit weiteren Nachweisen).

öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausgeübt. Der Anwendungsbereich des Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie wäre danach – anders als im Fall der kommunalen Asbestbeseitigung in der Rechtssache Gmina L.³³ – nicht eröffnet.

66. Ich bezweifle aber, dass der Gerichtshof den Anwendungsbereich des Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie tatsächlich allein von der Natur der Rechtsgrundlage abhängig machen will. Er hat zwar ausgeführt, dass das einzige Kriterium, das eine sichere Unterscheidung dieser beiden Arten von Tätigkeiten ermöglicht, die nach dem nationalen Recht anwendbare rechtliche Regelung ist.³⁴ Zugleich betont er aber auch, dass unter die Umsätze, die einer Einrichtung des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, nicht die Tätigkeiten gehören, die sie unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftsteilnehmer.³⁵

67. Wie aber bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Tätigkeit ausgeführt, weist die Tätigkeit der Gemeinde hier einige Besonderheiten auf, die die Tätigkeit eines privaten Wirtschaftsteilnehmers nicht aufweisen würde. Nach meiner Ansicht verhindert dies im vorliegenden Fall schon, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt (dazu oben unter Nrn. 43 ff.), so dass sich die Frage nach Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht mehr stellt. Würde aber der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit weit ausgelegt und hier bejaht werden, dann sollte den oben genannten Besonderheiten zumindest im Rahmen des Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie Rechnung getragen werden können. Dies geht aber nur, wenn es dafür irrelevant ist, auf welcher rechtlichen Grundlage die Gemeinde mit dem Einwohner gehandelt hat.

68. Ein rein formelles Abstellen auf die Rechtsgrundlage ist darüber hinaus fragwürdig, weil es in einigen Mitgliedstaaten den Einrichtungen des öffentlichen Rechts ermöglicht wird, statt auf zivilrechtlicher Basis auch Vertragsbeziehungen nach öffentlichem Recht abzuschließen. Der Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerrichtlinie sollte jedoch nicht von der Wahl der Handlungsform (öffentlich-rechtlicher oder zivilrechtlicher Vertrag) abhängen, sondern von materiellen Kriterien. Daher sollten der Gegenstand und der Kontext einer Rechtsbeziehung und nicht deren Einordnung als öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich nach dem jeweiligen mitgliedstaatlichen Recht maßgeblich sein.

69. Gerade im vorliegenden Fall kann konstatiert werden, dass die Gemeinde bei materieller Betrachtung nicht unter den gleichen rechtlichen Bedingungen agiert wie andere private Wirtschaftsteilnehmer, auch wenn sie schließlich – soweit ersichtlich – einen privatrechtlichen Vertrag mit dem Einwohner abgeschlossen hat. Zunächst wird das Projekt durch eine Kooperation von Gemeinden getragen, die mit einer mittels europäischer Mittel ausgestatteten Wojewodschaft einen entsprechenden Subventionsvertrag abgeschlossen haben, um das Projekt überhaupt finanzieren zu können. Dann beschränkt sich die Tätigkeit der Gemeinde auf die für den Verbraucher (Einwohner) unentgeltliche Organisation der Förderung des Ausbaus der Anlagen zur Erzeugung erneuerbarer Energie. Die Durchführung erfolgt dann zwar durch einen Privaten, der aber nach Maßgabe des öffentlichen Rechts (im Rahmen des öffentlichen Vergaberechts) ausgewählt wurde. Bei einer materiellen Gesamtbetrachtung kann daher davon

³³ Diese ist anhängig unter C-616/21. Vergleiche dazu meine Schlussanträge vom heutigen Tag.

³⁴ Urteile vom 15. Mai 1990, *Comune di Carpaneto Piacentino u. a.* (C-4/89, EU:C:1990:204, Rn. 10), und vom 17. Oktober 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino u. a.* (231/87 und 129/88, EU:C:1989:381, Rn. 15).

³⁵ Urteil vom 16. September 2008, *Isle of Wight Council u. a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 21), vom 14. Dezember 2000, *Fazenda Pública* (C-446/98, EU:C:2000:691, Rn. 17), und vom 12. September 2000, *Kommission/Vereinigtes Königreich* (C-359/97, EU:C:2000:426, Rn. 50).

gesprochen werden, dass die Gemeinde ihre Tätigkeiten nicht unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausgeübt hat wie andere private Wirtschaftsteilnehmer, auch wenn der Vertrag mit dem Einwohner ein Privatrechtsvertrag gewesen sein sollte.

70. Bei einer solch materiellen Gesamtbetrachtung ist der Anwendungsbereich des Art. 13 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie daher grundsätzlich eröffnet, und die Gemeinde würde nicht als Steuerpflichtige gelten.

3. Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen

71. Nach Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, auch wenn sie Umsätze im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausführt, dennoch wieder als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Nach Unterabs. 3 gilt sie für die in Anhang I genannten Tätigkeiten in jedem Fall als Steuerpflichtige, es sei denn, der Umfang dieser Tätigkeiten ist unbedeutend. In Anhang I sind typische Versorgungsdienstleistungen gegenüber den Einwohnern eines Mitgliedstaates genannt. Darunter fallen die Lieferung von Wasser, Gas etc., nicht jedoch die Errichtung von Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energie.

72. Hintergrund dieser Rückausnahme ist, dass einer Einrichtung des öffentlichen Rechts nach nationalem Recht im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung die Ausübung bestimmter Tätigkeiten obliegen kann, die im Wesentlichen wirtschaftlicher Natur sind. Dieselben Tätigkeiten können parallel auch von privaten Wirtschaftsteilnehmern ausgeübt werden, so dass die Behandlung dieser Einrichtung als nicht mehrwertsteuerpflichtig Wettbewerbsverzerrungen zur Folge haben kann.³⁶ Darüber hinaus würden Verbraucher zum Teil mit Mehrwertsteuer belastet und zum Teil nicht, obwohl beide mit derselben Leistung (demselben verbrauchbaren Vorteil) versorgt werden. Die Rechtsform des Leistenden (privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Einrichtung) kann diese unterschiedliche Belastung der Leistungsempfänger mit Mehrwertsteuer nicht rechtfertigen.

73. Dieses unerwünschte Ergebnis will der Gesetzgeber verhindern, indem er in Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorsieht, dass die in deren Anhang I genau aufgeführten Tätigkeiten „in jedem Fall“ – sofern ihr Umfang nicht unbedeutend ist – der Mehrwertsteuer unterliegen, obwohl sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werden.³⁷ Der zweite und der dritte Unterabsatz des Art. 13 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie stehen also in engem Zusammenhang, da sie denselben Zweck verfolgen, nämlich die Belastung des Verbrauchers mit Mehrwertsteuer, selbst wenn sein Versorger im Rahmen öffentlicher Gewalt tätig wird.

74. Diese Unterabsätze folgen also derselben Logik, wonach jede wirtschaftliche Tätigkeit, die einem Verbraucher einen verbrauchbaren Vorteil verschafft, grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegt.³⁸ Deshalb sind der zweite und der dritte Unterabsatz des Art. 13 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie in einer Gesamtschau auszulegen.³⁹ Bei dieser Gesamtschau ist die Frage, ob die Behandlung von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die im Rahmen der

³⁶ Urteil vom 16. September 2008, *Isle of Wight Council u. a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 33).

³⁷ Urteil vom 16. September 2008, *Isle of Wight Council u. a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 34); in diese Richtung auch Urteil vom 19. Januar 2017, *Revenue Commissioners* (C-344/15, EU:C:2017:28, Rn. 39).

³⁸ Urteil vom 16. September 2008, *Isle of Wight Council u. a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 38).

³⁹ Urteil vom 16. September 2008, *Isle of Wight Council u. a.* (C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 39).

öffentlichen Gewalt tätig werden, als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde, in Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen, ohne dass sich diese Beurteilung auf einen lokalen Markt im Besonderen bezieht.⁴⁰

75. Trotz dieser Klarstellung durch den Gerichtshof wirft dieses unbestimmte Tatbestandsmerkmal (keine größeren Wettbewerbsverzerrungen) in der Praxis weiterhin Probleme auf. Ich verstehe den Gerichtshof dabei so, dass im Ergebnis zu prüfen ist, ob und inwieweit private Wirtschaftsteilnehmer durch die Aktivitäten der Einrichtung des öffentlichen Rechts von der Verbraucherversorgung ausgeschlossen werden, auch wenn diese Einrichtung nur im Rahmen ihrer öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen agiert. Im vorliegenden Fall scheinen mir aufgrund der besonderen Umstände der Modalitäten des Programms zur Förderung erneuerbarer Energien größere Wettbewerbsverzerrungen jedoch ausgeschlossen zu sein.

76. Ein wesentlicher Aspekt ist dabei die Tatsache, dass – wie oben unter C. ausgeführt – die Gemeinde gerade nicht wie ein typisches Unternehmen am Markt auftritt und Leistungen anbietet, sondern vielmehr selbst als Empfänger von Leistungen agiert. Dies wird noch dadurch verstärkt, dass zur Leistungserbringung ein Privater im Rahmen des öffentlichen Vergaberechts ausgesucht und eingeschaltet wird. Damit verdrängt die Gemeinde im vorliegenden Fall keinen privaten Wettbewerber vom Markt der Installation von Anlagen zur Erzeugung erneuerbarer Energien, sondern tritt – aus öffentlich-rechtlichen Gründen des Allgemeinwohls (Umweltschutz, Energiesicherheit) – lediglich zwischen das Installationsunternehmen und den Endverbraucher (hier den jeweiligen Einwohner) und refinanziert sich teilweise aus staatlichen Mitteln einer anderen Einrichtung des öffentlichen Rechts.

77. In einer solchen Situation können meines Erachtens Wettbewerbsverzerrungen, jedenfalls größerer Art, ausgeschlossen werden. Dass insofern das gleiche Mehrwertsteueraufkommen anfällt, wie wenn der Eigentümer auf eigene Kosten (statt der Gemeinde) das Installationsunternehmen in Anspruch genommen hätte, spricht ebenfalls für eine Anwendung von Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf die Aktivitäten der Gemeinde im Rahmen des konkreten Förderprogramms.

4. Zwischenergebnis

78. Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist dahin gehend auszulegen, dass zum einen die Feststellung, ob Umsätze im Rahmen der öffentlichen Gewalt vorliegen, nach einer materiellen Gesamtbetrachtung vorzunehmen ist. Daher kann es unschädlich sein, wenn der Vertrag mit dem Einwohner zivilrechtlicher Natur ist, jedoch alle anderen Teile der Tätigkeit im Rahmen des Förderprogramms nicht unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausgeübt wurden, wie sie für andere private Wirtschaftsteilnehmer gelten.

79. Zum anderen können größere Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen werden, wenn durch die Modalitäten der öffentlich-rechtlichen Aktivitäten sichergestellt wird, dass private Wirtschaftsteilnehmer nicht von der Versorgung der Verbraucher ausgeschlossen, sondern – wie hier – daran beteiligt werden.

⁴⁰ Urteile vom 19. Januar 2017, Revenue Commissioners (C-344/15, EU:C:2017:28, Rn. 41), und vom 16. September 2008, Isle of Wight Council u. a. (C-288/07, EU:C:2008:505, Rn. 53).

E. Zuschuss als Teil der Bemessungsgrundlage

80. Da nach meinem Dafürhalten hier keine wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde vorliegt und selbst bei Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit Art. 13 der Mehrwertsteuerrichtlinie dazu führt, dass die Gemeinde nicht als Steuerpflichtige gilt, muss die zweite Vorlagefrage nach der Einbeziehung des Zuschusses in die Bemessungsgrundlage nicht mehr beantwortet werden.

V. Ergebnis

81. Somit schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Vorlagefragen des Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) wie folgt zu antworten:

1. Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Mehrwertsteuerrichtlinie ist dahin gehend auszulegen, dass es für die Entscheidung, zwischen wem eine Lieferung oder Dienstleistung gegen Entgelt vorliegt, vor allem auf eine Gesamtwürdigung der bestehenden Rechtsverhältnisse ankommt. Ergibt sich daraus ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Zahlung eines Dritten und der Lieferung oder Dienstleistung, liegt eine Leistung „gegen Entgelt“ vor.
2. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist dahin gehend auszulegen, dass er einen Vergleich der konkreten Tätigkeit mit der Tätigkeit eines typischen Steuerpflichtigen der in Rede stehenden Berufsgruppe verlangt.
3. Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist dahin gehend auszulegen, dass zum einen die Feststellung, ob Umsätze im Rahmen der öffentlichen Gewalt vorliegen, nach einer materiellen Gesamtbetrachtung vorzunehmen ist. Daher kann es unschädlich sein, wenn einer der Verträge zivilrechtlicher Natur ist, jedoch alle anderen Teile der Tätigkeit nicht unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausgeübt wurden, wie sie für andere private Wirtschaftsteilnehmer gelten. Zum anderen sind größere Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen, wenn durch die Modalitäten der Ausübung öffentlicher Gewalt sichergestellt wird, dass private Wirtschaftsteilnehmer nicht von der Versorgung der Verbraucher ausgeschlossen, sondern daran beteiligt werden.