Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MACIEJ SZPUNAR
vom 17. März 2016[1]

Rechtssache C-11/15

Odvolací finanční ředitelství
gegen
Český rozhlas

(Vorabentscheidungsersuchen des Nejvyšší správní soud [Oberster Verwaltungsgerichtshof, Tschechische Republik])

„Steuerrecht — Mehrwertsteuer — Steuerbefreiung — Tätigkeiten öffentlich-rechtlicher Rundfunk- und Fernsehanstalten ohne gewerblichen Charakter — Öffentlich-rechtlicher Rundfunk — Finanzierung durch obligatorische Gebühren — Einstufung einer solchen Dienstleistung“

Einführung

1. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf einem Doppelmechanismus: die Zahlung der Steuer im Nachhinein und der Vorsteuerabzug. Dieser Mechanismus gewährleistet die Neutralität dieser Steuer aus der Sicht der Wirtschaftsteilnehmer – allein die Verbraucher tragen die finanzielle Belastung durch sie.

2. Um sicherzustellen, dass die Finanzverwaltung tatsächlich die ihr zustehenden Beträge vereinnahmt, ist es erforderlich, dass der Abzug nur die Gegenstände und Dienstleistungen betrifft, die für die Zwecke einer besteuerten Tätigkeit erworben wurden, so dass die Vorsteuer von dem gezahlten Mehrwertsteuerbetrag abgezogen werden kann. Wenn der Steuerpflichtige zugleich eine besteuerte Tätigkeit und eine von der Steuer befreite Tätigkeit ausübt, gelten besondere Vorschriften, um den Teil der Mehrwertsteuer festzulegen, der abzugsfähig ist. Die Situation wird noch komplizierter, wenn der Steuerpflichtige zudem eine Tätigkeit ausübt, die gar nicht dem Mehrwertsteuersystem unterliegt, da sie keine wirtschaftliche Tätigkeit ist, die gegen Entgelt im Sinne der Bestimmungen über das Mehrwertsteuersystem erbracht wird. Die vorliegende Rechtssache bietet eine Gelegenheit, die Tragweite der Rechtsprechung des Gerichtshofs in diesem Bereich zu präzisieren.

1 — Originalsprache: Französisch.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3. Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage [2] (im Folgenden: Sechste Richtlinie) lautet:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“.

4. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. q dieser Richtlinie bestimmt:

„Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten

(1) Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

…

q) die Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter.“

5. In Art. 17 Abs. 2 Buchst. a und Abs. 5 der Sechsten Richtlinie heißt es:

„(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten [Mehrwerts]teuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

…

(5) Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Absätzen 2 und 3 ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.

Dieser Pro-rata-Satz wird nach Artikel 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.

…“

2 — ABl. L 145, S. 1.

6. Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs nach Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 ergibt sich aus einem Bruch; dieser enthält:

— im Zähler den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absätze 2 und 3 berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer;

— im Nenner den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der im Zähler stehenden sowie der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer. Die Mitgliedstaaten können in den Nenner auch die Subventionen einbeziehen, die nicht in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a) genannt sind.

…“

Tschechisches Recht

7. Die genannten Bestimmungen der Sechsten Richtlinie wurden mit Art. 2 Abs. 1, Art. 51 Abs. 1 Buchst. b, Art. 72 sowie Art. 76 Abs. 1 und 2 des Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Gesetz Nr. 235/2004 über die Mehrwertsteuer) in das tschechische Recht umgesetzt.

8. Nach dem Zákon č. 348/2005 Sb., o rozhlasových a televizních poplatcích a o změně některých zákonů (Gesetz Nr. 348/2005 über Rundfunk- und Fernsehgebühren und zur Änderung einiger Gesetze in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung, im Folgenden: Gesetz Nr. 348/2005) werden Rundfunkgebühren eingeführt, die dazu dienen, die tschechischen öffentlichen Rundfunkdienstleistungen zu finanzieren. Nach Art. 3 dieses Gesetzes ist der Schuldner der Rundfunkgebühren jede natürliche oder juristische Person, die ein Rundfunkempfangsgerät in ihrem Eigentum hat oder die aus einem anderen Rechtsgrund zumindest einen Monat ein Rundfunkempfangsgerät besitzt oder nutzt und kein Rundfunkempfangsgerät in ihrem Eigentum hat. Art. 7 dieses Gesetzes sieht vor, dass der Steuerpflichtige die Rundfunkgebühr entweder unmittelbar oder über eine bevollmächtigte Person an den gesetzlich vorgesehenen Rundfunkveranstalter zahlt.

9. Die Rundfunktätigkeit, die mit Hilfe der Rundfunkgebühren finanziert wird, wird nach tschechischem Recht als von der Mehrwertsteuer befreite Tätigkeit angesehen.

Sachverhalt des Ausgangsverfahrens, Verfahren und Vorlagefrage

10. Der Český rozhlas ist eine tschechische öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalt, die durch Gesetz geschaffen wurde und insbesondere durch die nach dem Gesetz Nr. 348/2005 eingeführte Rundfunkgebühr finanziert wird.

11. Mit ergänzenden Steuererklärungen für den Zeitraum von März bis Dezember 2006 nahm der Český rozhlas eine zusätzliche Erhöhung seines Rechts auf Vorsteuerabzug vor, indem er von der Berechnung des für den Vorsteuerabzug verwendeten Koeffizienten Leistungen ausnahm, die den an ihn gezahlten Rundfunkgebühren entsprachen, die er ursprünglich als von der Mehrwertsteuer befreite Leistungen ohne Recht auf Vorsteuerabzug erklärt hatte. In diesem Zusammenhang machte der Český rozhlas geltend, diese Gebühren stellten kein Entgelt für die erbrachte öffentliche Rundfunkdienstleistung dar.

12. Diese Position des Český rozhlas wurde von den Steuerbehörden nicht akzeptiert, die mit ergänzenden Steuerbescheiden die Ausnahme dieser Leistungen von der Berechnung des *Pro-rata* -Satzes zurückwiesen.

13. Nachdem die Beschwerde des Český rozhlas zurückgewiesen worden war, erhob dieser Klage gegen die Bescheide der Steuerbehörden beim Městský soud v Praze (Stadtgericht Prag), das sie mit Urteil vom 6. Juni 2014 aufhob.

14. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens erhob beim vorlegenden Gericht eine Kassationsbeschwerde gegen dieses Urteil. Unter diesen Umständen hat der Nejvyšší správní soud (Oberstes Verwaltungsgericht) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Kann der öffentlich-rechtliche Rundfunk, der durch Gebühren in gesetzlich festgesetzter Höhe finanziert wird, zu deren Entrichtung ein Gebührenpflichtiger, der ein Rundfunkempfangsgerät in seinem Eigentum hat, es besitzt oder aus einem anderen Rechtsgrund zu dessen Nutzung berechtigt ist, verpflichtet ist, als Erbringung von „Dienstleistungen gegen Entgelt“ im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie angesehen werden, die gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. q dieser Richtlinie von der Mehrwertsteuer zu befreien ist, oder handelt es sich um eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit, die überhaupt nicht dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer gemäß Art. 2 der Sechsten Richtlinie unterliegt und auf die somit auch die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. q dieser Richtlinie nicht anzuwenden ist?

15. Die Vorlageentscheidung ist am 13. Januar 2015 beim Gerichtshof eingegangen. Die Parteien des Ausgangsverfahrens, die tschechische Regierung, die griechische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen abgegeben. Der Český rozhlas, die tschechische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs sowie die Kommission haben an der mündlichen Verhandlung vom 17. Dezember 2015 teilgenommen.

Analyse

16. Mit seiner Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalt, die mit einer gesetzlich festgelegten obligatorischen Gebühr finanziert wird, und die von jedem Besitzer eines Rundfunkempfangsgeräts bezahlt wird, eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, die der Mehrwertsteuer nach dieser Bestimmung unterliegt. Falls ja, müsste eine solche Tätigkeit logischerweise gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. q der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit sein.

17. Allerdings ist zu bedenken, dass sich diese Frage in einem Rechtsstreit zwischen dem Český rozhlas und den Steuerbehörden stellt, dessen Gegenstand das Recht auf Abzug der Vorsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen ist, die von diesem im Zusammenhang mit seinen Tätigkeiten erworben wurden. Für eine sachdienliche Beantwortung der Frage kann der Gerichtshof diesen Aspekt daher nicht außer Acht lassen.

18. Somit ist zunächst der Begriff der Tätigkeit „gegen Entgelt“ im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie zu untersuchen. Ich werde gleichwohl damit beginnen, in einigen Vorbemerkungen auf die vom Český rozhlas in seinen schriftlichen Erklärungen geäußerten Zweifel an der Erheblichkeit der Vorlagefrage für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits einzugehen.

Zur Erheblichkeit der Vorlagefrage

19. Der Český rozhlas macht in seinen schriftlichen Erklärungen geltend, der Ausgangsrechtsstreit betreffe nur die Natur der Rundfunkgebühr. Es stelle sich die Frage, ob diese Gebühr als Entgelt für die vom Český rozhlas als öffentliche Rundfunkanstalt erbrachten Dienstleistungen eingestuft werden könne; dies habe das Urteil, das Gegenstand der Kassationsbeschwerde im Ausgangsverfahren sei, verneint. Das vorlegende Gericht, das in diesem Zusammenhang vom Vorbringen der Klägerin des Ausgangsverfahrens beeinflusst worden sei, habe das Problem verfälscht, indem es den Gerichtshof ersucht habe, zu prüfen, ob die Tätigkeit des öffentlich-rechtlichen Rundfunks als solche eine unter das Mehrwertsteuersystem fallende Tätigkeit darstelle. Diese Frage sei nicht erheblich, da diese Tätigkeit auch mit anderen Mitteln als der Rundfunkgebühr finanziert werden könne.

20. Ich teile die Zweifel des Český rozhlas nicht. Es ist klar, dass es Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten ist, die Finanzierung der Tätigkeit des öffentlich-rechtlichen Rundfunks zu organisieren, und dass eine Gebühr von der Art der tschechischen Rundfunkgebühr nicht alle Kosten dieser Tätigkeit decken kann. Die Formulierung der Vorlagefrage, die sich auf den „öffentlich-rechtlichen Rundfunk, der durch Gebühren in gesetzlich festgesetzter Höhe finanziert wird", bezieht, bedeutet jedoch zwangsläufig, dass sie die Tätigkeit des öffentlich-rechtlichen Rundfunks zum Gegenstand hat, soweit sie durch die Rundfunkgebühr finanziert wird.

21. Zur Beantwortung der Frage, ob eine solche Tätigkeit als Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie anzusehen ist, wird es darauf ankommen, die Art der Rundfunkgebühr zu untersuchen. Es wird nämlich zu entscheiden sein, ob diese Gebühr als Entgelt für die Leistungen des Český rozhlas eingestuft werden kann. Sich nur auf diese Prüfung allein zu beschränken, wie es der Český rozhlas möchte, wäre hingegen nicht ausreichend, da der Ausgangsrechtsstreit nämlich nicht die Art der Rundfunkgebühr selbst betrifft, sondern die des Umfangs des Vorsteuerabzugsrechts des Český rozhlas. Die Vorlagefrage ist daher meines Erachtens, so wie sie formuliert ist, durchaus erheblich.

Zum Begriff der Tätigkeit „gegen Entgelt"

22. Die Kriterien, die eine Bestimmung der Entgeltlichkeit einer Tätigkeit erlauben, ergeben sich aus der gefestigten Rechtsprechung des Gerichtshofs [3]. Nach dieser Rechtsprechung wird eine Dienstleistung nur dann im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie gegen Entgelt erbracht und ist somit ein steuerbarer Umsatz, 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 [4]. Beschränkt sich daher die Tätigkeit eines Dienstleistenden ausschließlich darauf, Leistungen ohne unmittelbare Gegenleistung zu erbringen, so fehlt es an einer Besteuerungsgrundlage, und diese unentgeltlichen Leistungen unterliegen somit nicht der Mehrwertsteuer [5].

23. Daher ist nun im Licht dieser Kriterien der Charakter der Rundfunktätigkeit zu untersuchen, die aus einer Gebühr wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rundfunkgebühr finanziert wird.

3 — Unter diesen Kriterien werden nur die genannt, die für die Zwecke der Prüfung der Vorlagefrage in der vorliegenden Rechtssache erheblich sind.

4 — Vgl. insbesondere Urteile Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, Rn. 14) und Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, Rn. 27).

5 — Vgl. insbesondere Urteile Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, Rn. 10) und GFKL Financial Services (C-93/10, EU:C:2011:700, Rn. 17).

Verhältnis zwischen dem Český rozhlas und den Gebührenpflichtigen

24. Eine Prüfung der Situation mit Blick auf das Verhältnis zwischen dem Český rozhlas und den Schuldnern der Rundfunkgebühr führt meiner Ansicht nach zwangsläufig zu dem Schluss, dass die Tätigkeit des Český rozhlas, die mit der Rundfunkgebühr finanziert wird, nicht die Kriterien erfüllt, die erforderlich sind, um als eine der Mehrwertsteuer unterliegende Tätigkeit angesehen zu werden.

25. Es ist nämlich festzustellen, dass es hier an der notwendigen unmittelbaren rechtlichen Verbindung fehlt. Zum einen ist die Tätigkeit des Český rozhlas auf der Grundlage des Gesetzes organisiert, und die Fortsetzung dieser Tätigkeit hängt weder von der Identität der Zuhörer noch von deren konkreter Zahl ab. Es handelt sich um eine öffentlich-rechtliche Rundfunktätigkeit; sie ist daher durch zwei wesentliche Merkmale gekennzeichnet. Erstens handelt es sich um einen Rundfunk mit freiem Zugang. Zweitens wird der Inhalt der ausgestrahlten Programme im Hinblick auf eine mit öffentlichen Mitteln finanzierte Tätigkeit gerade nicht von wirtschaftlichen Rentabilitätserwägungen vorgegeben.

26. Zum anderen ist die Verpflichtung zur Zahlung der Rundfunkgebühr aus der Sicht des Gebührenpflichtigen auch völlig unabhängig von der tatsächlichen Nutzung der öffentlichen Rundfunkdienstleistungen. Die Verpflichtung zur Entrichtung der Rundfunkgebühr ist eine gesetzliche Verpflichtung, deren Entstehungstatbestand nicht das Hören des öffentlich-rechtlichen Rundfunks ist, sondern der Besitz eines Rundfunkempfangsgeräts. Da neben dem öffentlich-rechtlichen Rundfunk auch private Rundfunkveranstalter bestehen können, ist der Besitz eines Rundfunkempfangsgeräts keineswegs mit der Nutzung öffentlicher Rundfunkdienstleistungen gleichzusetzen. Dennoch befreit die Tatsache, den öffentlich-rechtlichen Rundfunk nicht zu hören, nicht von der Verpflichtung zur Entrichtung der Rundfunkgebühr. Ebenso setzt die Möglichkeit, diesen zu hören, nicht die Zahlung dieser Gebühr voraus, da der öffentlich-rechtliche Rundfunk frei zugänglich ist. Eine Person, die es unterlässt, die Gebühr zu entrichten, riskiert höchstens allfällige Verwaltungsstrafen.

27. Diese Möglichkeit, ein Rundfunkempfangsgerät zu anderen Zwecken zu nutzen als zum Hören der Programme des öffentlich-rechtlichen Rundfunks, schließt meiner Ansicht nach notwendigerweise die Annahme aus, der Erwerb eines solchen Empfangsgeräts bringe den Willen zum Ausdruck, die öffentlichen Rundfunkdienstleistungen zu nutzen, deren Preis die Rundfunkgebühr darstelle. Die Verpflichtung zur Entrichtung dieser Gebühr ist eine gesetzliche Verpflichtung, die faktisch mit dem Besitz eines Rundfunkempfangsgeräts verbunden ist, andererseits aber völlig unabhängig von der Nutzung der öffentlichen Rundfunkdienstleistungen bleibt.

28. So begründet die Verpflichtung zur Entrichtung der Rundfunkgebühr kein Rechtsverhältnis zwischen dem Gebührenpflichtigen und dem öffentlich-rechtlichen Rundfunkveranstalter, da erstens der Entstehungstatbestand dieser Verpflichtung nicht in der Nutzung der von dem fraglichen Rundfunkveranstalter erbrachten Leistungen liegt, sondern im Besitz eines Rundfunkempfangsgeräts, und zweitens der Zugang zu diesen Leistungen nicht die Zahlung dieser Gebühr voraussetzt.

29. Daraus folgt, dass die Rundfunkgebühr aus der Sicht des Gebührenpflichtigen kein Gegenwert für die Leistungen des öffentlich-rechtlichen Rundfunkveranstalters ist.

Verhältnis zwischen dem Český rozhlas und dem tschechischen Staat

30. Die tschechische Regierung vertritt in ihren Erklärungen eine abweichende Auffassung, nämlich das Vorliegen eines rechtlichen Dreiecksverhältnisses, in dem der tschechische Staat dem Český rozhlas den Auftrag überträgt, eine im allgemeinen Interesse liegende Dienstleistung zugunsten der Empfänger (potenziellen Nutzer) zu erbringen, und ihm zugleich eine finanzielle Gegenleistung in Form der Rundfunkgebühr zusichert.

31. Ich bin von dieser Ansicht aus dem einfachen Grund nicht überzeugt, dass das Verhältnis zwischen dem Český rozhlas und dem tschechischen Staat kein Verhältnis vertraglicher Art betreffend eine Dienstleistung ist.

32. Der öffentlich-rechtliche Rundfunk wurde im allgemeinen Interesse errichtet, um den demokratischen, sozialen und kulturellen Bedürfnissen der Gesellschaft zu dienen sowie den Pluralismus in den Medien zu wahren [6]. Zu diesem Zweck schaffen die Staaten öffentliche Einrichtungen, die mit Rundfunkdienstleistungen betraut sind, sichern deren Finanzierung zu, die regelmäßig in Form einer Gebühr wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rundfunkgebühr erfolgt. Diese Einrichtungen stellen den Auftrag des öffentlich-rechtlichen Rundfunks sicher, der darin besteht, eine kostenlose, frei zugängliche und von wirtschaftlichen oder anderen Zwängen, die ihrem Auftrag entgegenstehen, unabhängige Dienstleistung zu erbringen. Im Hinblick darauf legt das Protokoll über den öffentlich-rechtlichen Rundfunk in den Mitgliedstaaten fest, dass die Vorschriften der Verträge nicht die Befugnis der Mitgliedstaaten berühren, den öffentlich-rechtlichen Rundfunk zu finanzieren.

33. Die öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten werden vom Staat errichtet, der ihren Auftrag festlegt, für dessen Erfüllung sorgt und dessen Finanzierung z. B. dadurch sicherstellt, dass ihnen die Einnahmen aus einem eigens zu diesem Zweck eingeführten Pflichtbeitrag zugewiesen werden. Es handelt sich daher nicht um eine von zwei selbständigen Einheiten – dem Staat und der Rundfunkanstalt – frei eingegangene Wirtschaftsbeziehung, die im Übrigen vollständig den Vorschriften der Verträge und des Sekundärrechts hätte unterliegen müssen. Die öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalt verlangt keinen „Preis“ für ihre Dienstleistungen, und die Gebühr stellt keine Zahlung eines solchen Preises dar.

34. Im Rahmen der in der vorliegenden Rechtssache vorgebrachten Argumente wurde die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Gebühr als eine Form von Steuer zur Finanzierung einer bestimmten Art von öffentlicher Tätigkeit dargestellt. Ich würde eher sagen, dass eine solche Gebühr – was insbesondere dann gilt, wenn ihre Modalitäten die der tschechischen Rundfunkgebühr sind, d. h. eine unmittelbar von den Gebührenpflichtigen an die empfangende Rundfunkanstalt gezahlte Gebühr – einer Subvention in der besonderen Form eines dieser Einrichtung vom Staat zugewiesenen Eigenmittels gleichkommt. Die Tätigkeit, für die der Steuerpflichtige zwar keine Gegenleistung von den Empfängern erhält und die mit einer Subvention finanziert wird, die im Allgemeinen die Tätigkeit dieses Steuerpflichtigen finanzieren soll, kann sicher nicht als Tätigkeit gegen Entgelt eingestuft werden.

35. Daher ist die Rundfunkgebühr, selbst wenn man sie aus der Sicht des Verhältnisses zwischen dem Český rozhlas und dem tschechischen Staat prüft, nicht als Gegenleistung für die öffentliche Rundfunkdienstleistung anzusehen, und die Tätigkeit des Český rozhlas, die mit dieser Gebühr finanziert wird, stellt keine Tätigkeit gegen Entgelt im Sinne der Sechsten Richtlinie dar.

Frage der Erheblichkeit des Urteils Le Rayon d’Or

36. Das vorlegende Gericht weist den Gerichtshof ferner auf sein Urteil Le Rayon d’Or [7] hin und wirft die Frage auf, ob es in Betracht komme, die in diesem Urteil herangezogene Lösung oder eine entsprechende spezifische Lösung auf den mit einer Gebühr finanzierten öffentlich-rechtlichen Rundfunk anzuwenden.

6 — Protokoll (Nr. 29) über den öffentlich-rechtlichen Rundfunk in den Mitgliedstaaten, das dem EU-Vertrag und dem AEU-Vertrag als Anhang beigefügt ist.

7 — C-151/13, EU:C:2014:185.

37. Dieser Vorschlag ist meiner Ansicht nach zurückzuweisen. In diesem Urteil hat der Gerichtshof zwar entschieden, dass die von einer Einrichtung für ältere Menschen erbrachten Leistungen als gegen Entgelt erbracht anzusehen sind, obwohl das Entgelt für diese Leistungen nicht von den Empfängern dieser Leistungen entrichtet worden ist, die sich auf konkrete Behandlungen beziehen, sondern von der Krankenversicherung in Form einer Pauschale.

38. Die Rechtssache, in der das Urteil Le Rayon d'Or [8] ergangen ist, unterscheidet sich jedoch von der vorliegenden Rechtssache durch den rechtlichen Zusammenhang, der zwischen den Leistungsempfängern, d. h. den Bewohnern der Einrichtung für ältere Menschen, und dieser Einrichtung tatsächlich bestand. Die einzige Besonderheit dieses Verhältnisses bestand im Eingreifen der Krankenversicherung, die sozusagen an den Verpflichtungen der Bewohner beteiligt war, um die Kosten der Leistungen zu decken, die sie empfangen hatten. Im Fall des öffentlich-rechtlichen Rundfunks fehlt es genau an diesem Rechtsverhältnis, wie ich in Nr. 28 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt habe. Daher ist die vom Gerichtshof im Urteil Le Rayon d'Or [9] herangezogene Lösung nicht auf die vorliegende Rechtssache übertragbar.

Zum Normzweck von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. q der Sechsten Richtlinie

39. Das vorlegende Gericht stellt sich auch die Frage, was bei der Einführung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. q der Sechsten Richtlinie die Absicht des Gemeinschaftsgesetzgebers gewesen sein könnte für den Fall, dass die Tätigkeit des öffentlich-rechtlichen Rundfunks, die normalerweise durch eine Gebühr wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende finanziert werde, als nicht in ihren Geltungsbereich fallend angesehen würde. Nach Ansicht der tschechischen Regierung ist die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung daher sinnlos.

40. Ich teile diese Zweifel nicht. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. q der Sechsten Richtlinie ist Teil einer langen Liste von Befreiungen „bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten". Diese Tätigkeiten werden häufig entweder aufgrund ihrer eigenen Art oder der Personen, die sie ausüben, vom Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie ausgenommen, da sie keine Tätigkeiten gegen Entgelt im Sinne dieser Richtlinie sind. Diese Tätigkeiten können jedoch unterschiedliche Finanzierungsmodalitäten haben. Sie können auch zumindest zum Teil gegen Entgelt ausgeübt werden. Das ist auch bei Tätigkeiten öffentlich-rechtlicher Rundfunkanstalten der Fall, die nicht in vollem Umfang durch eine Gebühr finanziert werden können, was im Übrigen auch die tschechische Regierung selbst anerkennt [10]. Dies sind die Situationen, in denen Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. q der Sechsten Richtlinie vorsieht, diese Tätigkeiten von der Steuer zu befreien. Der Umstand, dass es sich in der Praxis häufig um Tätigkeiten handelt, die keinesfalls unter das Mehrwertsteuersystem fallen, macht diese Befreiung nicht gegenstandslos.

41. Hinzu kommt, dass eine Bestimmung der Sechsten Richtlinie, die eine Befreiung für eine bestimmte Tätigkeit vorsieht, wie ihr Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. q, nicht so ausgelegt werden kann, dass ihr in Art. 2 dieser Richtlinie festgelegter Anwendungsbereich erweitert wird. Daher ist die Zugehörigkeit zur Kategorie der steuerbaren Tätigkeiten Voraussetzung für eine eventuelle Steuerbefreiung und nicht umgekehrt.

8 — C-151/13, EU:C:2014:185.

9 — C-151/13, EU:C:2014:185.

10 — Es ist schwierig, hier konkrete Beispiele zu geben, da in den Rechtsvorschriften jedes Mitgliedstaats festzulegen ist, was an der Tätigkeit öffentlich-rechtlicher Rundfunkveranstalter unter öffentlich und was unter gewerblich fällt. Der Verkauf von Programmen, die im Rahmen des öffentlichen Auftrags produziert wurden, an private Rundfunkveranstalter könnte als eine gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. q der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreite Tätigkeit angesehen werden.

Schlussfolgerung zur Art der Tätigkeit des Český rozhlas, die mit der Rundfunkgebühr finanziert wird

42. Nach alledem ist meiner Ansicht nach davon auszugehen, dass die Tätigkeit des Český rozhlas, soweit sie durch die Rundfunkgebühr finanziert wird, nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fällt, da es sich nicht um eine Tätigkeit gegen Entgelt handelt.

43. Diese Feststellung reicht grundsätzlich aus, um die Vorlagefrage, so wie sie vom vorlegenden Gericht formuliert ist, zu beantworten. Meines Erachtens könnte der Gerichtshof jedoch im Geiste des Art. 267 AEUV zugrunde liegenden Gedankens der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und in dem Bestreben, dem vorlegenden Gericht eine möglichst nützliche Antwort für seine Entscheidung im Ausgangsverfahren zu geben, in Erwägung ziehen, seine Überlegungen weiterzuverfolgen und die Frage des Umfangs des Rechts des Český rozhlas auf Vorsteuerabzug behandeln.

Zum Vorsteuerabzugsrecht der Steuerpflichtigen, die sowohl besteuerte als auch nicht unter das Mehrwertsteuersystem fallende Umsätze tätigen

Einleitende Bemerkungen

44. In Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie heißt es: „Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten [Mehrwerts]teuer … die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für diese Gegenstände und Dienstleistungen [abzuziehen]“. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist der wesentliche Mechanismus des Mehrwertsteuersystems, da er es ermöglicht, dass diese Steuer für die Wirtschaftsteilnehmer neutral ist. Grundsätzlich tragen allein die Verbraucher die Belastung.

45. Damit die Mehrwertsteuer tatsächlich den Verbrauchern auferlegt wird, kann das Recht auf Vorsteuerabzug jedoch nur die Gegenstände und Dienstleistungen betreffen, die danach vom Steuerpflichtigen für seine besteuerten Umsätze verwendet werden. Daher wird die Vorsteuer von der Mehrwertsteuer abgezogen, die der Steuerpflichtige von seinen eigenen Vertragspartnern einhebt, indem er sie in den Preis seiner eigenen Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen einschließt. Wäre hingegen der Steuerpflichtige berechtigt, die Vorsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, die nicht für seine steuerbaren Umsätze verwendet werden, müsste ihm diese Mehrwertsteuer erstattet werden, so dass steuerbare Gegenstände und Dienstleistungen in der Praxis nicht besteuert würden. In diesem Fall obliegt es daher dem Steuerpflichtigen, die Steuerlast zu tragen, indem er an die Stelle des Verbrauchers tritt.

46. Das Mehrwertsteuersystem umfasst Korrekturmechanismen für den Fall, dass die von einem Steuerpflichtigen bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Die beiden häufigsten Situationen sind die, in der der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen ganz oder teilweise für seine steuerbefreiten Umsätze verwendet, und die, in der er sie für seine eigenen Zwecke oder die seiner Arbeitnehmer verwendet.

47. Die Sechste Richtlinie enthält jedoch keine auf die Situation eines Steuerpflichtigen, der sowohl steuerbare Umsätze als auch Umsätze bewirkt, die überhaupt nicht unter das Mehrwertsteuersystem fallen, anwendbaren besonderen Vorschriften. Hinsichtlich der Gegenstände und Dienstleistungen, deren Verwendung durch den Steuerpflichtigen für die eine oder die andere dieser Umsatzkategorien (d. h. steuerbare und nicht steuerbare Umsätze) leicht festgestellt werden kann, ist die Lösung einfach und ergibt sich unmittelbar aus Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie. Die für die steuerbaren Umsätze verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen berechtigen nämlich zum Vorsteuerabzug (es sei denn, diese Umsätze sind steuerbefreit), und die für die Umsätze, die nicht unter das Mehrwertsteuersystem fallen, verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.

Hingegen stellt sich die Frage des Umfangs des Rechts auf Vorsteuerabzug, was die Gegenstände und Dienstleistungen betrifft, die auf untrennbare Weise sowohl für besteuerte Umsätze als auch für Umsätze verwendet werden, die nicht unter das Mehrwertsteuersystem fallen. Diese Gegenstände und Dienstleistungen können vielfältig sein und einen erheblichen Teil der Kosten der wirtschaftlichen Tätigkeit, wie z. B. für Strom, Miete von Geschäftsräumen, Reinigungsdienstleistungen, bestimmte Ausstattungen usw., darstellen.

Der Fall des Český rozhlas

48. Dies ist auch die Situation des Český rozhlas, wenn der Gerichtshof die Vorlagefrage im Hinblick auf die Einstufung seiner mit der Rundfunkgebühr finanzierten Tätigkeit in der von mir vorgeschlagenen Weise beantwortet [11]. In diesem Fall ist die Auffassung der tschechischen Steuerbehörden zurückzuweisen, wonach die mit der Rundfunkgebühr finanzierte Tätigkeit des Český rozhlas unter das Mehrwertsteuersystem fällt, für sie aber die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. q der Sechsten Richtlinie gilt. Daher kann die in Art. 17 Abs. 5 und Art. 19 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Methode zur Berechnung des Rechts auf *Pro-rata*-Vorsteuerabzug nicht angewandt werden. Der in diesen Bestimmungen verwendete Begriff „Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht“, umfasst nicht die Umsätze, die im Rahmen einer Tätigkeit bewirkt werden, die nicht in den Anwendungsbereich des Mehrwertsteuersystems fällt [12].

49. Der Český rozhlas macht seinerseits im Ausgangsverfahren geltend, die Weigerung, die Rundfunkgebühr als Entgelt einzustufen, müsse den Ausschluss der aufgrund dieser Gebühr erhaltenen Beträge von der Berechnung des *Pro-rata*-Vorsteuerabzugs zur Folge haben. Folglich müsse sich sein Recht auf Vorsteuerabzug auf 100 % der Mehrwertsteuer belaufen [13]. Diese Sichtweise ist durchaus erheblich, vor allem wenn die Analyse nur die Art der aufgrund der Rundfunkgebühr erzielten Einkünfte betrifft. Nach ständiger Rechtsprechung ist nämlich das Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer, kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden und kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen ausgeübt werden [14]. Die Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger Einkünfte bezieht, die nicht die Gegenleistung für seine Leistungen sind und die nicht in seinen Umsatz einfließen, dürfte grundsätzlich keine Beschränkung seines Rechts auf Vorsteuerabzug mit sich bringen.

50. Diese Analyse vernachlässigt jedoch, dass die Rundfunkgebühr kein Nebeneinkommen des Český rozhlas ist, sondern eines seiner Hauptfinanzmittel [15]. Diese Gebühr ermöglicht es nämlich, seine satzungsgemäße Tätigkeit zu finanzieren, oder zumindest den wesentlichen Teil dieser Tätigkeit. Die Art der so finanzierten Tätigkeit ist daher untrennbar mit der Art ihrer Finanzierung verbunden, die im vorliegenden Fall nicht in Form eines Entgelts für die erbrachten Leistungen erfolgt, sondern vielmehr als Eigenmittel [16]. Diese Tätigkeit ist daher entsprechend meinem Beantwortungsvorschlag in

11 — D. h., wenn er befindet, dass die Tätigkeit des Český rozhlas, die mit der Rundfunkgebühr finanziert wird, nicht unter das Mehrwertsteuersystem fällt.

12 — Vgl. insbesondere Schlussanträge des Generalanwalts Mazák in der Rechtssache Securenta (C-437/06, EU:C:2007:777, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung) und Urteil Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, Rn. 33).

13 — Genauer belaufen sie sich auf 100 %, wenn alle gegen Entgelt erfolgenden Umsätze des Český rozhlas Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. q der Sechsten Richtlinie sind, da diese Tätigkeiten nicht von der Steuer befreit sind. Bewirkt der Český rozhlas hingegen auch steuerbare, jedoch nach dieser Bestimmung befreite Umsätze, was aus der Vorlageentscheidung nicht klar hervorgeht, ist auf den Abzug der gesamten Mehrwertsteuer ein *Pro-rata*-Satz anzuwenden, der nur die Einkünfte aus mehrwertsteuerpflichtigen (besteuerten und von der Steuer befreiten) Umsätzen berücksichtigt.

14 — Vgl. insbesondere Urteile BP Soupergaz (C-62/93, EU:C:1995:223, Rn. 18) und Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, Rn. 24).

15 — Nach Art. 10 des Zákon o Českém rozhlasu (Gesetz über den tschechischen Rundfunk) sind die Finanzierungsquellen des Český rozhlas die Rundfunkgebühr und die Einkünfte aus seinen eigenen wirtschaftlichen Tätigkeiten.

16 — Vgl. Nr. 34 der vorliegenden Schlussanträge.

der vorliegenden Rechtssache nicht als eine Tätigkeit gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie anzusehen. Somit stellt sich die Frage, ob diese Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigen kann, soweit Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für die Zwecke dieser Tätigkeit als auch besteuerter Tätigkeiten verwendet werden.

51. Meines Erachtens ist diese Frage zu verneinen. Ein Recht auf Vorsteuerabzug für Gegenstände und Dienstleistungen zu gewähren, die für Zwecke einer Tätigkeit verwendet werden, die nicht in den Anwendungsbereich des Mehrwertsteuersystems fällt, widerspräche nämlich der Logik dieses Systems und insbesondere dem kategorischen und klaren Wortlaut von Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie [17]. In diesem Fall würde die Vorsteuer nicht von der vom Steuerpflichtigen aufgrund seiner besteuerten Umsätze (da es davon keine gäbe) geschuldeten Mehrwertsteuer abgezogen, und er könnte deren Erstattung verlangen. Diese Mehrwertsteuer würde daher letztlich von niemandem bezahlt, und die Gegenstände und Dienstleistungen in der Kette der Ausgangsumsätze wären unter Verletzung des Grundsatzes der Allgemeinheit der Mehrwertsteuer faktisch von der Steuer befreit.

52. Dies gilt umso mehr für den Fall eines steuerpflichtigen öffentlich-rechtlichen Rundfunkveranstalters, da seine Tätigkeiten – wenn sie gegen Entgelt erbracht worden sind und daher steuerbar waren – nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. q der Sechsten Richtlinie mit Ausnahme gewerblicher Tätigkeiten, was aber hier nicht in Frage steht, von der Steuer befreit wären und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten [18]. Es wäre daher unlogisch, das Recht auf Vorsteuerabzug im Fall von Tätigkeiten zu gewähren, die nicht steuerbar sind, weil sie nicht gegen Entgelt erbracht worden sind, und dieses Recht aufgrund derselben Tätigkeiten nicht zu gewähren, wenn sie steuerbar waren.

53. Ein Vergleich mit der Situation eines privaten Rundfunkveranstalters ist vielleicht aussagekräftig. Ein solcher Rundfunkveranstalter kann auch, und das ist oft der Fall, seine Programme frei zugänglich ausstrahlen, doch ohne dafür von Seiten der Zuhörer Entgelt zu erhalten. Da er jedoch weder eine Gebühr noch andere öffentliche Finanzmittel erhält, muss er seine Tätigkeit finanzieren, indem er „kommerzielle Kommunikation“, d. h. Werbung, gesponserte Programme usw., ausstrahlt, um den Wortlaut der Richtlinie über audiovisuelle Mediendienste [19] aufzugreifen. Diese kommerzielle Kommunikation ist für Zuhörer von Programmen des Rundfunkveranstalters bestimmt, so dass die Ausstrahlung kommerzieller Kommunikation untrennbar mit der Ausstrahlung von Programmen verbunden ist. Aus wirtschaftlicher Sicht stellen alle diese Sendungen daher die Tätigkeit des Rundfunkveranstalters dar, die durch die aus der kommerziellen Kommunikation generierten Einnahmen finanziert wird, die den Umsatz dieses Rundfunkveranstalters darstellen. Daher wird die Vorsteuer für die von diesem Rundfunkveranstalter für seine gesamte Tätigkeit verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer abgezogen werden, die in dem von diesem in Rechnung gestellten Preis der kommerziellen Kommunikation enthalten ist. Diese Einbeziehung rechtfertigt daher sein Recht auf Vorsteuerabzug der gesamten Mehrwertsteuer.

54. Dies ist bei einem öffentlich-rechtlichen Rundfunkveranstalter nicht der Fall, dessen Tätigkeit zumindest teilweise durch eine Gebühr finanziert wird. Da diese Gebühr keine Gegenleistung für erbrachte Leistungen ist, gibt es keine Mehrwertsteuer, und die Vorsteuer kann daher nicht abgezogen werden. Der öffentlich-rechtliche Rundfunkveranstalter kann selbstverständlich auch eine gewerbliche Tätigkeit ausüben, die mit anderen Mitteln finanziert wird. Diese Tätigkeit berechtigt ihn somit zum Vorsteuerabzug, aber nur hinsichtlich des Teils der Gegenstände und Dienstleistungen, die für die Zwecke dieser gewerblichen Tätigkeit verwendet werden.

17 — Zur Erinnerung: Diese Bestimmung gewährt ein Recht auf Vorsteuerabzug, „[*s*]*oweit* die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke … besteuerte[r] Umsätze [des Steuerpflichtigen] verwendet werden“ (Hervorhebung nur hier).

18 — Die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. q der Sechsten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung ist tatsächlich subjektiver Art: Alle Tätigkeiten der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten mit Ausnahme gewerblicher Tätigkeiten sind von der Steuer befreit.

19 — Richtlinie 2010/13/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 10. März 2010 zur Koordinierung bestimmter Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Bereitstellung audiovisueller Mediendienste (ABl. L 95, S. 1).

55. Um jede Mehrdeutigkeit zu beseitigen, ist hinzuzufügen, dass die vom Gerichtshof in seinem Urteil Kretztechnik [20] gewählte Lösung meines Erachtens nicht auf die Situation eines öffentlich-rechtlichen Rundfunkveranstalters übertragen werden kann. In diesem Urteil hat der Gerichtshof den Vorsteuerabzug für die für die Zwecke der Ausgabe von Aktien durch den Steuerpflichtigen getätigten Ausgaben anerkannt und die Ansicht vertreten, dass diese Ausgabe von Aktien der gesamten wirtschaftlichen (daher besteuerten) Tätigkeit dieses Steuerpflichtigen diene. Die Tätigkeit eines öffentlich-rechtlichen Rundfunkveranstalters wird jedoch nicht zur Erzielung der Gebühr ausgeübt. Im Gegenteil besteht die Zielsetzung des Rundfunkveranstalters darin, diese Rundfunktätigkeit auszuüben, wobei die Gebühr nur ein Mittel zu deren Finanzierung ist. Im Übrigen wäre eine solche Tätigkeit, auch wenn sie gegen Entgelt ausgeübt würde, nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. q der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit. Es besteht daher keine Analogie zu der dem Urteil Kretztechnik zugrunde liegenden Rechtssache.

Berechnung des Umfangs des Rechts auf Vorsteuerabzug

56. Die Feststellung, wonach die Tätigkeit, die mit der Gebühr finanziert wird, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, gilt sowohl für die vom Steuerpflichtigen ausschließlich für die Zwecke seiner nicht steuerbaren Tätigkeiten verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen als auch für die zugleich und auf untrennbare Weise für die Zwecke dieser Tätigkeiten und der besteuerten Tätigkeiten verwendeten. Die Gegenstände und Dienstleistungen, die zur ersten Kategorie gehören, stellen kein Problem dar, da der Steuerpflichtige ganz einfach kein Recht auf Vorsteuerabzug hat. Was hingegen die zweite Kategorie betrifft, muss ermittelt werden, inwieweit der Steuerpflichtige sein Recht auf Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen können muss, damit dieses Recht zum einen für den Anteil seiner besteuerten Umsätze erhalten bleibt und es zum anderen zu keiner unrechtmäßigen „Überkompensation“ kommt.

57. Wie der Gerichtshof im Urteil Securenta [21] ausgeführt hat, regelt die Sechste Richtlinie in keiner Weise, welche Methoden oder Kriterien die Mitgliedstaaten anwenden müssen, wenn sie Bestimmungen erlassen, die eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge danach zulassen, ob sich die entsprechenden Aufwendungen auf steuerbare oder auf nicht steuerbare Tätigkeiten beziehen.

58. Die Kommission schlägt in ihren schriftlichen Erklärungen vor, dass eine Gebühr wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Rundfunkgebühr als Subvention im Sinne von Art. 19 Abs. 1 zweiter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie angesehen werden könne. Die Mitgliedstaaten hätten dann gemäß dieser Bestimmung die Möglichkeit, eine solche Gebühr in den Nenner des *Pro-rata* -Satzes für den Vorsteuerabzug einzubeziehen und dadurch den Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug anteilsmäßig zu beschränken.

59. Diese Möglichkeit lässt sich jedoch meines Erachtens nicht auf die Gebühr anwenden, die der Finanzierung der öffentlich-rechtlichen Rundfunkbetreiber in den Mitgliedstaaten dient. Unabhängig davon, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Rundfunkgebühr eine Subvention ist, die die besondere Art eines Eigenmittels hat, sehe ich darin nämlich zwei Nachteile.

20 — C-465/03, EU:C:2005:320.

21 — C-437/06 (EU:C:2008:166, Rn. 33).

60. Erstens bezöge diese Lösung Tätigkeiten in das Mehrwertsteuersystem ein, die nicht davon erfasst werden. Wie ich in Nr. 50 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt habe, kann die Rundfunkgebühr nicht getrennt von der Tätigkeit betrachtet werden, deren Finanzierung sie dient. Aufgrund dieser Finanzierung wird diese Tätigkeit nicht gegen Entgelt ausgeübt und fällt nicht unter das Mehrwertsteuersystem. Wenn der in Art. 19 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Mechanismus nicht auf die nicht steuerbaren Tätigkeiten anwendbar ist[22], ist es nicht möglich, die diesen Tätigkeiten entsprechenden Beträge einzubeziehen.

61. Zweitens ist der in diesem Artikel vorgesehene Mechanismus nur im Fall eines „gemischt" Steuerpflichtigen anwendbar, der also sowohl besteuerte als auch von der Steuer befreite Umsätze bewirkt. Er kann nicht auf einen Steuerpflichtigen angewandt werden, der nur besteuerte Umsätze bewirkt und darüber hinaus Subventionen erhält, so dass der Nenner des *Pro-rata*-Satzes nur aus dem Umsatz aus den besteuerten Tätigkeiten und aus den Subventionen besteht[23]. Die öffentlich-rechtlichen Rundfunkveranstalter können neben der durch die Gebühr finanzierten Tätigkeit andere Tätigkeiten ausüben, die nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. q der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit sind, können aber ebenso gut auch keine solche Tätigkeit ausüben. Die von der Kommission bevorzugte Lösung wäre jedoch nur auf die Ersteren anwendbar, was die Gefahr starker Wettbewerbsverzerrungen birgt und dem Harmonisierungsziel der Sechsten Richtlinie zuwiderliefe.

62. Meiner Ansicht nach ist die Problematik der Gebühren, die der Finanzierung der öffentlich-rechtlichen Rundfunkveranstalter dienen, auf der Grundlage der vom Gerichtshof im Urteil Securenta herangezogenen Lösung zu lösen. In diesem Urteil hat der Gerichtshof das Fehlen von Regelungen betreffend die Festlegung des Umfangs des Rechts auf Vorsteuerabzug von Steuerpflichtigen, die sowohl steuerbare (und steuerpflichtige) als auch nicht steuerbare Tätigkeiten ausüben, in der Sechsten Richtlinie festgestellt und entschieden, dass die Festlegung der Methoden und Kriterien zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge zwischen steuerbaren und nicht steuerbaren Tätigkeiten im Ermessen der Mitgliedstaaten steht, die bei der Ausübung ihres Ermessens Zweck und Systematik der Sechsten Richtlinie berücksichtigen und daher eine Berechnungsweise vorsehen müssen, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist[24].

63. Zwar betraf das Urteil Securenta das besondere Problem der mit der Ausgabe von Aktien und Wertpapieren verbundenen Aufwendungen. Die in diesem Urteil herangezogene Lösung ist jedoch nicht speziell auf diesen Bereich beschränkt und meiner Ansicht nach ohne Weiteres auf andere Fälle anwendbar, in denen Steuerpflichtige sowohl eine besteuerte Tätigkeit ausüben als auch eine Tätigkeit, die nicht unter das Mehrwertsteuersystem fällt.

Ergebnis

64. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Nejvyšší správní soud (Oberster Verwaltungsgerichtshof) vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten:

1. Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass die Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalt, die mit einer gesetzlich festgelegten obligatorischen Gebühr finanziert wird und die von jedem Besitzer eines Rundfunkempfangsgeräts bezahlt wird, keine wirtschaftliche Tätigkeit gegen Entgelt im Sinne dieser Bestimmung darstellt

22 — Vgl. Nr. 49 der vorliegenden Schlussanträge und die dort angeführte Rechtsprechung.

23 — Vgl. Urteil Kommission/Spanien (C-204/03, EU:C:2005:588, Rn. 25 und 26).

24 — Urteil Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, Nr. 2 des Tenors).

und nicht zum Abzug der für die von dieser Einrichtung erworbenen und für die Zwecke dieser Tätigkeit verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer berechtigt.

2. Die Festlegung der Methoden und Kriterien zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge zwischen dieser Tätigkeit und der Tätigkeit, die zum Vorsteuerabzug berechtigt, steht im Ermessen der Mitgliedstaaten, die bei der Ausübung ihres Ermessens Zweck und Systematik der Richtlinie 77/388 berücksichtigen und daher eine Berechnungsweise vorsehen müssen, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist.