# SCHLUSSANTRÄGE DER FRAU GENERALANWALT CHRISTINE STIX-HACKL

vom 5. Februar 2002 [1]

## I — Einleitung

1. Im vorliegenden Fall befasst das VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, den Gerichtshof mit der Frage, wie der Begriff der „unmittelbar mit dem Preis zusammenhängenden Subventionen" im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage (im Folgenden: Sechste Richtlinie) [2] auszulegen ist. Konkret geht es darum, ob eine Zahlung einer nationalen Stelle an ein Unternehmen im Zusammenhang mit der Energieberatung, die dieses gegenüber Wohnungsinhabern erbringt, mehrwertsteuerpflichtig ist.

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — ABl. L 145, S. 1.

## II — Rechtlicher Rahmen

### A — *Gemeinschaftsrecht*

2. Artikel 11 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„Die Besteuerungsgrundlage ist:

a) bei Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen... alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen".

B — *Nationales Recht*

3. Die Energy Action Grants Agency (Agentur für Energiehilfemaßnahmen, im Folgenden: EAGA) ist die für die Durchführung des Home Energy Efficiency Scheme (Regelung über einen sparsamen Umgang mit Energie im Haushalt, im Folgenden: HEES) zuständige Stelle. Die HEES unterliegt den Home Energy Efficiency Grants Regulations (Verordnung über Subventionen für den sparsamen Umgang mit Energie im Haushalt, im Folgenden: Regulations) von 1992. Diese traten an die Stelle der ursprünglichen Regulations von 1990 und wurden durch die Home Energy Efficiency Grants (Amendment) Regulations von 1993, 1994, 1995 und 1996 geändert. Die Parteien des Ausgangsverfahrens beantragten jedoch, im Verfahren vor der Rechtsmittelinstanz nach den Regulations zu entscheiden, da die Änderungen für die hier streitigen Punkte offensichtlich unerheblich seien.

4. Section 2(1) der Regulations definiert den Begriff Energieberatung (Energy Advice) als „Beratung über die Wärmeisolierung oder den sparsamen Gebrauch von Haushaltsgeräten oder Einrichtungen zur Beleuchtung oder Raum- und Wasserheizung" in bestimmten Wohnungen.

5. Regulation 4 regelt den Subventionsantrag. Regulation 4(2) bestimmt:

„Der Antrag muss schriftlich gestellt werden und, entweder vom Bewerber oder einer von der örtlichen Verwaltungsagentur bestimmten oder bezeichneten Person unterschrieben sein und der von dieser Verwaltungsagentur vorgeschriebenen Form entsprechen."

6. Regulation 5 bezeichnet die Arbeiten, die subventioniert werden können. Dazu gehört die „Energieberatung".

7. Ist bei einem örtlichen Netzunternehmen ein Antrag gestellt worden, so prüft dieses nach Regulation 7(1), ob der Bewerber für eine Subvention in Betracht kommt. Regulation 7(3) bestimmt:

„Wenn das Netzunternehmen von der Subventionsberechtigung eines Antragstellers überzeugt ist,

(a) leitet es den Antrag der örtlichen Verwaltungsagentur zur Entscheidung zu, wobei es dieser gegenüber bescheinigt, dass es die von der Verwaltungsagentur jeweils geregelte Subventionsberechtigung geprüft hat, und

(b) entscheidet darüber, ob es bis zur Entscheidung dieser Verwaltungsagentur über den Antrag bereit ist, die Arbeit auf der Grundlage auszuführen, dass es, vorbehaltlich der unter (i) umschriebenen Haftung des Antragstellers, die Kosten der Arbeit trägt, falls die Verwaltungsagentur die Subvention nicht bewilligt; und

(i) teilt, wenn diese Bereitschaft besteht, dem Antragsteller schriftlich mit, dass es die Arbeit auf der Grundlage ausführen will, dass der Antragsteller, falls die örtliche Verwaltungsagentur die Subvention wegen einer erheblichen Falschdarstellung (material misrepresentation) nicht bewilligt oder den Anspruch nicht erfüllt, für ihre Bezahlung nur in Höhe des schriftlich zwischen dem Antragsteller und dem Netzunternehmen vor Antragstellung vereinbarten Betrags haftet; dieser Betrag entspricht der Differenz zwischen den Gesamtkosten der Arbeit und der Höhe der Subvention ...“

8. Nach Regulation 7(4) gilt als „erhebliche Falschdarstellung“ für die Zwecke dieser Regulation jede unrichtige Darstellung eines für die Subventionsberechtigung erheblichen Kriteriums durch den Antragsteller oder in seinem Namen.

9. Regulation 9 legt Höchstsummen für Subventionen fest, die bei der Energieberatung 10 GBP betragen.

10. Sind die Voraussetzungen für die Bewilligung einer Subvention erfüllt, so zahlt die örtliche Verwaltungsagentur die Subvention nach Regulation 10(2) zu einem beliebigen Zeitpunkt aus. Wurde die Arbeit von einem Netzunternehmen ausgeführt, so ist die Subvention an dieses zu zahlen.

11. Das von der EAGA nach Regulation 4 vorgeschriebene Formular trägt die Überschrift „Antragsformular für Subventionen nach dem Home Energy Efficiency Scheme“; dem Formular sind „Hinweise“ und eine „Vereinbarung“ beigefügt.

Diese Vereinbarung sieht Folgendes vor:

„In diesem Vertrag wird unter ‚Sie‘ der Antragsteller für eine Subvention und unter ‚Vertragspartner‘ (contractor) das Netzunternehmen verstanden. Sie vereinbaren mit dem Vertragspartner Folgendes:

1. Der Vertragspartner führt die Arbeiten zu dem im dritten Abschnitt der Titelseite genannten Preis aus.

2. (a) Der Vertragspartner hat Anspruch auf:

— die von Ihnen gegebenenfalls gemäß Section 3 der Titelseite geschuldete Bezahlung. Sie müssen die Arbeit jedoch nur bezahlen, wenn sie zu ihrer Zufriedenheit ausgeführt worden ist.

— die Subvention nach den Home Energy Efficiency Grants Regulations, wenn die EAGA Ltd die Subvention an den Vertragspartner zahlt.

(b) Wenn der Vertragspartner die Arbeit ausführt und die EAGA Ltd die Subvention nicht bewilligt oder wegen einer erheblichen Falschdarstellung nicht auszahlt, müssen Sie dem Vertragspartner den vollen Preis für die Arbeit zahlen (wenn diese zu ihrer Zufriedenheit ausgeführt worden ist).

3. Der Vertragspartner muss die Arbeit abschließen und und alle nach den Regulations damit zusammenhängenden Leistungen erbringen."

## III — Sachverhalt und Verfahren

12. Keeping Newcastle Warm (im Folgenden: KNW) ist als Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Vereinigten Königreich für Mehrwertsteuerzwecke registriert. Zweck der Gesellschaft ist vor allem, einen sparsamen Energieverbrauch im Allgemeinen und insbesondere unter Bedürftigen zu fördern, die dazu erforderlichen Arbeiten auszuführen, sowie die Förderung, Beratung und Erziehung in Bezug auf einen sparsamen Umgang mit Energie. Nach eigenen Angaben ist KNW eine „non-profit-organisation".

13. KNW wurde als Netzunternehmen bestimmt und war nach den Akten für ein Gebiet zuständig, das Tyne und Wear, Northumberland, Cumbria und Teile der schottischen Border Region umfasst. In diesem Gebiet schloss es mit Wohnungsinhabern Vereinbarungen über Energieberatung. Dafür erhielt es von der EAGA die entsprechende Subvention von 10 GBP.

14. Das Ausgangsverfahren geht auf einen Rechtsstreit zwischen KNW und dem Commissioner of Customs and Excise vor dem VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, über einen Anspruch von KNW auf Erstattung von Mehrwertsteuer zurück, die KNW vom 1. April 1991 bis 31. August 1996 angeblich zu viel gezahlt

hatte; insgesamt wurden 939 492,01 GBP gefordert.

15. Gegen die Entscheidung des VAT and Duties Tribunal legte KNW ein Rechtsmittel beim High Court of Justice ein. KNW machte geltend, die 10 GBP, die KNW von der EAGA für die von ihr erteilte Beratung jeweils erhalte, seien anerkanntermaßen Teil der Gegenleistung im Sinne der Tolsma-Rechtsprechung [3].

16. KNW berief sich auf Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a a. E. der Sechsten Richtlinie, wo es heißt: „einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen". Dieser Zusatz könne nur dann eine Bedeutung haben, wenn andere Subventionen nicht in die Besteuerungsgrundlage einbezogen seien. Er diene der Erweiterung des Geltungsbereichs des Artikels 11 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie; Subventionen seien jenseits dieses Rahmens nicht in die Besteuerungsgrundlage einbezogen. Alle unmittelbar mit dem Preis der Umsätze zusammenhängenden Subventionen seien nämlich Zahlungen für die Umsätze und stellten normalerweise einen Teil der Gegenleistung dar. Dieser Zusatz wäre, kurz gesagt, überflüssig, wenn darüber hinaus Subventionen in die Besteuerungsgrundlage einbezogen wären.

3 — Urteil vom 3. März 1994 in der Rechtssache C-16/93 (Tolsma/Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden, Slg. 1994, I-743, Randnr. 14).

17. Der Commissioner of Customs and Excise machte im Verfahren vor dem VAT and Duties Tribunal geltend, eine Subvention sei nur zu zahlen, wenn der in Frage kommende Vertragspartner (hier KNW) und der Kunde einen Vertrag geschlossen hätten, der den Formvorschriften der Regulation 8(2) der Regulations entspreche. Obwohl die Zahlung nach Regulation 10(2) unmittelbar über das Netzunternehmen erfolgen könne, müsse es einen Vertrag zwischen dem Netzunternehmen und dem Wohnungsinhaber geben und werde die Subvention zugunsten des Wohnungsinhabers gezahlt. Die Subvention sei Teil der Gegenleistung und damit Teil der Besteuerungsgrundlage.

18. Über Anordnung des zuständigen Richters des High Court legte das VAT and Duties Tribunal, Manchester Centre, mit Beschluss vom 8. September 2000, dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor.

## IV — Vorlagefragen

19. Die Vorlagefragen lauten:

1. Ist eine Zahlung der Energy Action Grants Agency an die Klägerin, die sie für eine Energieberatung an einen berechtigten Wohnungsinhaber erhält, eine Subvention im Sinne des Artikels

11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates?

2. Bei Bejahung der ersten Frage:

Ist diese Zahlung unmittelbar mit dem Preis der Energieberatung verbunden, so dass sie nach Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a am Ende einen Teil der Besteuerungsgrundlage für diesen Umsatz bildet?

3. Bei Verneinung der zweiten Frage:

Ist diese Zahlung gleichwohl Teil der Besteuerungsgrundlage, weil sie die Gegenleistung (oder einen Teil der Gegenleistung) für einen Umsatz darstellt?

## V — Vorbringen der Beteiligten

20. Nach Auffassung der *Keeping Newcastle Warm* (KNW) ist unter dem Begriff „Subvention" nach dem gewöhnlichen Wortsinn und nach der Auslegung des Gerichtshofes in der Rechtssache Steenkolenmijnen „eine Geld- oder Sachleistung, die einem Unternehmer zu dessen Unterstützung gewährt wird und die außerhalb des Entgelts liegt" [4] zu verstehen. Der Zuschuss von 10 GBP sei eine solche Subvention. KNW trägt vor, dass eine Subvention nur dann eine Gegenleistung im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie darstellen könne, wenn sie unmittelbar mit dem Preis des Umsatzes zusammenhänge.

21. Dieser unmittelbare Zusammenhang sei vorliegend nicht gegeben. Entweder man nehme als Preis den Betrag, den KNW für die Energieberatung verlangen würde, dann entspreche dieser, weil es einerseits die Deckelung von 10 GBP gebe, andererseits diese Beratung unstreitig nicht zu einem geringeren Preis anzubieten sei, immer der Deckelung, sodass man nicht von einem unmittelbaren Zusammenhang sprechen könne. Oder man stelle auf die tatsächlichen Kosten für den Verbraucher ab, wobei diesem aber keine Kosten entstünden, sodass der Zuschuss dann tatsächlich als Flat-rate-Subvention zu den allgemeinen Betriebskosten der KNW anzusehen wäre und in keinem unmittelbaren Zusammenhang zum Preis stünde.

22. Nach Auffassung der KNW habe Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a a. E. der Sechsten Richtlinie, wonach die unmittelbar mit dem Preis der Umsätze zusammenhängenden Subventionen auch als Gegenleistungen zu verstehen sind, den Zweck, Subventionen je nach Art der Berechnung ihrer Höhe zu unterscheiden — nicht danach, ob eine Subvention mit der Lieferung im unmittelbaren Zusammenhang steht —, um sie gegebenenfalls vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer auszuschließen. Subventionen fielen gene-

4 — Urteil vom 23. Februar 1961 in der Rechtssache 30-59 (Slg. 1961, 3, S. 42).

rell nicht unter die Mehrwertsteuer, wenn nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist. Diese Auslegung werde durch Artikel 19 der Sechsten Richtlinie bestätigt, der die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs regelt.

23. Die Kriterien für die Einbeziehung einer Subvention in eine „Gegenleistung" seien daher enger als jene für die Bestimmung dessen, was die Gegenleistung bilde. Daher sei nicht der vom Gerichtshof in der Rechtssache Tolsma entwickelte Kriterienkatalog, sondern Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie entscheidend.

24. Für die *britische Regierung* kommt es hingegen nur darauf an, ob der gegenständliche Zuschuss nach den allgemeinen Mehrwertsteuer-Grundsätzen, wie sie aus der einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofes[5] hervorgehen, als „Gegenleistung" anzusehen sei, ohne dass darauf abzustellen wäre, dass der Zuschuss als Subvention geleistet werde. Der Zuschuss für die Energieberatung erfülle die vom Gerichtshof aufgestellten Kriterien für das Vorliegen und den Wert einer Gegenleistung. Unter anderem weist die britische Regierung darauf hin, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Subventionen und den von der KNW erbrachten Dienstleistungen bestehe.

25. Die britische Regierung stellt ferner fest, dass die Mehrwertsteuer nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes einen sehr weiten Anwendungsbereich habe und dem Begriff der „Gegenleistung" eine möglichst weite Bedeutung beizumessen sei, was die Einhaltung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität gewährleisten solle. In diesem Lichte sei die Passage „einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen" in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a lediglich als Klarstellung zu sehen. Der ganze letzte Teil dieser Bestimmung diene der Bestätigung, dass die Herkunft der Gegenleistung keine Rolle spiele. Die Entstehungsgeschichte und die Gesetzesmaterialien bestätigten diese Interpretation.

26. Nach Auffassung der britischen Regierung ist die Anwendbarkeit von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie auf Subventionen somit nicht davon abhängig, dass diese in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Preis stehe. Es sei möglich, sich eine Subvention vorzustellen, die zwar nicht mit dem Preis der Lieferung, jedoch mit der Lieferung selbst in einem unmittelbaren Zusammenhang stehe und daher eine Gegenleistung für Zwecke der Mehrwertsteuer darstelle.

27. Darüber hinaus hält die britische Regierung die Auffassung der KNW für verfehlt, wonach Subventionen grundsätzlich vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer ausgenommen seien und dieser lediglich durch die letzten Worte der gegen-

5 — Urteile vom 5. Februar 1981 in der Rechtssache 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Slg. 1981, 445), vom 8. März 1988 in der Rechtssache 102/86 (Apple and Pear Development Council, Slg. 1988, 1443), vom 23. November 1988 in der Rechtssache 230/87 (Naturally Yours Cosmetics, Slg. 1988, 6365), vom 3. März 1994 in der Rechtssache C-16/93 (zitiert in Fußnote 3) sowie vom 2. Juni 1994 in der Rechtssache C-33/93 (Empire Stores, Slg. 1994, I-2329).

ständlichen Bestimmung auf Subventionen erstreckt werde. Diese Auffassung sei angesichts des Grundsatzes, wonach prinzipiell alles, was der Erbringer einer Leistung für diese erhält, den Wert der Gegenleistung bilde, unlogisch.

28. Schließlich macht die britische Regierung darauf aufmerksam, dass die Energieberatung nicht kostenlos sei. Im Übrigen sei für den Fall, dass keine Subvention gewährt werde, ein Preis zu zahlen. Diesfalls unterläge der gesamte Betrag der Besteuerung. Ob zwischen der Subvention und dem Preis ein unmittelbarer Zusammenhang bestehe, sei eine Tatsachenfeststellung, die am besten von den nationalen Gerichten vorzunehmen sei.

29. In der mündlichen Verhandlung vertrat die britische Regierung unter Berufung auf die Rechtssache Office des produits wallons [6] die Auffassung, dass im vorliegenden Fall die Subvention mit dem Preis im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie unmittelbar zusammenhänge.

30. Die *Kommission* bringt vor, dass die Bezugnahme auf Subventionen in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie klarstelle, dass der Begriff der von einem Dritten erhaltenen Gegenleistung auch Subventionen einschließe, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Preis stünden. Die Regel, dass eine von einer dritten Partei, einschließlich der öffentlichen Hand, geleistete Zahlung für die Lieferung einer Dienstleistung oder eines Gegenstandes an jemanden einen Teil der Besteuerungsgrundlage bilde, gelte jedoch nicht für allgemeine Subventionen wie solche für die laufenden Betriebskosten. Die Kommission verweist in diesem Zusammenhang auf die Urteile des Gerichtshofes in den Rechtssachen Mohr [7] und Landboden-Agrardienste [8].

31. Unabhängig davon, ob man nun die Energieberatung als separate Dienstleistung oder als Teil einer zusammengesetzten Dienstleistung betrachte, reduziere die Subvention den zu zahlenden Betrag oder entspreche ihm sogar.

32. Im Unterschied zu KNW folge für die Kommission aus der Tatsache, dass der Betrag von 10 GBP systematisch ausgezahlt werde, nicht, dass die Subvention nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Preis stehe. Die Subvention werde nämlich gewährt, um die Kosten der Energieberatung bis zur Höhe von maximal 10 GBP abzudecken.

33. Schließlich gehe es nach Auffassung der Kommission nicht so sehr um den Begriff der Subvention, sondern um die Frage, ob

6 — Urteil vom 22. November 2001 in der Rechtssache C-184/00 (Slg. 2001, I-9115, Randnr. 10).

7 — Urteil vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-215/94 (Slg. 1996, I-959).

8 — Urteil vom 18. Dezember 1997 in der Rechtssache C-384/95 (Slg. 1997, I-7387).

sie einen Teil der Gegenleistung bilde. Das sei im vorliegenden Verfahren der Fall. Die KNW erbringe eine Dienstleistung, und zwar die der Beratung der Wohnungsinhaber über Energiesparmaßnahmen, für die sie einen bestimmten Betrag erhalte. Dieser Betrag sei daher die Besteuerungsgrundlage, unabhängig davon, ob es sich bei der Zahlung um eine Subvention im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a handle, um eine von einem Dritten geleistete Gegenleistung für eine gegenüber dem Wohnungsinhaber erbrachte Dienstleistung oder tatsächlich um eine Gegenleistung für eine Dienstleistung, die gegenüber der EAGA erbracht werde und die in der Beratung der Wohnungsinhaber bestehe.

34. In der mündlichen Verhandlung wies die Kommission darauf hin, dass vorliegend die vom Gerichtshof in der Rechtssache Office des produits wallons aufgestellten Kriterien für die Einbeziehung von Subventionen in die Besteuerungsgrundlage erfüllt seien.

## VI — Würdigung

35. Die vom nationalen Gericht vorgelegten Fragen betreffen die Auslegung des Begriffes der „unmittelbar mit dem Preis zusammenhängenden Subventionen" im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie und namentlich die Frage, ob eine Zahlung wie die im Ausgangsverfahren, die von einer nationalen Stelle an ein Unternehmen für eine Energieberatung, die dieses gegenüber Wohnungsinhabern erbringt, geleistet wird, in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen ist. Die drei Vorlagefragen werden im Folgenden gemeinsam gewürdigt.

36. Einleitend ist der KNW und der britischen Regierung darin zuzustimmen, dass als Subvention nach allgemeinem Verständnis eine — in der Regel im allgemeinen Interesse — geleistete Zahlung der öffentlichen Hand zu verstehen ist. Die Sechste Richtlinie legt zunächst keinen besonderen Wortsinn fest, und auch der Gerichtshof scheint den Begriff „Subvention" in der genannten Weise zu verwenden [9].

37. Jedenfalls hat der Gemeinschaftsgesetzgeber durch die Erwähnung von Subventionen in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie grundsätzlich klargestellt, dass Subventionen mehrwertsteuerpflichtig sein können. Streitig ist, wie auch im vorliegenden Fall, in welchem Maße und unter welchen Bedingungen.

38. Nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie, der den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer beschreibt, unterliegen „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen", die „gegen Entgelt" ausgeführt werden, der Mehrwertsteuer. Kennzeichnend für einen steuerbaren Um-

9 — Vgl. dazu das Urteil vom 18. Dezember 1997 in der Rechtssache C-384/95 (zitiert in Fußnote 8, Randnr. 20).

satz ist somit, dass eine Lieferung vorliegt, der eine Gegenleistung zugeordnet werden kann und umgekehrt.

39. Nun kann eine Subvention durch die öffentliche Hand verschiedenste Formen annehmen. Es kann sich beispielsweise um eine allgemeine Subvention zur Deckung der betrieblichen Kosten insgesamt handeln, wobei dann außer dem Subventionsgeber und dem Subventionsempfänger Dritte als Verbraucher gar nicht oder nur indirekt betroffen wären. Oder es kann sich um eine Subvention handeln, die vom Subventionsgeber dem Subventionsempfänger dafür geleistet wird, damit einem Dritten eine konkrete Leistung (günstiger) zugute kommt. In aller Regel wird ein steuerbarer Umsatz nur bei Subventionen im letztgenannten Sinn vorliegen können, die also im Rahmen eines Dreiecksverhältnisses gewährt werden.

40. Der Grund dafür ist, dass Subventionen von der öffentlichen Hand im allgemeinen Interesse gewährt werden und nicht zum Zwecke des Verbrauchs eines Gegenstands oder einer Dienstleistung durch die öffentliche Hand selbst. Damit ein Verbrauch und somit ein steuerbarer Umsatz im Sinne des Artikels 2 der Sechsten Richtlinie vorliegt, bedarf es eines Dritten als Leistungsempfänger.

41. Dementsprechend hat der Gerichtshof im Urteil in der Rechtssache Office des produits wallons Folgendes festgestellt: „Artikel 11 Teil A der Sechsten Richtlinie betrifft nämlich Fälle mit jeweils drei Beteiligten: der Behörde, die die Subventionen gewährt, der Einrichtung, die die Subventionen erhält, und dem Käufer des von der subventionierten Einrichtung gelieferten Gegenstandes bzw. dem Empfänger der von dieser erbrachten Dienstleistung. Mit den Umsätzen im Sinne des Artikels 11 Teil A der Sechsten Richtlinie sind somit nicht diejenigen gemeint, die zugunsten der Stelle bewirkt werden, die die Subvention gewährt hat." [10]

42. Im Ausgangsfall des vorliegenden Verfahrens besteht ein solches Dreiecksverhältnis aus der Energy Action Grants Agency als Behörde, die die Subvention für die Energieberatung gewährt, der KNW als Einrichtung, die die Dienstleistung der Energieberatung erbringt und die Subvention erhält, sowie dem Wohnungsinhaber als Empfänger der von der KNW erbrachten Dienstleistung.

43. Die Regelung für Subventionen in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a a. E. der Richtlinie stellt also auf Subventionen wie der im Ausgangsverfahren gegenständlichen ab, bei denen ein solches Dreiecksverhältnis vorliegt.

44. Für diese Fälle, bei denen eine Lieferung oder eine Dienstleistung nicht zugun-

10 — Urteil vom 22. November 2001 in der Rechtssache C-184/00 (zitiert in Fußnote 6, Randnr. 10).

sten der Stelle bewirkt wird, die die Subvention gewährt, stellt das Erfordernis des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Subvention und dem Preis des Umsatzes klar, dass die Subvention — wie in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a generell vorgesehen — nur dann besteuert wird, wenn sie einen Teil der Gegenleistung bildet, also gerade für eine Lieferung von Gegenständen oder für eine Dienstleistung an einen Verbraucher gezahlt wird [11].

45. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes muss zwischen der Lieferung eines Gegenstands oder einer Dienstleistung und dem dafür geleisteten Entgelt ein „unmittelbarer Zusammenhang" gegeben sein, damit man eine Zahlung als Gegenleistung einer Dienstleistung oder einer Lieferung eines Gegenstands zuordnen kann [12].

46. Der von der Rechtsprechung geforderte unmittelbare Zusammenhang muss daher auch zwischen einer Subvention und der Lieferung eines Gegenstands oder einer Dienstleistung gegeben sein [13].

47. Für Subventionen hat der Gerichtshof die folgenden Kriterien festgelegt, nach denen festgestellt werden kann, ob die Subvention in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer Lieferung steht und damit eine Gegenleistung darstellt: [14] Der Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung hat in seinen Grundzügen spätestens zum Zeitpunkt des Eintritts des Tatbestands festzustehen. Außerdem muss mit der Verpflichtung der subventionierenden Stelle zur Gewährung der Subvention das Recht des Begünstigten auf Zahlung der Subvention einhergehen, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat. Ferner muss der Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung bestimmbar sein.

48. Wie aus dem vom vorlegenden Gericht beschriebenen Sachverhalt hervorgeht, erbringt die KNW gegenüber den Wohnungsinhabern die Dienstleistung einer Energieberatung auf der Grundlage einer Vereinbarung, in der festgelegt ist, dass diese zu einem bestimmten, („im dritten Abschnitt der Titelseite") genannten Preis vorzunehmen ist. Der Preis der Energieberatung steht also fest und ist bestimmbar.

49. Ferner besteht das Recht der KNW auf die Subvention nur dann, wenn sie sich zur Durchführung der Energieberatung verpflichtet. Dies ergibt sich ebenfalls aus der Vereinbarung und aus Regulation 10.

50. Die Subvention ist also klar der Leistung einer Energieberatung zugeordnet; sie dient der gesamten oder teilweisen Bezah-

11 — Urteil in der Rechtssache C-184/00 (zitiert in Fußnote 6, Randnr. 12).

12 — Vgl. u. a. die Urteile vom 5. Februar 1981 in der Rechtssache 154/80 (zitiert in Fußnote 5, Randnr. 12), vom 23. November 1988 in der Rechtssache 230/87 (zitiert in Fußnote 5, Randnr. 11) sowie vom 3. März 1994 in der Rechtssache C-16/93 (zitiert in Fußnote 3, Randnr. 13).

13 — Vgl. dazu den ersten Satz in der Randnr. 14 des Urteils in der Rechtssache C-184/00 (zitiert in Fußnote 6).

14 — Urteil in der Rechtssache C-184/00 (zitiert in Fußnote 6, Randnr. 13).

lung dieser Dienstleistung und wird somit als Gegenleistung gewährt und nicht allgemein zur Deckung etwa der betrieblichen Kosten der KNW insgesamt [15]. Eine Subvention im letztgenannten Sinn wäre in Ermangelung eines Zusammenhangs mit einer Lieferung keine Gegenleistung und somit auch nicht mehrwertsteuerpflichtig.

51. Dass die Subvention von einem Dritten gewährt wird, ist kein Argument dafür, sie nicht als Gegenleistung zu qualifizieren. Diese Konstellation ist mit jener von Erstattungsgutscheinen vergleichbar, bei der ein Teil der Gegenleistung in einem Gutschein besteht, der dem Einzelhändler vom Endverbraucher vorgelegt wird, um einen Preisnachlass auf eine Ware zu erhalten. In diesen Fällen erstattet ein Dritter, nämlich der Aussteller des Gutscheins, dem Einzelhändler anschließend bei Vorlage des Gutscheins die Differenz zwischen dem vom Endverbraucher tatsächlich gezahlten Preis und dem „normalen" Preis ohne Preisnachlass.

52. Auch diese nur einen Teil der Gegenleistung abdeckende Erstattung durch einen Dritten wurde vom Gerichtshof als Gegenleistung qualifiziert [16].

53. Dass die Subvention für die Energieberatung höchstens 10 GBP beträgt und daher unter Umständen nur einen Teil der Kosten der Energieberatung deckt, spielt entgegen dem Vorbringen der KNW keine Rolle, denn dieser Umstand ändert nichts daran, dass die Subvention das Entgelt für die Energieberatung darstellt.

54. In diesem Zusammenhang ist an die Rechtsprechung des Gerichtshofes [17] zu erinnern, wonach für die Beurteilung einer Gegenleistung nicht deren objektiver, sondern deren subjektiver Wert maßgeblich ist.

55. Wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung zu Recht ausgeführt hat, liegt gerade in jenen Fällen, in denen der Preis in der Subvention besteht, ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Preis und Subvention vor.

56. Dem vorlegenden Gericht ist daher zu antworten, dass eine Zahlung wie die im Ausgangsverfahren gegenständliche als Subvention im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen ist.

15 — Vgl. das Urteil in der Rechtssache C-184/00 (zitiert in Fußnote 6, Randnr. 15).

16 — Urteil vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache C-288/94 (Argos Distributors, Slg. 1996, I-5311, Randnr. 18).

17 — Urteil in der Rechtssache C-288/94 (zitiert in Fußnote 16, Randnrn. 16 und 17) und die dort zitierte Rechtsprechung.

## VII — Ergebnis

57. Nach alledem wird dem Gerichtshof vorgeschlagen, auf die zusammengefassten Vorlagefragen wie folgt zu antworten:

Die Zahlung einer Subvention wie die im Ausgangsverfahren gegenständliche bildet eine Gegenleistung für einen Umsatz und ist in die Besteuerungsgrundlage für die Bemessung der Umsatzsteuer nach der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerliche Bemessungsgrundlage einzubeziehen.