CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL C. STIX-HACKL van 5 februari 2002 [1]

I — Inleiding

1. In het onderhavige geval legt het VAT and Duties Tribunal, Manchester, aan het Hof van Justitie de vraag voor hoe het begrip „subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden" in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: „Zesde richtlijn") [2] uitgelegd moet worden. In concreto gaat het erom of een betaling van een nationale instantie aan een onderneming in verband met energieadvies dat laatstgenoemde aan huisbewoners geeft, onderworpen is aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW").

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — PB L 145, blz. 1

II — Juridische context

A — *Het gemeenschapsrecht*

2. Artikel 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„De maatstaf van heffing is:

a) voor [...] goederenleveringen en diensten [...]: alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de koper, van de ontvanger of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden."

B — *Nationaal recht*

3. De Energy Action Grants Agency (hierna: „EAGA") is de bevoegde instantie voor de uitvoering van de Home Energy Efficiency Scheme (hierna: „HEES"). De HEES valt onder de Home Energy Efficiency Grants Regulations 1992 (hierna: „Regulations"). Deze zijn in de plaats gekomen van de oorspronkelijke Regulations van 1990 en zijn gewijzigd bij de Home Energy Efficiency Grants (Amendment) Regulations van 1993, 1994, 1995 en 1996. De partijen in het hoofdgeding hebben echter verzocht dat het beroep op grond van de Regulations wordt beslist, aangezien de wijzigingen voor de hier in geding zijnde punten klaarblijkelijk niet relevant zijn.

4. Section 2(1) van de Regulations definieert het begrip energieadvies (Energy Advice) als „advies met betrekking tot warmteisolatie of zuinig en doeltreffend gebruik van huishoudelijke apparaten en van voorzieningen voor verlichting of verwarming van ruimtes of water" in bepaalde woningen.

5. Regulation 4 regelt de subsidieaanvraag. Regulation 4(2) bepaalt:

„De aanvraag wordt schriftelijk ingediend en moet ondertekend zijn door de aanvrager of door een persoon die is aangewezen door of voldoet aan de beschrijving opgesteld door de plaatselijk bevoegde instantie, in de vorm die is voorgeschreven door die bevoegde instantie."

6. Regulation 5 noemt de werkzaamheden waarvoor subsidie kan worden toegekend. Daartoe behoort het „energieadvies".

7. Als bij een plaatselijke netwerkinstallateur een aanvraag wordt ingediend, controleert deze overeenkomstig Regulation 7(1) of de aanvrager in aanmerking komt voor een subsidie. Regulation 7(3) bepaalt:

„Wanneer de netwerkinstallateur vaststelt dat de aanvrager recht heeft op de subsidie:

a) zendt hij de aanvraag naar de plaatselijk bevoegde instantie met de schriftelijke verklaring dat hij heeft onderzocht of is voldaan aan alle door die instantie van tijd tot tijd gestelde voorwaarden om voor subsidie in aanmerking te komen, en

b) beslist hij, in afwachting van de goedkeuring door die instantie, of hij bereid is het werk uit te voeren en, onverminderd de hierna sub i beschreven verplichting van de aanvrager, de kosten van het werk te dragen ingeval de subsidie wordt geweigerd, en

i) deelt hij in voorkomend geval de aanvrager schriftelijk mee dat hij bereid is het werk uit te voeren, met dien verstande dat de aanvrager, tenzij de subsidieaanvraag niet wordt goedgekeurd of de subsidie niet door de plaatselijk bevoegde instantie wordt uitbetaald op grond van een onjuiste mededeling op een essentieel punt, slechts gehouden zal zijn het werk te betalen ter hoogte van het bedrag dat vóór de indiening van de aanvraag schriftelijk tussen de aanvrager en de netwerkinstallateur is overeengekomen, zijnde het bedrag waarmee de volledige kosten van de werkzaamheden het subsidiebedrag overschrijden [...]"

8. Ingevolge Regulation 7(4) geldt voor de doeleinden van deze Regulation als „onjuiste mededeling op een essentieel punt" elke onjuiste voorstelling van zaken door de aanvrager of in zijn naam met betrekking tot de criteria die van belang zijn voor het recht op subsidie.

9. Regulation 9 bepaalt de maximumbedragen voor de subsidies; het maximum voor energieadvies bedraagt 10 GBP.

10. Als aan de voorwaarden voor de toekenning van een subsidie is voldaan, betaalt de plaatselijk bevoegde instantie overeenkomstig Regulation 10(2) de subsidie uit op een door haar te bepalen tijdstip. Indien het werk is uitgevoerd door een netwerkinstallateur, wordt de subsidie aan hem uitbetaald.

11. Het door de EAGA op grond van Regulation 4 voorgeschreven formulier draagt als opschrift: „Aanvraagformulier voor een subsidie op grond van de Home Energy Efficiency Scheme"; bij het formulier zijn „Aanwijzingen" en een „Overeenkomst" gevoegd.

Deze overeenkomst bepaalt het volgende:

„In deze overeenkomst wordt onder ‚u' de aanvrager van een subsidie verstaan en onder ‚aannemer' (contractor) de netwerkinstallateur. U komt met de aannemer het volgende overeen:

1. De aannemer voert de werken uit voor de prijs die in de derde sectie van de voorpagina is genoemd.

a) De aannemer heeft recht op:

— De door u eventueel verschuldigde betaling genoemd in de derde sectie van de voorpagina. U moet dit bedrag echter alleen betalen wanneer het werk naar uw tevredenheid is uitgevoerd.

— De subsidie op grond van de Home Energy Efficiency Grants Regulations, wanneer de EAGA Ltd de subsidie aan de aannemer uitbetaalt.

b) Als de aannemer het werk uitvoert en de EAGA Ltd de subsidie niet toekent of vanwege een onjuiste mededeling op een essentieel punt niet uitbetaalt, moet u de aannemer de volle prijs voor het werk betalen (wanneer het werk tot uw tevredenheid is uitgevoerd).

3. De aannemer moet het werk voltooien en alle daarmee samenhangende prestaties verrichten overeenkomstig de Regulations."

III — Feiten en procedure

12. Keeping Newcastle Warm (hierna: „KNW") is in het Verenigd Koninkrijk voor BTW-doeleinden geregistreerd als een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Het hoofddoel van de vennootschap is het bevorderen van zuinig energiegebruik in het algemeen en bij behoeftigen in het bijzonder, en de daartoe vereiste activiteiten uit te voeren, zoals stimulering, advisering en voorlichting met betrekking tot de zuinige omgang met energie. Naar eigen zeggen is KNW een non-profit organisatie.

13. KNW werd als netwerkinstallateur aangewezen en was volgens de stukken verantwoordelijk voor een gebied dat Tyne and Wear, Northumberland, Cumbria en delen van de Schotse Border Region omvat. In dit gebied sloot KNW met huisbewoners overeenkomsten voor energieadvies. Daarvoor ontving zij van de EAGA de desbetreffende subsidie van 10 GBP.

14. Het hoofdgeding vindt zijn oorsprong in een geschil tussen KNW en de Commissioner of Customs and Excise voor het VAT and Duties Tribunal, Manchester, over een vordering van KNW tot teruggave van BTW, die KNW van 1 april 1991 tot 31 augustus 1996 teveel betaald zou heb-

ben; in totaal werd 939 492,01 GBP gevorderd.

15. KNW is tegen de uitspraak van het VAT and Duties Tribunal in beroep gegaan bij de High Court of Justice (Verenigd Koninkrijk). KNW betoogde dat algemeen geaccepteerd is dat de 10 GBP, die KNW steeds van de EAGA kreeg voor geleverd advies, deel uitmaakte van de tegenprestatie in de zin van de Tolsma-rechtspraak. [3]

16. KNW beriep zich op artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, waarin staat: „met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden". Volgens KNWE heeft deze toevoeging alleen zin als andere subsidies niet in de maatstaf van heffing worden betrokken. De toevoeging dient de werkingssfeer van artikel 11, A, lid 1, van de Zesde richtlijn uit te breiden; subsidies die buiten dit kader vallen, vallen niet binnen de maatstaf van heffing. Alle rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houdende subsidies zijn namelijk in ruil voor de handelingen gedane betalingen en maken normaliter deel uit van de tegenprestatie. Deze toevoeging zou, kortom, overbodig zijn als buiten dit kader vallende subsidies in de maatstaf van heffing zouden worden betrokken.

3 — Arrest van 3 maart 1994, Tolsma/Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden (C-16/93, Jurispr. blz. I-743, punt 14).

17. De Commissioner of Customs and Excise betoogde in de procedure voor het VAT and Duties Tribunal, dat de subsidie alleen behoeft te worden betaald als de contractpartij in kwestie (hier KNW) en de klant een overeenkomst hebben gesloten die aan de vormvoorschriften van Regulation 8(2) voldoet. Hoewel de betaling ingevolge Regulation 10(2) rechtstreeks via de netwerkinstallateur gedaan kan worden, moet er een overeenkomst zijn tussen de netwerkinstallateur en de huisbewoner en wordt de subsidie ten gunste van de huisbewoner uitbetaald. De subsidie maakt deel uit van de tegenprestatie en is daarmee deel van de maatstaf van heffing.

18. Op bevel van de bevoegde rechter van de High Court heeft het VAT and Duties Tribunal, Manchester, bij beschikking van 8 september 2000 het Hof de volgende vragen voorgelegd voor een prejudiciële beslissing.

IV — De voorgelegde vragen

19. De voorgelegde vragen luiden:

„1) Is een betaling van de Energy Grants Action Agency aan verzoekster, die deze ontvangt in verband met een energieadvies aan een daarvoor in aanmerking komende huisbewoner,

een subsidie in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad?

2) Bij een bevestigend antwoord op de eerste vraag: houdt die betaling ook rechtstreeks verband met de prijs van het verstrekken van energieadvies, zodat zij op grond van de slotwoorden van artikel 11, A, lid 1, sub a, valt binnen de maatstaf van heffing voor die handeling?

3) Bij een ontkennend antwoord op de tweede vraag: valt die betaling niettemin binnen de maatstaf van heffing, omdat zij de tegenprestatie (of een gedeelte van de tegenprestatie) voor een handeling vormt?"

V — Argumenten van de belanghebbenden

20. In de opvatting van Keeping Newcastle Warm (KNW) moet onder het begrip „subsidie", zowel in gewoon spraakgebruik als volgens de uitlegging door het Hof in de zaak De Gezamenlijke Steenkolenmijnen/Hoge Autoriteit, worden verstaan: „prestaties in geld of natura ter ondersteuning van een onderneming gedaan boven het door kopers of verbruikers ter zake van door de onderneming geleverde goederen of diensten verschuldigde".[4] De bijdrage van 10 GBP is een dergelijke subsidie. KNW voert aan dat een subsidie alleen dan een tegenprestatie in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn kan zijn, als zij, rechtstreeks verband houdt met de prijs van de handeling.

21. Dat rechtstreekse verband is er in dit geval niet. Ofwel is de prijs het bedrag dat KNW vraagt voor energieadvies, dan komt deze altijd overeen met het maximum, omdat er enerzijds het maximum van 10 GBP is en anderzijds het advies onbetwistbaar niet tegen een lagere prijs aangeboden kan worden, zodat er niet van een rechtstreeks verband gesproken kan worden. Ofwel gaat men uit van de werkelijke kosten voor de consument, in welk geval deze echter geen kosten heeft, zodat de bijdrage in feite als een flat-rate subsidie voor de algemene bedrijfskosten van KNW gezien kan worden en geen rechtstreeks verband houdt met de prijs.

22. In de opvatting van KNW heeft artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, volgens hetwelk de rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houdende subsidies ook als tegenprestatie moeten worden beschouwd, tot doel om subsidies te onderscheiden op basis van de wijze waarop de hoogte wordt berekend — niet op basis van de vraag of een subsidie rechtstreeks verband houdt met de levering —, om deze eventueel van de werkingssfeer van de BTW uit te sluiten. In het algemeen vallen subsidies niet onder

4 — Arrest van 23 februari 1961 (30/59, Jurispr. blz. 3, 42).

de BTW, tenzij uitdrukkelijk anders is bepaald. Deze uitlegging wordt bevestigd door artikel 19 van de Zesde richtlijn, dat de berekening van het pro rata voor de toepassing van de aftrek van de voorbelasting regelt.

23. De criteria om een subsidie tot de „tegenprestatie" te kunnen rekenen, zijn daarom strikter dan die voor de bepaling van wat de tegenprestatie is. Daarom is niet de door het Hof in de zaak Tolsma ontwikkelde reeks van criteria beslissend, maar artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn.

24. Voor de regering van het Verenigd Koninkrijk is daarentegen alleen relevant, of de betrokken bijdrage volgens de algemene principes van de BTW, zoals die uit de desbetreffende rechtspraak van het Hof [5] voortvloeien, als een „tegenprestatie" gezien moeten worden, zonder dat van belang is of de bijdrage als subsidie wordt betaald. De bijdrage voor het energieadvies voldoet aan de door het Hof opgestelde criteria voor de vaststelling dat er sprake is van een tegenprestatie en voor de bepaling van de waarde ervan. De regering van het Verenigd Koninkrijk wijst er onder andere op, dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de subsidies en de door KNW geleverde diensten.

5 — Arresten van 5 februari 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Jurispr. blz. 445), 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Jurispr. blz. 1443), 23 november 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Jurispr. blz. 6365), 3 maart 1994 (C-16/93, aangehaald in voetnoot 3) en 2 juni 1994, Empire Stores (C-33/93, Jurispr. blz. I-2329).

25. De regering van het Verenigd Koninkrijk stelt verder vast, dat de BTW volgens de rechtspraak van het Hof een zeer breed toepassingsgebied heeft en dat aan het begrip „tegenprestatie" een zo ruim mogelijke betekenis moet worden gegeven, wat de eerbiediging van het principe van belastingneutraliteit moet waarborgen. In het licht hiervan moet de passage „met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden" in artikel 11, A, lid 1, sub a, als een loutere verduidelijking worden gezien. Het gehele laatste zinsdeel van deze bepaling dient te bevestigen dat de herkomst van de tegenprestatie geen rol speelt. De ontstaansgeschiedenis en de voorbereidende stukken bevestigen deze uitlegging.

26. Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk is de toepasselijkheid van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn op subsidies dus niet afhankelijk van een rechtstreeks verband met de prijs. Men kan zich een subsidie voorstellen die weliswaar niet rechtstreeks verband houdt met de prijs van de levering, maar wel met de levering zelf, en daarom voor BTW-doeleinden een tegenprestatie vormt.

27. Daarenboven vindt de regering van het Verenigd Koninkrijk de opvatting van KNW, dat subsidies principieel uitgesloten zijn van de werkingssfeer van de BTW en dat deze alleen door de laatste zinsnede van de onderhavige bepaling tot subsidies

wordt uitgebreid, onjuist. Deze opvatting is onlogisch, gelet op het grondbeginsel dat in principe alles wat de leverancier voor een prestatie krijgt, de waarde van de tegenprestatie vormt.

28. Ten slotte wijst de regering van het Verenigd Koninkrijk erop dat het energieadvies niet gratis is. Overigens moet in het geval dat geen subsidie verleend wordt, toch een prijs betaald worden. In dat geval is het totale bedrag belastbaar. Of tussen de subsidie en de prijs een rechtstreeks verband bestaat, is een feitelijke vaststelling die het beste door de nationale rechter kan worden gedaan.

29. Ter terechtzitting bracht de regering van het Verenigd Koninkrijk met een beroep op de zaak Office des produits wallons [6], naar voren dat in het onderhavige geval de subsidie rechtstreeks verband houdt met de prijs in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn.

30. De Commissie voert aan dat de verwijzing naar subsidies in artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn verduidelijkt dat het begrip „van een derde verkregen tegenprestatie" ook subsidies omvat die rechtstreeks verband houden met de prijs. De regel dat een door een derde, inclusief de overheid, gedane betaling aan iemand voor de levering van een dienst of een goed deel uitmaakt van de maatstaf van heffing, geldt echter niet voor algemene subsidies zoals die voor de bedrijfskosten. De Commissie verwijst in dit verband naar de arresten van het Hof in de zaken Mohr [7] en Landboden-Agrardienste. [8]

31. Onafhankelijk van de vraag of het energieadvies nu als een afzonderlijke dienst of als een deel van een samengestelde dienst wordt gezien, vermindert de subsidie het te betalen bedrag of komt het daar zelfs mee overeen.

32. In tegenstelling tot KNW is de Commissie niet van mening dat uit het feit dat het bedrag van 10 GBP systematisch uitbetaald wordt, volgt dat de subsidie geen rechtstreeks verband houdt met de prijs. De subsidie wordt namelijk verleend om de kosten van het energieadvies te dekken tot een hoogte van maximaal 10 GBP.

33. Ten slotte gaat het in de opvatting van de Commissie niet zozeer om het begrip subsidie, maar om de vraag of zij deel

6 — Arrest van 22 november 2001 (C-184/00, Jurispr. blz. I-9115, punt 10).

7 — Arrest van 29 februari 1996 (C-215/94, Jurispr. blz. I-959).

8 — Arrest van 18 december 1997 (C-384/95, Jurispr. blz. I-7387).

uitmaakt van de tegenprestatie. Dat is in de onderhavige zaak het geval. KNW levert een dienst, namelijk de advisering van huisbewoners over energiebesparingsmaatregelen, waarvoor zij een bepaald bedrag ontvangt. Dat bedrag is daarom de maatstaf van heffing, onafhankelijk van de vraag of de betaling een subsidie is in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, een door een derde geleverde tegenprestatie voor een aan de huisbewoner geleverde dienst, of feitelijk een tegenprestatie voor een dienst die aan de EAGA wordt geleverd en die bestaat in de advisering van de huisbewoner.

34. Ter terechtzitting wees de Commissie erop, dat in het onderhavige geval is voldaan aan de door het Hof in de zaak Office des produits wallons opgestelde criteria om subsidies in de maatstaf van heffing te betrekken.

VI — Beoordeling

35. De door de nationale rechter voorgelegde vragen betreffen de uitlegging van het begrip „subsidies die rechtstreeks met de prijs van de handelingen verband houden" in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn en met name de vraag of een betaling zoals in het hoofdgeding, die door een nationale instantie aan een onderneming wordt gedaan voor aan huisbewoners geleverd energieadvies, in de maatstaf van heffing moet worden opgenomen. De drie voorgelegde vragen worden hierna gezamenlijk beoordeeld.

36. Om te beginnen kan ik instemmen met KNW en de regering van het Verenigd Koninkrijk, dat onder subsidie normaal gesproken een door de overheid — in de regel in het algemeen belang — gedane betaling is te verstaan. De Zesde richtlijn geeft geen bijzondere definitie en ook het Hof schijnt het begrip „subsidie" in de genoemde zin te gebruiken. [9]

37. In ieder geval heeft de gemeenschapswetgever door de vermelding van subsidies in artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn in principe duidelijk gemaakt dat subsidies aan BTW onderworpen kunnen zijn. Omstreden is, zoals in het onderhavige geval, in welke mate en onder welke voorwaarden.

38. Ingevolge artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, dat de werkingssfeer van de BTW omschrijft, zijn „leveringen van goederen en diensten" die „onder bezwarende titel" worden uitgevoerd, aan BTW onderworpen. Kenmerkend voor een belastbare

9 — Vgl. het arrest van 18 december 1997 (C-384/95, aangehaald in voetnoot 8, punt 20).

handeling is dus dat er een levering is, waaraan een tegenprestatie verbonden kan worden en andersom.

39. Nu kan een subsidie van overheidswege de meest verscheidene vormen aannemen. Het kan bijvoorbeeld gaan om een algemene subsidie ter dekking van de totale bedrijfskosten, waarbij dan, buiten de subsidieverlener en de begunstigde, derden als verbruikers in het geheel niet of slechts indirect betrokken zijn. Het kan ook gaan om een subsidie die door de subsidiegever aan de ontvanger wordt gegeven met het doel dat een derde een concrete prestatie (goedkoper) geleverd krijgt. In de regel kan er alleen een belastbare handeling zijn bij subsidies van de laatste soort, die dus worden verleend in een situatie waarbij drie partijen betrokken zijn.

40. De reden daarvoor is dat een subsidie van overheidswege in het algemeen belang verleend wordt en niet omwille van het verbruik van een goed of een dienst door de overheid zelf. Wil er sprake zijn van een verbruik en daarmee van een belastbare handeling in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn, dan moet er een derde als ontvanger van de prestatie zijn.

41. In het arrest in de zaak Office des produits wallons heeft het Hof dan ook vastgesteld: „Artikel 11, A, van de Zesde richtlijn heeft immers betrekking op situaties met drie betrokken partijen, te weten de overheidsinstantie die de subsidie toekent, het orgaan waaraan zij wordt toegekend, en de koper van het goed of de ontvanger van de dienst geleverd of verricht door de gesubsidieerde instelling. De in artikel 11, A, van de Zesde richtlijn bedoelde handelingen zijn dus geen handelingen die ten behoeve van de subsidieverlenende overheid worden verricht." [10]

42. In het hoofdgeding in de onderhavige procedure is er een dergelijke situatie met drie partijen: de Energy Action Grants Agency als instantie die de subsidie voor het energieadvies verleent, KNW die de dienst van energieadvies levert en de subsidie ontvangt, en de huisbewoner als ontvanger van de door KNW geleverde dienst.

43. De regeling voor subsidies in de laatste zinsnede van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de richtlijn is dus afgesteld op subsidies zoals die waarover het in het hoofdgeding gaat, en waarbij er een dergelijke situatie met drie partijen is.

44. Voor deze gevallen, waarbij een levering of dienstverlening niet plaatsvindt ten

10 — Arrest van 22 november 2001 (C-184/00, aangehaald in voetnoot 6, punt 10).

gunste van de instantie die de subsidie verleent, maakt het vereiste van het rechtstreekse verband tussen de subsidie en de prijs van de handeling duidelijk, dat de subsidie — zoals in het algemeen voorzien in artikel 11, A, lid 1, sub a — alleen belast wordt als zij een deel van de tegenprestatie vormt, dus specifiek wordt betaald voor een goederenlevering of een dienstverrichting aan een consument. [11]

45. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet er tussen de levering van een goed of dienst en de daarvoor betaalde vergoeding een „rechtstreeks verband" zijn, om een betaling als tegenprestatie voor de levering van een dienst of een goed te kunnen kwalificeren. [12]

46. Het door de rechtspraak vereiste rechtstreekse verband moet daarom ook tussen een subsidie en de levering van een goed of een dienst bestaan. [13]

47. Voor subsidies heeft het Hof de volgende criteria vastgelegd, waarmee vastgesteld kan worden of de subsidie rechtstreeks verband houdt met een levering en dus een tegenprestatie vormt: [14] de prijs van het goed of de dienst moet uiterlijk op het moment dat het belastbare feit plaatsvindt, in hoofdlijnen vaststaan; bovendien moet de verplichting van de subsidiërende instantie om de subsidie te verlenen gepaard gaan met het recht van de begunstigde op betaling van de subsidie, wanneer hij een belastbare handeling verricht heeft; verder moet de prijs van het goed of de dienst bepaalbaar zijn.

48. Zoals uit de door de verwijzende rechter beschreven feiten blijkt, levert KNW aan huisbewoners de dienst van energieadvies op grond van een overeenkomst, waarin vastgelegd is dat de dienst tegen een („in de derde sectie van de voorpagina") vermelde prijs moet worden uitgevoerd. De prijs van het energieadvies staat dus vast en is bepaalbaar.

49. Verder heeft KNW alleen recht op de subsidie als zij zich verplicht tot het geven van energieadvies. Dit volgt ook uit de overeenkomst en Regulation 10.

50. De subsidie is dus duidelijk verbonden aan de levering van een dienst, namelijk het energieadvies; zij dient ter volledige of

11 — Arrest in zaak C-184/00 (aangehaald in voetnoot 6, punt 12).

12 — Vgl. o.a. de arresten van 5 februari 1981 (154/80, aangehaald in voetnoot 5, punt 12), 23 november 1988 (230/87, aangehaald in voetnoot 5, punt 11) en 3 maart 1994 (C-16/93, aangehaald in voetnoot 3, punt 13).

13 — Vgl. de eerste zin in punt 14 van het arrest in zaak C-184/00 (aangehaald in voetnoot 6).

14 — Arrest in zaak C-184/00 (aangehaald in voetnoot 6, punt 13).

gedeeltelijke betaling voor deze dienst en wordt dus als tegenprestatie verleend en niet in het algemeen om bijvoorbeeld de totale bedrijfskosten van KNW te dekken. [15] Een subsidie in laatstgenoemde zin zou zonder een verband met een levering geen tegenprestatie en dus ook niet aan BTW onderworpen zijn.

51. Dat de subsidie door een derde verleend wordt, is geen argument om deze niet als tegenprestatie te kwalificeren. Deze situatie is vergelijkbaar met die van tegoedbonnen, waarbij een deel van de tegenprestatie bestaat uit een tegoedbon die de detaillist door de consument wordt voorgelegd om korting op een product te krijgen. In dat geval vergoedt een derde, namelijk degene die de tegoedbon heeft uitgegeven, aan de detaillist vervolgens na overlegging van de tegoedbon het verschil tussen de door de consument werkelijk betaalde prijs en de „normale" prijs zonder korting.

52. Ook deze vergoeding door een derde, die slechts een deel van de tegenprestatie dekt, is door het Hof als tegenprestatie gekwalificeerd. [16]

53. In tegenstelling tot wat KNW heeft aangevoerd, is het niet van belang dat de subsidie voor het energieadvies ten hoogste 10 GBP bedraagt en daarom eventueel maar een deel van de kosten van het energieadvies dekt, omdat deze omstandigheid niets verandert aan het feit dat de subsidie de vergoeding voor het energieadvies vormt.

54. In dit verband herinner ik aan de rechtspraak van het Hof [17], volgens welke voor de beoordeling van een tegenprestatie niet de objectieve maar de subjectieve waarde maatgevend is.

55. Zoals de Commissie ter terechtzitting terecht naar voren heeft gebracht, is er juist in die gevallen waarin de prijs uit de subsidie bestaat, een rechtstreeks verband tussen de prijs en de subsidie.

56. Daarom moet aan de verwijzende rechter geantwoord worden, dat een betaling zoals die in het hoofdgeding, als subsidie in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn binnen de maatstaf van heffing valt.

15 — Vgl. het arrest in zaak C-184/00 (aangehaald in voetnoot 6, punt 15).

16 — Arrest van 24 oktober 1996, Argos Distributors (C-288/94, Jurispr. blz. I-5311, punt 18).

17 — Arrest in zaak C-288/94 (aangehaald in voetnoot 16, punten 16 en 17) en de daar aangehaalde rechtspraak.

VII — Conclusie

57. Mitsdien stel ik het Hof voor, op de samengevoegde prejudiciële vragen te antwoorden als volgt:

„De betaling van een subsidie zoals die in het hoofdgeding, vormt een tegenprestatie voor een handeling en valt binnen de maatstaf van heffing voor de bepaling van de BTW ingevolge de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag."