URTEIL DES GERICHTSHOFES (Dritte Kammer)

22. November 2001 *

In der Rechtssache C-184/00

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Tribunal de première instance Charleroi (Belgien) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Office des produits wallons ASBL

gegen

Belgischer Staat

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung 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 steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1)

* Verfahrenssprache: Französisch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Richters C. Gulmann (Berichterstatter) in Wahrnehmung der Aufgaben des Kammerpräsidenten sowie der Richter J.-P. Puissochet und J. N. Cunha Rodrigues,

Generalanwalt: L. A. Geelhoed
Kanzler: D. Louterman-Hubeau, Abteilungsleiterin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— des Office des produits wallons ASBL, vertreten durch M. Eloy, avocat,

— der belgischen Regierung, vertreten durch A. Snoecx als Bevollmächtigten im Beistand von B. van de Walle de Ghelcke, avocat,

— der französischen Regierung, vertreten durch J-F. Dobelle, S. Pailler und S. Seam als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und C. Giolito als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen des Office des produits wallons ASBL, vertreten durch R. Ghods, avocat, der belgischen Regierung, vertreten durch B. van de Walle de Ghelcke, und der Kommission, vertreten durch E. Traversa und C. Giolito, in der Sitzung vom 22. März 2001

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 27. Juni 2001,

folgendes

Urteil

1 Das Tribunal de pemière instance Charleroi hat mit Urteil vom 11. Mai 2000, beim Gerichtshof eingegangen am 16. Mai 2000, gemäß Artikel 234 EG drei Fragen nach der Auslegung 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 steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen dem Office des produits wallons ASBL (im Folgenden: OPW) und dem belgischen Staat wegen der Frage, ob betriebliche Zuschüsse, die einen Teil der Betriebsaufwendungen des OPW abdecken, in die Besteuerungsgrundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer einzubeziehen sind.

Rechtlicher Rahmen

3 Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Die Besteuerungsgrundlage ist:

a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) genannt sind, 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."

Der Ausgangsrechtsstreit und die Vorlagefragen

4 Das OPW ist eine private Vereinigung ohne Erwerbszweck, deren Tätigkeit in der Werbung für wallonische Agrar- und Gartenbauerzeugnisse sowie Agrarlebensmittel und deren Verkauf besteht und insoweit mehrwertsteuerpflichtig ist. Das OPW erhält von der Wallonischen Region, mit der es am 11. März 1994 eine Rahmenvereinbarung über Zuschüsse (im Folgenden: Rahmenvereinbarung) geschlossen hat, einen jährlichen Zuschuss. Nach dieser Vereinbarung hat es vier Aufgaben: Herausgabe eines Verzeichnisses, Herausgabe der Zeitschrift „Wallonie nouvelle", Betreuung dezentralisierter Nebenstellen und Teilnahme an örtlichen Veranstaltungen. Nach der Rahmenvereinbarung wird das OPW „sein Budget auf der Grundlage des Vorjahreszuschusses aufstellen... Bezugsjahr für den Beginn dieses Systems ist das Jahr 1994 mit einem Zuschuss von 11 000 000 BEF". Weiter bestimmt die Rahmenvereinbarung: „Die zulässigen Ausgaben umfassen u. a. Personalkosten, eventuelle Kosten für die Miete oder Einrichtung von Räumlichkeiten, Kosten für den Erwerb der erforderlichen Ausstattung und des erforderlichen Mobiliars, Kauf von Gegenständen und Bezug von Dienstleistungen sowie alle anderen mittelbar oder unmittelbar mit der Tätigkeit des OPW zusammenhängenden Kosten im Rahmen der vorliegenden Vereinbarung."

5 Bei einer Kontrolle im Februar 1997 stellte die belgische Steuerverwaltung fest, dass das OPW auf den Zuschuss keine Mehrwertsteuer entrichtet hatte, und nahm eine Steuerberichtigung in Höhe von 6 712 500 BEF für die Jahre 1994 bis 1996 vor. Sie erließ über diesen Betrag einen Zahlungsbefehl gegen das OPW für die geschuldete Mehrwertsteuer und setzte ein Bußgeld von 1 349 000 BEF fest.

6 Das OPW legte hiergegen Widerspruch beim Tribunal de première instance Charleroi ein.

7 In der Vorlageentscheidung stellt das Gericht u. a. fest:

— Artikel 26 des Code de la TVA (Mehrwertsteuergesetzbuch), der Artikel 11 Teil A der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie in belgisches Recht umsetzt, definiert den Begriff der Besteuerungsgrundlage im Bereich der Mehrwertsteuer.

— Die Parteien des Ausgangsverfahrens räumen ein, dass eine Subvention Teil der Besteuerungsgrundlage sei, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Preis stehe; dies sei der Fall, wenn die Subvention dem Hersteller, Lieferer oder Dienstleistenden gewährt und von einem Dritten gezahlt werde und das Entgelt oder einen Teil des Entgeltes für eine Lieferung oder Dienstleistung darstelle.

— Die Parteien sind jedoch unterschiedlicher Auffassung hinsichtlich der Bedeutung dieser dritten Voraussetzung.

8 Das Tribunal de première instance Charleroi hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind betriebliche Zuschüsse, die einen Teil der Betriebsaufwendungen (Investitionshilfen, Beteiligung an den allgemeinen Kosten oder laufenden Ausgaben, Personalkosten) eines Steuerpflichtigen abdecken und den Selbstkostenpreis seiner Waren oder Dienstleistungen beeinflussen, ohne einen konkreten Bezug zum Preis der Umsätze aufzuweisen, gemäß Artikel 11 Teil A der Sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern steuerpflichtig?

2. Hängt die Steuerpflichtigkeit vom Vorliegen einer konkreten Leistung zugunsten des Subventionsgebers und einer Gleichwertigkeit des von ihm erlangten Vorteils mit dem geleisteten Gegenwert ab?

3. Wenn ja, wie ist der Wert des vom Subventionsgeber erlangten Vorteils zu bestimmen?

Zu den Vorlagefragen

9 Mit seinen Fragen möchte das vorlegende Gericht wissen, wie der Begriff „unmittelbar mit dem Preis zusammenhängende Subventionen" im Sinne des Artikels 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie auszulegen ist, namentlich, ob ein betrieblicher Zuschuss wie der im Ausgangsverfahren streitige in die Besteuerungsgrundlage, wie sie in dieser Vorschrift definiert worden ist, einzubeziehen ist.

10 Wie die Kommission in ihren beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen und der Generalanwalt in Nummer 40 seiner Schlussanträge ausgeführt haben, ist es unter Umständen wie denen des Ausgangsfalls ohne Bedeutung, ob ein Steuerpflichtiger wie das OPW der Behörde, die ihm die Subvention gewährt hat, eine bestimmbare Leistung erbracht hat. Artikel 11 Teil A der Sechsten Richtlinie betrifft nämlich Fälle mit jeweils drei Beteiligten: der Behörde, die die Subvention gewährt, der Einrichtung, die die Subvention 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.

11 Subventionen wie die in der ersten Vorlagefrage genannten — d. h. betriebliche Zuschüsse, die einen Teil der Betriebskosten decken — wirken sich praktisch immer auf den Selbstkostenpreis der von der subventionierten Einrichtung gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen aus. Soweit diese Einrichtung nämlich bestimmte Gegenstände liefert oder bestimmte Dienstleistungen erbringt, wird sie dies zu Preisen tun können, die ihr nicht möglich wären, wenn sie ihre Kosten weitergeben und zugleich Gewinne erzielen müsste.

12 Die Möglichkeit allein, dass eine Subvention sich auf die Preise der von der subventionierten Einrichtung gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen auswirkt, macht jedoch diese Subvention nicht schon steuerbar. Für einen unmittelbaren Zusammenhang der Subvention mit dem Preis dieser Umsätze im Sinne des Artikels 11 Teil A der Sechsten Richtlinie ist darüber hinaus, wie die Kommission zu Recht ausgeführt hat, erforderlich, dass die Subvention an die subventionierte Einrichtung gerade für die Lieferung eines bestimmten Gegenstandes oder die Erbringung einer bestimmten Dienstleistung gezahlt wird. Nur in diesem Fall kann die Subvention als Gegenleistung der Lieferung eines Gegenstandes oder der Erbringung einer Dienstleistung angesehen werden und ist damit steuerbar.

13 Um feststellen zu können, ob die Subvention eine solche Gegenleistung darstellt, muss der Preis des Gegenstandes oder der Dienstleistung in seinen Grundzügen

spätestens zum Zeitpunkt des Eintritts des Tatbestands festliegen. Auch muss mit der Verpflichtung der Subventionsstelle zur Subventionszahlung das Recht des Begünstigten auf Auszahlung der Subvention einhergehen, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat. Diese Verbindung zwischen Subvention und Preis muss nach einer Untersuchung der Umstände des Einzelfalls, auf denen die Zahlung dieser Gegenleistung beruht, eindeutig zum Ausdruck kommen. Dagegen ist nicht erforderlich, dass der Preis des Gegenstandes oder der Dienstleistung — oder ein Teil des Preises — bestimmt ist. Es genügt, dass er bestimmbar ist.

14 Somit ist die Feststellung einer unmittelbaren Verbindung zwischen der Subvention und dem betreffenden Gegenstand oder der betreffenden Dienstleistung Aufgabe des vorlegenden Gerichts. Dazu muss es zunächst prüfen, ob dem Abnehmer des Gegenstandes oder dem Dienstleistungsempfänger die Subvention des Subventionsempfänger zugute kommt. Der vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger zu zahlende Preis muss nämlich so festgesetzt sein, dass er sich entsprechend der dem Verkäufer des Gegenstandes oder dem Dienstleistungserbringer gewährten Subvention ermäßigt, die damit in die Kalkulation des Preises einfließt, die die letztgenannten verlangen. Das Gericht wird zu prüfen haben, ob die Zahlung einer Subvention an den Verkäufer oder Dienstleistungserbringer ihm objektiv gesehen den Verkauf des Gegenstandes bzw. die Erbringung der Dienstleistung zu einem niedrigeren Preis als dem ermöglicht, den er ohne Subvention verlangen müsste.

15 Im Ausgangsrechtsstreit muss das vorlegende Gericht, da das OPW nach der Rahmenvereinbarung mehrere Tätigkeiten übernommen hat, prüfen, ob jede einzelne Tätigkeit eine besondere, bestimmbare Zahlung auslöst oder ob die Subvention allgemein zur Deckung der betrieblichen Kosten des OPW insgesamt gewährt wird. Jedenfalls kann nur der Teil der Subvention gegebenenfalls mehrwertsteuerpflichtig sein, der als Gegenleistung eines steuerbaren Umsatzes ermittelt werden kann.

16 Wie die Kommission zu Recht ausgeführt hat, könnte das nationale Gericht vielleicht anhand der Prüfung der Jahresabrechnung zwischen dem OPW und der Wallonischen Region feststellen, ob die Zuschüsse, die den einzelnen dem OPW von der Wallonischen Region auferlegten Verpflichtungen zuzuordnen sind, in der Rahmenvereinbarung der Höhe nach festgelegt sind. Trifft dies zu, könnte ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden Zuschuss und dem Verkauf der vom OPW herausgegebenen Zeitschriften nachgewiesen werden.

17 Um feststellen zu können, ob die von der Subvention verkörperte Gegenleistung bestimmbar ist, kann das vorlegende Gericht darüber hinaus entweder die Verkaufspreise der betreffenden Gegenstände mit ihrem normalen Gestehungspreis vergleichen oder aber untersuchen, ob der Zuschuss gekürzt worden ist, nachdem diese Gegenstände nicht hergestellt worden sind. Sind die untersuchten Tatsachen signifikant, wird der Schluss zu ziehen sein, dass derjenige Teil der Subvention, der für die Herstellung oder den Verkauf des Gegenstandes bestimmt gewesen ist, eine „unmittelbar mit dem Preis zusammenhängende Subvention" ist. Dabei ist nicht erforderlich, dass die Höhe des Zuschusses bis auf den Pfennig dem Betrag entspricht, um den der Preis des gelieferten Gegenstandes sich ermäßigt hat, sondern es genügt, dass das Verhältnis zwischen dieser Ermäßigung und dem Zuschuss, der pauschal festgelegt sein kann, signifikant ist.

18 Nach alledem ist auf die vorgelegten Fragen zu antworten, dass der Begriff „unmittelbar mit dem Preis zusammenhängende Subventionen" im Sinne von Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er nur die Subventionen erfasst, die vollständig oder teilweise die Gegenleistung für die Lieferung von Gegenständen oder von Dienstleistungen sind und dem Verkäufer oder Dienstleistungserbringer von einem Dritten gezahlt worden sind. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, anhand der ihm unterbreiteten Tatsachen festzustellen, ob die Subvention eine solche Gegenleistung darstellt.

Kosten

19 Die Auslagen der belgischen und der französischen Regierung sowie der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

auf die ihm vom Tribunal de première instance Charleroi mit Urteil vom 11. Mai 2000 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Der Begriff „unmittelbar mit dem Preis zusammenhängende Subventionen" im Sinne von Artikel 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 steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass er nur die Subventionen erfasst, die vollständig oder teilweise die Gegenleistung für die Lieferung von Gegenständen oder von Dienstleistungen sind und dem Verkäufer oder Dienstleistungserbringer von einem Dritten gezahlt worden sind. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, anhand der ihm unterbreiteten Tatsachen festzustellen, ob die Subvention eine solche Gegenleistung darstellt.

Gulmann Puissochet Cunha Rodrigues

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 22. November 2001.

Der Kanzler

R. Grass

Die Präsidentin der Dritten Kammer

F. Macken