Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

4. Juli 2024*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerwesen – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 2 Abs. 1 Buchst. c – Gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung – Art. 9 Abs. 1 – Begriffe ‚Steuerpflichtiger' und ‚wirtschaftliche Tätigkeit' – Gemeinnütziger Verein, der aus dem Europäischen Fonds für regionale Entwicklung (EFRE) finanzierte Projekte durchführt – Erbringung von Dienstleistungen der Aus- und Fortbildung unter Einschaltung von Unterauftragnehmern – Einbeziehung des Subventionsbetrags in die Steuerbemessungsgrundlage – Art. 73"

In der Rechtssache C-87/23

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Administratīvā apgabaltiesa (Regionalverwaltungsgericht, Lettland) mit Entscheidung vom 14. Februar 2023, beim Gerichtshof eingegangen am 15. Februar 2023, in dem Verfahren

Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija"

gegen

Valsts ieņēmumu dienests

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten F. Biltgen sowie der Richter N. Wahl (Berichterstatter) und J. Passer,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija", vertreten durch A. Leškoviča, Advokāte,

* Verfahrenssprache: Lettisch.

– der lettischen Regierung, vertreten durch J. Davidoviča, K. Pommere und E. Bārdiņš als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch P. Carlin, M. Herold und L. Ozola als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 7. März 2024

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft im Wesentlichen die Auslegung von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 9 Abs. 1, Art. 28 und Art. 73 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Biedrība „Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija“, einem lettischen Verein für Informations- und Kommunikationstechnologien (im Folgenden: der Verein), und dem Valsts ieņēmumu dienests (Steuerverwaltung, Lettland) wegen der Weigerung der Steuerverwaltung, dem Verein den Abzug der Vorsteuer aus Rechnungen zuzugestehen, die ihm von Unternehmen ausgestellt wurden, die er für Aus- und Fortbildungsdienstleistungen eingeschaltet hatte.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 In Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 heißt es:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

…

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

…“

4 Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie bestimmt:

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

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“

5 Art. 28 der Richtlinie lautet:

„Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, werden behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten."

6 Art. 73 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

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

7 In Art. 132 Abs. 1 dieser Richtlinie heißt es:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

…

i) … Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung;

…"

Lettisches Recht

Mehrwertsteuergesetz

8 Mit dem Pievienotās vērtības nodokļa likums (Mehrwertsteuergesetz) vom 29. November 2012 (*Latvijas Vēstnesis*, 2012, Nr. 197) wird die Richtlinie 2006/112 in lettisches Recht umgesetzt.

Gesetz über Vereine und Stiftungen

9 Nach Art. 2 Abs. 1 des Biedrību un nodibinājumu likums (Gesetz über Vereine und Stiftungen) vom 30. Oktober 2003 (*Latvijas Vēstnesis*, 2003, Nr. 161) sind Vereine freiwillige Zusammenschlüsse von Personen, die zur Verwirklichung der in ihrer Satzung festgelegten Zwecke, denen keine Gewinnerzielungsabsicht innewohnt, gebildet werden.

10 Nach Art. 7 Abs. 1 dieses Gesetzes sind Vereine und Stiftungen berechtigt, einer wirtschaftlichen Nebentätigkeit im Zusammenhang mit der Erhaltung oder Nutzung ihres Vermögens sowie weiterer wirtschaftlicher Tätigkeit zur Erreichung ihrer Vereins- bzw. Stiftungszwecke nachzugehen.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

11 Im Jahr 2016 schloss der Verein, der seinen Sitz in Lettland hat, zwei Verträge mit der Centrālā finanšu un līgumu aģentūra (Zentrale Finanzierungs- und Vergabeagentur, Lettland) (im Folgenden: CFLA) über die Durchführung von zwei aus dem Europäischen Fonds für regionale Entwicklung (EFRE) finanzierten Aus- und Fortbildungsprojekten. Dabei handelte es sich zum einen um ein Projekt zur Aus- und Fortbildung von Fachkräften für Informations- und Kommunikationstechnologie (im Folgenden: ITK-Projekt) und zum anderen um ein Projekt zur Aus- und Fortbildung in Klein- und Kleinstunternehmen (im Folgenden: KuK-Projekt). Vorschlagender Rechtsträger konnte im Rahmen des ersten Projekts ein Verein und im Rahmen des zweiten Projekts ein Verein oder eine Verwaltungsbehörde sein.

12 Im Rahmen des ITK-Projekts schloss der Verein Verträge im Hinblick auf die Erbringung von Aus- und Fortbildungsleistungen an Empfänger dieser Leistungen. Nach diesen Verträgen mussten die Empfänger der Leistungen dem Verein die Kosten der Aus- und Fortbildung und die entsprechende Mehrwertsteuer sowie in bestimmten Fällen Verwaltungsgebühren in Höhe von 5 % bzw. 10 % des Betrags der Beihilfe, die von der CFLA an den Verein floss und am Ende des ITK-Projekts an die Empfänger der Leistungen zu überweisen war, zuzüglich Mehrwertsteuer zahlen. Der Verein schloss auch Verträge mit Erbringern von Aus- und Fortbildungsleistungen zur Durchführung der betreffenden Schulungsmaßnahmen für seine Rechnung. Nach Abschluss der Schulungen stellten die Erbringer dieser Leistungen ihm den vollen Wert der erbrachten Dienstleistungen einschließlich der Mehrwertsteuer in Rechnung. Der Verein bezahlte die Rechnungen der Aus- und Fortbildungsdienstleister und machte die Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend. Am Ende des Projekts zahlte der Verein die von der CFLA erhaltenen Mittel an die Empfänger der Aus- und Fortbildungen aus (wobei die Zahlungen in der Höhe innerhalb einer Bandbreite von 30 % bis 70 % des Wertes der erbrachten Dienstleistung variierten) und stellte ihnen die Verwaltungsgebühren für das Projekt in Höhe von 5 % bzw. 10 % des Betrags der von der CFLA gewährten Beihilfe in Rechnung.

13 Im Rahmen des KuK-Projekts nahm der Verein die vollständige Bezahlung der Erbringer von Aus- und Fortbildungsleistungen unter Einschluss der Mehrwertsteuer vor. Der Vertrag, aufgrund dessen die Zahlung geleistet wurde, war zwischen dem Verein, dem Aus- und Fortbildungsdienstleister und dem Empfänger dieser Dienstleistungen geschlossen worden. Nach diesem Vertrag verpflichtete sich der Dienstleistungsempfänger zur anteiligen Finanzierung der Aus- bzw. Fortbildung, und der Dienstleistungserbringer hatte den anteiligen Finanzierungsbetrag (30 % der Gesamtzahlung einschließlich Mehrwertsteuer) an den Verein abzuführen. Die vom EFRE gewährte Finanzierung belief sich auf 70 % der Gesamtzahlung und wurde dem Verein von der CFLA bei Projektende ohne Mehrwertsteuer ausgezahlt.

14 Im Anschluss an eine Prüfung verneinte die Steuerverwaltung die Vorsteuerabzugsberechtigung des Vereins. Infolgedessen erließ sie in den Jahren 2019 und 2021 acht Bescheide, mit denen sie gegen den Verein Mehrwertsteuer in Höhe von 87 299,37 Euro für den Zeitraum von Januar bis Oktober 2018, eine Geldbuße in Höhe von 611,96 Euro und einen Säumniszuschlag in Höhe von 7 707,52 Euro festsetzte. Ferner lehnte sie den Antrag des Vereins auf Erstattung des für die Monate Juli und September bis Dezember 2018 sowie für die Monate Februar, März, Mai und Dezember 2019 festgestellten Mehrwertsteuerüberschusses in Höhe von insgesamt 101 363,24 Euro ab.

15 Nach Ansicht der Steuerverwaltung konnten das ITK-Projekt und das KuK-Projekt nur von einem Verein oder einer Verwaltungsbehörde, nicht aber von einem Wirtschaftsteilnehmer durchgeführt werden. Unter Berücksichtigung der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht des

Vereins und in Anbetracht dessen, dass eine Gewinnerzielung im Rahmen der Durchführung dieser Projekte nicht vorgesehen sei, könne deren Durchführung nicht als wirtschaftliche Tätigkeit des Vereins angesehen werden. Der Verein habe die Projekte verwaltet und aus europäischen Fondsmitteln stammende Zahlungen vorgenommen, die den Empfängern der Aus- und Fortbildungsleistungen zugutegekommen seien, aber selbst keine solchen Dienstleistungen erbracht und daher kein Recht auf Vorsteuerabzug.

16 Der Verein focht die Bescheide der Steuerverwaltung an, da er der Ansicht war, dass sein Status als Verein nicht sein Recht auf Vorsteuerabzug berühre. Er machte geltend, er sei in Lettland als Mehrwertsteuerpflichtiger registriert und habe im Rahmen des ITK-Projekts und des KuK-Projekts Aus- und Fortbildungsleistungen als Vermittler erbracht.

17 Die Administratīvā rajona tiesa (Bezirksverwaltungsgericht, Lettland) gab den Anfechtungsklagen gegen die Bescheide statt. Die Steuerverwaltung legte gegen die fraglichen Urteile Berufung bei der Administratīvā apgabaltiesa (Regionalverwaltungsgericht, Lettland), dem vorlegenden Gericht, ein, die sämtliche bei ihr anhängig gemachten Rechtssachen betreffend diese Urteile miteinander verband.

18 Vor diesem Hintergrund hat die Administratīvā apgabaltiesa (Regionalverwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass eine gemeinnützige Organisation, deren Tätigkeit die Durchführung von durch den EFRE finanzierten staatlichen Beihilfeprogrammen zum Gegenstand hat, als Steuerpflichtiger anzusehen ist, der eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt?

2. Ist Art. 28 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass ein Verein, der in der Praxis keine Aus- und Fortbildungsdienstleistungen erbringt, gleichwohl als Dienstleistungserbringer zu behandeln ist, wenn die Dienstleistungen bei einem anderen Wirtschaftsteilnehmer erworben wurden, um die Durchführung eines durch den EFRE finanzierten staatlichen Beihilfeprojekts zu ermöglichen?

3. Ist, wenn der Dienstleistungserbringer vom Dienstleistungsempfänger nur eine teilweise Gegenleistung für die erbrachte Dienstleistung (30 %) erhält und der verbleibende Wert der Dienstleistung in Form der Zahlung der aus dem EFRE stammenden Beihilfe abgerechnet wird, die steuerpflichtige Gegenleistung im Sinne von Art. 73 der Richtlinie 2006/112 der Gesamtbetrag, den der Dienstleistungserbringer sowohl vom Dienstleistungsempfänger als auch von einem Dritten in Form der Zahlung der Beihilfe erhält?

Zu den Vorlagefragen

19 Die erste Frage des vorlegenden Gerichts betrifft die Auslegung des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit in Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112, während sich die zweite Frage des vorlegenden Gerichts im Wesentlichen auf den Begriff der gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c in Verbindung mit Art. 28 dieser Richtlinie bezieht.

20 Eine Tätigkeit kann aber nur dann als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 eingestuft werden, wenn sie einem der in Art. 2 dieser Richtlinie genannten Umsätze entspricht (Urteil vom 12. Mai 2016, Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, Rn. 21).

21 Daher ist zunächst auf die zweite Frage zu antworten. Die Antwort auf diese Frage wird es dann gegebenenfalls ermöglichen, die dritte Frage zu beantworten, indem geklärt wird, ob Subventionen, wie sie im vorliegenden Fall von der CFLA gewährt wurden, nachdem der EFRE sie ihr seinerseits ausgezahlt hatte, in die Steuerbemessungsgrundlage für Dienstleistungen wie diejenigen fallen, die vom Verein im Rahmen des ITK-Projekts und des KuK-Projekts erbracht wurden. Schließlich wird erforderlichenfalls die erste Frage zu prüfen sein.

Zur zweiten Frage

22 In seinem Vorabentscheidungsersuchen stellt das vorlegende Gericht bei der Beschreibung der von dem Verein abgerechneten Dienstleistungen auf zwei dem Leistungszusammenhang entnommene Merkmale ab, nämlich den Rückgriff des Vereins auf die Untervergabe für die Erbringung dieser Leistungen und die Subventionierung der Leistungen durch den EFRE über die CFLA.

23 Daraus folgt, dass das vorlegende Gericht mit dieser Frage im Kern wissen möchte, ob Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit deren Art. 28 dahin auszulegen ist, dass von einem Verein, der keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgt, in Rechnung gestellte Aus- und Fortbildungsdienstleistungen, die im Wesentlichen an Dritte untervergeben und in einem Umfang von bis zu 70 % ihres Gesamtbetrags aus europäischen Fondsmitteln subventioniert wurden, gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen darstellen.

24 Es ist Sache des für die Würdigung des Sachverhalts allein zuständigen vorlegenden Gerichts, die Art der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze zu bestimmen (Urteil vom 30. März 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Allerdings hat der Gerichtshof dem vorlegenden Gericht gleichwohl alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts zu geben, die für die Entscheidung der bei ihm anhängigen Rechtssache von Nutzen sein können (Urteil vom 30. März 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26 Insoweit ergibt sich aus der Rechtsprechung, dass eine Dienstleistung nur dann im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 „gegen Entgelt“ erbracht wird und daher steuerbar ist, wenn zwischen ihr und einer vom Steuerpflichtigen tatsächlich empfangenen Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang ist gegeben, wenn zwischen dem Erbringer der Dienstleistung und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die Dienstleistung an den Leistungsempfänger bildet (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. März 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

27 Damit ein solcher Umsatz als „gegen Entgelt“ im Sinne der Richtlinie 2006/112 bewirkt angesehen werden kann, ist es, wie sich auch aus Art. 73 dieser Richtlinie ergibt, nicht erforderlich, dass die Gegenleistung für die Dienstleistung unmittelbar von deren Empfänger erbracht wird, sondern sie kann auch von einem Dritten erbracht werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. März 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 Der Umstand, dass der betreffende Umsatz zu einem Preis über oder unter dem Selbstkostenpreis und somit zu einem Preis über oder unter dem normalen Marktpreis bewirkt wird, ist unerheblich, wenn es um die Einstufung als Umsatz „gegen Entgelt“ geht, da er den unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem bewirkten oder zu bewirkenden Umsatz und der empfangenen oder zu empfangenden Gegenleistung, deren Betrag im Voraus und nach genau festgelegten Kriterien bestimmt wird, nicht beeinträchtigen kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. März 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den Angaben des vorlegenden Gerichts, dass der Verein Aus- und Fortbildungen, die sich an Fachkräfte für Informations- und Kommunikationstechnologie (ITK-Projekt) sowie an Klein- und Kleinstunternehmen (KuK-Projekt) richten, organisiert, materiell vorbereitet und kontrolliert, die Durchführung der Schulungen aber auf Unterauftragnehmer überträgt.

30 Im Rahmen des ITK-Projekts scheinen vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorlegende Gericht zwei Dienstleistungen nebeneinander zu bestehen. Die erste Dienstleistung bindet den Empfänger der Aus- bzw. Fortbildung an den Verein, an den der Empfänger den vollen verlangten Preis zahlt. Nach Erhalt der Subvention durch die CFLA überweist der Verein den Betrag, der jedem Empfänger der Aus- bzw. Fortbildungsdienstleistung zusteht, wodurch der von diesem ursprünglich an den Verein gezahlte Preis verringert wird. Die zweite Dienstleistung folgt aus dem Vertrag zwischen dem Verein und dem Schulungsunternehmen, das von dem Verein für die erbrachte Dienstleistung bezahlt wird.

31 Somit ist klar, dass der Verein als Erbringer der Aus- bzw. Fortbildungsdienstleistung gegenüber dem Empfänger der Aus- bzw. Fortbildung anzusehen ist. In diesem Zusammenhang ist es unerheblich, dass sich der Verein dafür entschieden hat, die Dienste eines Unterauftragnehmers in Anspruch zu nehmen, statt eigenes Personal einzustellen.

32 Art. 28 der Richtlinie 2006/112, dessen Wortlaut voraussetzt, dass der Steuerpflichtige im eigenen Namen für fremde Rechnung tätig wird, ist daher im Rahmen eines Projekts wie des ITK-Projekts nicht einschlägig, denn zum einen ist der Verein im eigenen Namen und für seine Rechnung tätig geworden, als er den Empfängern der Aus- und Fortbildungen den Preis für diese in Rechnung stellte, und zum anderen hat das Schulungsunternehmen in fremdem Namen und für fremde Rechnung, nämlich des Vereins, gehandelt, als es die fraglichen Aus- und Fortbildungsdienstleistungen erbrachte, die anschließend von dem Verein bezahlt wurden.

33 Beim KuK-Projekt scheint, ebenfalls vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorlegende Gericht, die Konstellation leicht anders, da, wie sich aus Rn. 13 des vorliegenden Urteils ergibt, wie beim ITK-Projekt ein Vertrag zwischen dem Verein und einem Unterauftragnehmer im Hinblick auf die Erbringung der Aus- bzw. Fortbildungsdienstleistung an deren Empfänger besteht, das Verhältnis zu den Leistungsempfängern aber seinerseits in einem weiteren, dreiseitigen Vertrag zwischen dem Verein, dem Schulungsunternehmen und jedem einzelnen Empfänger der Aus- bzw. Fortbildung geregelt wird. Dieser weitere Vertrag sieht vor, dass der

Empfänger der Aus- bzw. Fortbildung 30 % der Kosten der Leistung übernimmt, wobei der diesem Prozentsatz entsprechende Betrag vom Verein selbst in Rechnung gestellt zu werden scheint. Die Gewährung der Subvention durch die CFLA in Höhe von 70 % des Preises der Aus- und Fortbildungsdienstleistungen ermöglicht es dem Verein somit, den Preis in voller Höhe zu erhalten.

34 Vorbehaltlich der Überprüfung des Fehlens eines Geschäftsbesorgungsvertrags zwischen dem Verein und dem Schulungsunternehmen durch das vorlegende Gericht scheint es daher, dass ungeachtet des Unterschieds zum ITK-Projekt, der insbesondere im Vorhandensein eines dreiseitigen Vertrags liegt, der Verein die in Rede stehenden Aus- und Fortbildungsdienstleistungen ebenfalls im eigenen Namen und für eigene Rechnung über einen Unterauftragnehmer erbracht hat, da diese Dienstleistungen von dem Unterauftragnehmer nicht im eigenen Namen und für sich selbst erbracht wurden. Art. 28 der Richtlinie 2006/112 findet daher in Ansehung des Vorabentscheidungsersuchens keine Anwendung.

35 Zu beiden Projekten ist hinzuzufügen, dass erstens der Umstand, dass die Finanzierung der Aus- und Fortbildungsdienstleistungen – gar großteils – von einer Einrichtung wie der CFLA herrührt, die wiederum die betreffenden Beträge aus dem EFRE erhalten hat, der Einstufung dieser Leistungen als gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen nicht entgegensteht, wie sich ausdrücklich aus der oben in Rn. 27 angeführten Rechtsprechung ergibt, nach der die Gegenleistung für die Dienstleistung von einem Dritten erbracht werden kann.

36 Zweitens kann auch der Umstand, dass die Einnahmen, die sich aus der Zahlung der über die CFLA aus dem EFRE fließenden Beihilfe einerseits und aus der von den Empfängern der Aus- und Fortbildungsdienstleistungen gezahlten Vergütung andererseits zusammensetzen, die Kosten des Vereins vollständig decken, ihm im Einklang mit seinem Status als gemeinnütziger Verein aber keine Gewinnerzielung erlauben, der Einstufung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen als gegen Entgelt erbrachte Leistungen nicht entgegenstehen, wie sich ausdrücklich aus der oben in Rn. 28 angeführten Rechtsprechung ergibt, nach der ein Umsatz, auch wenn er zu einem Preis unter dem Selbstkostenpreis bewirkt wird, als Umsatz gegen Entgelt eingestuft werden kann.

37 Daher ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass von einem Verein, der keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgt, in Rechnung gestellte Aus- und Fortbildungsdienstleistungen, die im Wesentlichen an Dritte untervergeben und in einem Umfang von bis zu 70 % ihres Gesamtbetrags aus europäischen Fondsmitteln subventioniert wurden, gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen darstellen, ohne dass Art. 28 der Richtlinie 2006/112 Anwendung findet, wenn es keinen ausdrücklichen Geschäftsbesorgungsvertrag gibt, anhand dessen sich das Vorliegen einer Dienstleistung feststellen lässt, die von einem Steuerpflichtigen im eigenen Namen und für Rechnung Dritter erbracht wird.

Zur dritten Frage

38 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 73 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass, wenn der Erbringer einer Dienstleistung von deren Empfänger nur eine teilweise Gegenleistung dafür erhält und die Gegenleistung für den verbleibenden Wert dieser Dienstleistung die Form der Zahlung einer Beihilfe aus vom EFRE stammenden Mitteln annimmt, die Steuerbemessungsgrundlage gleichwohl dem Gesamtbetrag entspricht, den der Erbringer der Dienstleistung erhalten hat.

39 Sowohl aus der oben in Rn. 27 angeführten Rechtsprechung als auch aus den oben in Rn. 35 dargelegten Erwägungen ergibt sich, dass diese Frage zu bejahen ist. Art. 73 der Richtlinie 2006/112 ist daher dahin auszulegen, dass Subventionen, die an einen Dienstleistungserbringer aus einem europäischen Fonds für eine konkrete Dienstleistung fließen, gemäß dieser Bestimmung als von einem Dritten erhaltene Zahlung in die Steuerbemessungsgrundlage fallen.

Zur ersten Frage

40 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass ein Verein ohne Gewinnerzielungsabsicht, dessen Tätigkeit die Durchführung von durch den EFRE finanzierten staatlichen Beihilfeprogrammen zum Gegenstand hat, als Steuerpflichtiger anzusehen ist, der eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.

41 Insoweit ist als Erstes daran zu erinnern, dass sich vorbehaltlich der vom vorlegenden Gericht vorzunehmenden Würdigung des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens aus der Antwort auf die zweite Frage ergibt, dass die in Rede stehenden Aus- und Fortbildungsdienstleistungen die Kriterien erfüllen, anhand deren sie als gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 eingestuft werden können, so dass diese notwendige, aber nicht hinreichende Voraussetzung für die Feststellung der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit erfüllt ist.

42 Als Zweites zeigt die Prüfung des Wortlauts von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 deutlich den Umfang des Anwendungsbereichs des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit und zugleich auch seinen objektiven Charakter, da die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird (Urteile vom 30. März 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 30. März 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

43 Daher hat die Tatsache, dass eine juristische Person wegen ihrer Rechtsform eine wirtschaftliche Tätigkeit in der Form eines Gewerbes, mit dem Einnahmen erzielt werden, lediglich ergänzend ausüben darf, keinen Einfluss auf das Bestehen einer wirtschaftlichen Tätigkeit, die auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtet ist, was das Kriterium der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 darstellt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

44 Folglich unterlief der Steuerverwaltung im Ausgangsverfahren eine fehlerhafte Auslegung von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112, als sie davon ausging, dass die Klägerin des Ausgangsverfahrens schon wegen ihres Status als Verein ohne Gewinnerzielungsabsicht keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne dieser Bestimmung ausüben könne.

45 Als Drittes kann der Umstand, dass die fraglichen Aus- und Fortbildungen großteils durch aus dem EFRE stammende Beihilfen finanziert wurden, keinen Einfluss darauf haben, ob es sich bei der von dem Verein entfalteten Tätigkeit um eine wirtschaftliche Tätigkeit handelt oder nicht, da der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ wegen seines objektiven Charakters (siehe oben, Rn. 42) unabhängig von der Art der Finanzierung zur Anwendung gelangt, die der betroffene Wirtschaftsteilnehmer gewählt hat, was öffentliche Subventionen einschließt (Urteil vom 2. Juni 2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

46 Als Viertes sind angesichts der Schwierigkeit einer genauen Definition der wirtschaftlichen Tätigkeit alle Umstände zu prüfen, unter denen die Tätigkeit erfolgt, indem eine Beurteilung von Fall zu Fall vorgenommen wird, bei der darauf abgestellt wird, worin die typische Tätigkeit eines in dem betreffenden Bereich tätigen Unternehmers bestehen würde (Urteile vom 30. März 2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 30. März 2023 Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung), hier also eines Unternehmens, das im Bereich der Organisation und Erbringung von Aus- und Fortbildungsdienstleistungen tätig ist.

47 Insoweit scheint zwar der Umstand, dass der Verein bei der Festsetzung des Preises für die Aus- und Fortbildungsdienstleistungen, den er deren Empfängern in Rechnung stellt, nur die Deckung seiner Betriebskosten im Hinblick auf den Ausgleich seiner Finanzen anstrebt, nicht zu der typischen Tätigkeit eines beliebigen Unternehmers zu passen, die auf die Rentabilität seines Unternehmens ausgerichtet ist.

48 Diese Analyse entspricht jedoch nicht dem Wortlaut von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 und wird auch nicht durch die tatsächlichen Anhaltspunkte bestätigt, die sich in der Vorlageentscheidung finden.

49 Zunächst ergibt sich aus dem Wortlaut dieser Bestimmung, dass als Steuerpflichtiger gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Daraus folgt, dass das von dem Verein verfolgte Ziel, bei dem schlicht eine ausgeglichene Bilanz angestrebt wird, nicht ausreichen kann, um die Möglichkeit auszuschließen, dass er eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Aus demselben Grund bliebe ein gewinnorientiertes Unternehmen, dessen Tätigkeit sich jedoch, z. B. wegen schlechter Leistungen, als dauerhaft defizitär erweisen würde, gleichwohl ein Steuerpflichtiger, wenn die oben in Rn. 46 angesprochene Prüfung aller Umstände, unter denen diese Tätigkeit ausgeübt wird, dazu führt, dass die Tätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen wird.

50 Sodann wird der Verein bei der Umsetzung der vom EFRE über die CFLA finanzierten Aus- und Fortbildungsprojekte wie ein Unternehmen tätig, das Aus- und Fortbildungen organisiert und durchführt. Insbesondere kümmert er sich um Projekte, um Kunden und um Ausbilder, deren Dienstleistungen er im Rahmen einer Untervergabe erwirbt. Er erhebt einen Teil des Preises bei den Empfängern der Aus- und Fortbildungsdienstleistungen, bewertet ihren Kenntnisstand und holt ihre Rückmeldungen zu der Aus- bzw. Fortbildung ein, was einer typischen Qualitätserhebung entspricht.

51 Es ist auch unstreitig, dass der Verein neben den von ihm hinzugezogenen Unterauftragnehmern über eigenes Personal für die Organisation seiner Projekte verfügt. Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass die Untervergabe im Rahmen des Wirtschaftslebens durchaus üblich ist.

52 Folglich tritt der Verein nach außen als Erbringer von Dienstleistungen der Aus- und Fortbildung oder der Organisation solcher Dienstleistungen in Erscheinung, der mit allen anderen auf demselben Markt tätigen Wirtschaftsteilnehmern vergleichbar ist, zu denen er somit in Wettbewerb tritt.

53 Selbst wenn schließlich die Tatsache, dass die Finanzierung des Vereins zu einem großen Teil auf öffentliche Subventionen zurückgeht, eine Ungewissheit hinsichtlich seiner wirtschaftlichen Lebensfähigkeit mit sich zu bringen scheint, stellen diese Subventionen und ihre absehbare Höhe doch Aspekte dar, nach deren Maßgabe er seine Tätigkeit plant und sich um Kunden bemüht.

54 Nach alledem ist eine Einrichtung ohne Gewinnerzielungsabsicht wie der Verein als Steuerpflichtiger anzusehen, der eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 ausübt, so dass die von ihm in Rechnung gestellten Aus- und Fortbildungsdienstleistungen in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fallen.

55 Davon abgesehen wird das vorlegende Gericht jedoch zu prüfen haben, ob solche Dienstleistungen nicht in den Anwendungsbereich der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung für „Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung“ fallen. Der Gerichtshof ist mit dieser Frage nicht befasst worden und verfügt über keine für ihre Beantwortung aufschlussreichen Angaben in der Akte.

56 Demnach ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass der Status eines Vereins als Zusammenschluss ohne Gewinnerzielungsabsicht nicht ausschließt, dass der Verein nach einer Prüfung, bei der alle Umstände seiner Tätigkeit und insbesondere der Umstand berücksichtigt werden, dass diese Tätigkeit mit der typischen Tätigkeit eines Wirtschaftsteilnehmers desselben Wirtschaftszweigs vergleichbar ist, als ein Steuerpflichtiger angesehen werden kann, der eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne dieser Bestimmung ausübt.

Kosten

57 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Siebte Kammer) für Recht erkannt:

1. Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

ist dahin auszulegen, dass

von einem Verein, der keine Gewinnerzielungsabsicht verfolgt, in Rechnung gestellte Aus- und Fortbildungsdienstleistungen, die im Wesentlichen an Dritte untervergeben und in einem Umfang von bis zu 70 % ihres Gesamtbetrags aus europäischen Fondsmitteln subventioniert wurden, gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen darstellen, ohne dass Art. 28 der Richtlinie 2006/112 Anwendung findet, wenn es keinen ausdrücklichen Geschäftsbesorgungsvertrag gibt, anhand dessen sich das Vorliegen einer Dienstleistung feststellen lässt, die von einem Steuerpflichtigen im eigenen Namen und für Rechnung Dritter erbracht wird.

2. Art. 73 der Richtlinie 2006/112

ist dahin auszulegen, dass

Subventionen, die an einen Dienstleistungserbringer aus einem europäischen Fonds für eine konkrete Dienstleistung fließen, gemäß dieser Bestimmung als von einem Dritten erhaltene Zahlung in die Steuerbemessungsgrundlage fallen.

3. Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112

ist dahin auszulegen, dass

der Status eines Vereins als Zusammenschluss ohne Gewinnerzielungsabsicht nicht ausschließt, dass der Verein nach einer Prüfung, bei der alle Umstände seiner Tätigkeit und insbesondere der Umstand berücksichtigt werden, dass diese Tätigkeit mit der typischen Tätigkeit eines Wirtschaftsteilnehmers desselben Wirtschaftszweigs vergleichbar ist, als ein Steuerpflichtiger angesehen werden kann, der eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne dieser Bestimmung ausübt.

Unterschriften