Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MACIEJ SZPUNAR
vom 25. März 2021 [1]

Rechtssache C-21/20

Balgarska natsionalna televizia
gegen
Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

(Vorabentscheidungsersuchen des Administrativen sad Sofia-grad [Verwaltungsgericht Sofia, Bulgarien])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 2 Abs. 1 Buchst. c – Anwendungsbereich – Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt – Art. 132 Abs. 1 Buchst. q – Befreiung – Ausstrahlung von Fernsehsendungen, die teilweise aus dem Staatshaushalt und teilweise durch Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter finanziert wird – Recht auf Vorsteuerabzug“

Einleitung

1. Es gibt grundsätzlich zwei Möglichkeiten, wie die Mitgliedstaaten die Tätigkeit öffentlich-rechtlicher Rundfunk- und Fernsehanstalten finanzieren können: entweder durch eine besondere Gebühr, die für gewöhnlich an den Besitz eines Rundfunk- oder Fernsehempfängers anknüpft, wobei die entsprechenden Einnahmen den öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten zugutekommen (Rundfunkgebühr), oder direkt aus dem Staatshaushalt [2]. Manche Mitgliedstaaten verbinden diese beiden Möglichkeiten, indem sie die Einnahmen aus der Gebühr, die für nicht hinreichend erachtet werden, um die gesellschaftlich-politischen Ziele zu erfüllen, die der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt obliegen, durch direkte Zuschüsse aus dem Haushalt ergänzen.

2. In der vorliegenden Rechtssache geht es um die Frage, wie diese Methoden der Finanzierung der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten im Hinblick auf die Mehrwertsteuer eigestuft werden müssen, sowie um die Auswirkungen dieser Einstufung auf die Situation der angeführten öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten als Mehrwertsteuerpflichtige.

[1] Originalsprache: Polnisch.

[2] Vgl. Berg, Ch. E., und Lund, A. B., „Financing Public Service Broadcasting – A Comparative Perspective“, *Journal of Media Business Studies*, Nr. 9/2012, S. 7; Bron, Ch. M., „Le financement et le contrôle des offres des radiodiffuseurs de service public“, in: Observatoire européen de l’audiovisuel, *IRIS Plus 2010-4. Médias de service public: pas de contenu sans financement*, Straßburg 2010, S. 7.

3. Der Gerichtshof hatte bereits die Gelegenheit zu entscheiden, dass die Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalt, die durch Gesetz geschaffen wurde und mit obligatorischen Gebühren finanziert wird, die von Eigentümern und Besitzern von Rundfunkempfängern bezahlt werden, keine Erbringung von Dienstleistungen „gegen Entgelt" im Sinne der Mehrwertsteuervorschriften darstellt und somit nicht in ihren Anwendungsbereich fällt [3]. Es stellt sich jedoch die Frage, ob dies auch dann gilt, wenn die Sendeanstalt durch Zuschüsse finanziert wird, die aus dem allgemeinen Staatshaushalt stammen.

4. Der Gerichtshof wird ferner die Gelegenheit haben, seine diesbezügliche Rechtsprechung weiterzuentwickeln, da er sich mit Fragen zur Ausgestaltung des Rechts einer öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt auf Abzug der geschuldeten oder entrichteten Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen wird befassen müssen, die diese zu Zwecken ihrer Tätigkeit erwirbt.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

5. Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [4] bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

…

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

…"

6. In Art. 132 Abs. 1 Buchst. q dieser Richtlinie heißt es:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

…

q) Tätigkeiten öffentlicher Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter.

…"

[3] Urteil vom 22. Juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, Tenor).

[4] ABl. 2006, L 347, S. 1.

7. Art. 168 der angeführten Richtlinie bestimmt:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

b) die Mehrwertsteuer, die für Umsätze geschuldet wird, die der Lieferung von Gegenständen beziehungsweise dem Erbringen von Dienstleistungen gemäß Artikel 18 Buchstabe a sowie Artikel 27 gleichgestellt sind;

c) die Mehrwertsteuer, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i geschuldet wird;

d) die Mehrwertsteuer, die für dem innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellte Umsätze gemäß den Artikeln 21 und 22 geschuldet wird;

e) die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist.“

8. In Art. 173 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 2006/112 heißt es schließlich:

„Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 168, 169 und 170 besteht, als auch für Umsätze, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, darf nur der Teil der Mehrwertsteuer abgezogen werden, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.“

Bulgarisches Recht

9. Gemäß Art. 6 Abs. 3 des Zakon za radioto i televiziata (Gesetz über den Rundfunk und das Fernsehen) ist die Balgarska natsionalna televizia (Bulgarisches Nationalfernsehen, im Folgenden: BNT) eine juristische Person und ein nationaler öffentlich-rechtlicher Anbieter von audiovisuellen Mediendiensten. Art. 70 Abs. 3 dieses Gesetzes bestimmt, dass das BNT durch Zuschüsse aus dem Staatshaushalt, Einkünfte aus der Werbung und dergleichen sowie aus anderen Quellen finanziert wird.

10. Die Richtlinie 2006/112 wurde durch die Bestimmungen des Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz) in bulgarisches Recht umgesetzt. Art. 42 dieses Gesetzes befreit von der Mehrwertsteuer u. a. die Tätigkeit des BNT, soweit diese aus dem Staatshaushalt finanziert wird.

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

11. Das BNT ist eine bulgarische öffentlich-rechtliche Fernsehanstalt, d. h. eine Einrichtung, deren Tätigkeit grundsätzlich in den Genuss der Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie 2006/112 kommen kann. Das BNT wird zum Teil durch Zuschüsse aus dem

Staatshaushalt und zum Teil durch Einnahmen aus der eigenen gewerblichen Tätigkeit finanziert. Diese Tätigkeit umfasst sowohl die Ausstrahlung von entgeltlichen Inhalten, insbesondere von Werbung, als auch andere Aktivitäten neben der Ausstrahlungstätigkeit wie den Verkauf von Rechten geistigen Eigentums oder die Vermietung von Ausrüstung.

12. Im Ausgangsrechtsstreit geht es um die Frage, ob das BNT berechtigt ist, die Steuer abzuziehen, die es für den Erwerb von Gegenständen und Dienstleistungen, die von ihm zu Zwecken seiner Tätigkeit genutzt werden, entrichtet hat oder schuldet. Dieser Streit beruht auf einer unterschiedlichen Einstufung der Tätigkeit des BNT in Bezug auf die Mehrwertsteuer durch das BNT auf der einen und die bulgarischen Steuerbehörden auf der anderen Seite. Das BNT ist der Ansicht, dass die Zuschüsse aus dem Staatshaushalt nicht als Entgelt für die Ausstrahlung des Programms angesehen werden könnten, was sie vollumfänglich außerhalb des Mehrwertsteuersystems stelle. Das BNT zieht daraus den Schluss, dass es in Bezug auf Gegenstände und Dienstleistungen, die zu Zwecken einer Tätigkeit genutzt würden, die sowohl durch Zuschüsse als auch durch gewerbliche Einnahmen finanziert werde, berechtigt sei, die Vorsteuer in voller Höhe abzuziehen. Die Steuerbehörden sind hingegen der Ansicht, dass die Tätigkeit des BNT, soweit sie aus dem Staatshaushalt finanziert werde, der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Befreiung unterliege, so dass das Recht auf Steuerabzug nur anteilsmäßig in Anspruch genommen werden könne, und zwar insoweit, als die Ausstrahlungstätigkeit des BNT durch die Einnahmen aus der gewerblichen Tätigkeit finanziert werde.

13. Im Rahmen dieses Rechtsstreits wurde der Steuerbescheid vom 14. Dezember 2016 erlassen, mit dem die Steuerbehörde die Berichtigung des vom BNT angegebenen Vorsteuerabzugsbetrags für den Zeitraum 1. September 2015 bis 31. März 2016 angeordnet hat. Das BNT legte Einspruch gegen diesen Bescheid ein, der von der Steuerbehörde, die Beteiligte des Ausgangsverfahrens ist, mit Bescheid vom 27. Februar 2017 zurückgewiesen wurde. Gegen diesen letztgenannten Bescheid erhob das BNT Klage beim vorlegenden Gericht.

14. Unter diesen Umständen hat der Administrativen sad Sofia-grad (Verwaltungsgericht Sofia, Bulgarien) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Kann die Erbringung audiovisueller Mediendienste an die Zuschauer durch das öffentlich-rechtliche Fernsehen als gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 gelten, wenn sie durch den Staat in Form von Zuschüssen finanziert wird, wobei die Zuschauer keine Gebühren für die Ausstrahlung entrichten, oder stellt sie keine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung im Sinne dieser Vorschrift dar und fällt nicht in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie?

2. Sofern die Antwort lautet, dass die audiovisuellen Mediendienste an die Zuschauer des öffentlich-rechtlichen Fernsehens in den Geltungsbereich von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 fallen, ist dann davon auszugehen, dass es sich um befreite Lieferungen im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie handelt, und ist eine nationale Regelung zulässig, die diese Tätigkeit allein aufgrund der Zahlung, die das öffentlich-rechtliche Fernsehen aus dem Staatshaushalt erhält, befreit, ungeachtet dessen, ob diese Tätigkeit auch gewerblichen Charakter hat?

3. Ist gemäß Art. 168 der Richtlinie 2006/112 eine Praxis zulässig, die das Recht auf Vorsteuerabzug für Einkäufe nicht allein von der Verwendung der Einkäufe (für steuerbare oder nicht steuerbare Tätigkeit), sondern auch von der Art der Finanzierung dieser Einkäufe, nämlich zum einen aus eigenen Einkünften (Werbedienstleistungen u. a.) und zum anderen aus staatlichen Zuschüssen, abhängig macht, und die das Recht auf den vollen Vorsteuerabzug nur für die aus eigenen Einkünften finanzierten Einkäufe, aber nicht für die durch staatliche Zuschüsse finanzierten Einkäufe zugesteht, und verlangt, diese Einkäufe voneinander abzugrenzen?

4. Sofern angenommen wird, dass die Tätigkeit des öffentlich-rechtlichen Fernsehens sowohl aus steuerbaren als auch aus befreiten Lieferungen besteht, und unter Berücksichtigung ihrer gemischten Finanzierung: Welchen Umfang hat das Recht auf Vorsteuerabzug bei diesen Einkäufen und welche Kriterien sind für dessen Bestimmung anzuwenden?

15. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 17. Januar 2020 beim Gerichtshof eingegangen. Das BNT, die spanische Regierung sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Das BNT und die Kommission haben die Fragen des Gerichtshofs schriftlich beantwortet.

Würdigung

16. Das nationale Gericht hat vier Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt. Ich werde sie in der Reihenfolge prüfen, in der sie gestellt worden sind.

Zur ersten Vorlagefrage

17. Mit seiner ersten Vorlagefrage möchte das nationale Gericht wissen, ob Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass die Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Fernsehanstalt, die in der Erbringung audiovisueller Mediendienste besteht, eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung im Sinne dieser Bestimmung darstellt, soweit sie durch Zuschüsse aus dem Staatshaushalt finanziert wird.

Vorbemerkungen

18. Die Zweifel des vorlegenden Gerichts in dieser Hinsicht wurden durch das Urteil des Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht, Bulgarien) vom 23. April 2018 hervorgerufen, in dem er entschieden hat, dass die Tätigkeit des BNT dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem unterfalle. Dieses Gericht hat seine Entscheidung insbesondere auf Art. 25 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 gestützt, wonach eine Dienstleistung im Sinne dieser Richtlinie unter anderem in einem Umsatz auf Grund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes bestehen kann[5]. Nach Ansicht dieses Gerichts trifft dies für die Tätigkeit des BNT zu, da es sie kraft Gesetzes betreibe. Der Varhoven administrativen sad beruft sich dabei auf das

[5] Diese Bestimmung wurde zwar nicht ausdrücklich in bulgarisches Recht umgesetzt, doch hat der Varhoven administrativen sad angenommen, dass sie unmittelbar wirksam sei. In dieser letztgenannten Frage hat dieses Gericht meines Erachtens recht, da Art. 25 der Richtlinie 2006/112 Bestandteil der Definition der Dienstleistung im Sinne dieser Richtlinie ist und als solcher keiner besonderen Umsetzung in nationales Recht bedarf. Er findet jedoch keine Anwendung auf die Tätigkeit des BNT, die durch Zuschüsse aus dem Staatshaushalt finanziert wird, worauf ich weiter unten noch eingehen werde (vgl. Nrn. 33 bis 37 der vorliegenden Schlussanträge).

Urteil des Gerichtshofs Le Rayon d'Or[6]. Zugleich hat er angenommen, dass in Anbetracht der Unterschiede bei der Finanzierung des BNT im Vergleich zu öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten, die durch eine Rundfunkgebühr finanziert würden, das Urteil des Gerichtshofs Český rozhlas[7] auf das BNT keine Anwendung finde.

19. Der Standpunkt der Steuerbehörden im Ausgangsverfahren stimmt mit dem im oben genannten Urteil vom 23. April 2018 vertretenen überein.

20. Die Frage, ob die Schlussfolgerungen aus dem Urteil Český rozhlas[8] auf eine Situation übertragen werden können, in der eine öffentlich-rechtliche Sendeanstalt durch Zuschüsse aus dem Staatshaushalt finanziert wird, ist von entscheidender Bedeutung für die Beantwortung der ersten Vorlagefrage in der vorliegenden Rechtssache. Ich werde daher kurz auf dieses Urteil eingehen.

Urteil Český rozhlas

21. Im Urteil Český rozhlas[9] hat der Gerichtshof zunächst an seine frühere Rechtsprechung erinnert, wonach eine Dienstleistung nur dann „gegen Entgelt" im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG[10] erbracht wird und somit steuerbar ist, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet[11]. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof wiederholt entschieden, dass der Ausdruck „Lieferung von Dienstleistungen gegen Entgelt" im Sinne des angeführten Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388 voraussetzt, dass zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht[12].

22. Sodann hat der Gerichtshof festgestellt, dass zwischen der durch die Rundfunkgebühr finanzierten öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt und den Schuldnern dieser Gebühr kein derartiges Rechtsverhältnis besteht. Zum einen hängt diese Verpflichtung nämlich nicht von der tatsächlichen Inanspruchnahme der Dienstleistungen der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt, sondern lediglich vom Besitz eines Empfangsgeräts ab, und zum anderen setzt der Zugang zu diesen Dienstleistungen nicht die Entrichtung der Gebühr voraus. Diese Rundfunkgebühr stellt folglich keine Bezahlung für die Dienstleistung dar, die die öffentlich-rechtliche Sendeanstalt erbringt[13].

6 Urteil vom 27. März 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).

7 Urteil vom 22. Juni 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

8 Urteil vom 22. Juni 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

9 Urteil vom 22. Juni 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

10 Sechste 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. 1977, L 145, S. 1). Derzeit in Bezug auf die Erbringung von Dienstleistungen: Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112.

11 Urteil vom 22. Juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, Rn. 21).

12 Urteil vom 22. Juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, Rn. 22).

13 Urteil vom 22. Juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, Rn. 23 bis 27).

23. Der Gerichtshof hat auch das Vorbringen der tschechischen Regierung zurückgewiesen, wonach ein solches Rechtsverhältnis zwischen der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt und dem Staat bestehe, der ihre Finanzierung durch die Begründung der Pflicht zur Entrichtung der Gebühr gewährleiste [14].

24. Der Gerichtshof hat ebenfalls die Möglichkeit verneint, auf eine öffentlich-rechtliche Sendeanstalt, die durch eine Rundfunkgebühr finanziert wird, die Entscheidung anzuwenden, die er im Urteil Le Rayon d'Or [15] getroffen hat. Der Gerichtshof hat dazu ausgeführt, dass in der Rechtssache, die durch dieses Urteil abgeschlossen wurde, ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den erbrachten Dienstleistungen und der erhaltenen Gegenleistung bestand, auch wenn diese Gegenleistung Pauschalcharakter hatte, so dass diese Pauschalzahlung eine Gegenleistung für die gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen darstellte und deswegen der Mehrwertsteuer unterworfen war. Im Fall einer öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt, die durch eine Rundfunkgebühr finanziert wird, ist kein solcher unmittelbarer Zusammenhang gegeben [16].

25. Nach alledem hat der Gerichtshof entschieden, dass eine Tätigkeit des öffentlichen Rundfunks wie die in der durch das Urteil Český rozhlas abgeschlossenen Rechtssache in Rede stehende, die durch eine gesetzlich vorgesehene obligatorische Gebühr finanziert wird, die von Personen gezahlt wird, die Eigentümer oder Besitzer eines Rundfunkempfangsgeräts sind, und die durch eine durch Gesetz geschaffene Rundfunkgesellschaft ausgeübt wird, keine Dienstleistung „gegen Entgelt" im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388 darstellt und somit nicht in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie fällt [17].

Anwendung in der vorliegenden Rechtssache

26. Meines Erachtens muss im Fall einer öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt, die durch Zuschüsse aus dem Staatshaushalt finanziert wird, genauso entschieden werden. Eine solche Sendeanstalt erhält zwar keine besondere Gebühr, die durch die Besitzer von Empfangsgeräten entrichtet wird, sondern bezieht direkt aus dem Staatshaushalt einen Zuschuss, mit dem die Aufgaben finanziert werden sollen, die dieser Sendeanstalt kraft Gesetzes übertragen wurden.

27. Dies hat jedoch grundsätzlich keine Auswirkungen auf die mehrwertsteuerrechtliche Einordnung der Tätigkeit dieser Sendeanstalt. Der Zuschuss stellt nämlich kein Entgelt für die Dienstleistungen dar, die von der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt erbracht werden, sondern eine Form der Finanzierung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe. Die Gewährung eines solchen Zuschusses – oder eine andere Form der Finanzierung – ist eine notwendige und unerlässliche Bedingung für die Zuweisung dieser öffentlichen Aufgaben. Es handelt sich dabei mit anderen Worten nicht um zwei gegenseitige, funktionell unabhängige Leistungen, d. h. Dienstleistungen, die durch die öffentlich-rechtliche Sendeanstalt erbracht werden, und das Entgelt dafür, das aus dem Staatshaushalt bezahlt wird. Wir haben es hier mit einer Maßnahme des Staats zu tun, der Rundfunk oder Fernsehen als eine öffentliche Dienstleistung anbietet und mit der Durchführung eine öffentlich-rechtliche Sendeanstalt betraut, wobei er die Finanzierung

[14] Urteil vom 22. Juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, Rn. 29 und 30).

[15] Urteil vom 27. März 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).

[16] Urteil vom 22. Juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, Rn. 34 und 35).

[17] Urteil vom 22. Juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, Tenor).

dieser Dienstleistung sicherstellt, z. B. durch einen Zuschuss, der dieser Sendeanstalt gewährt wird. Unter diesem Gesichtspunkt unterscheidet sich eine solche Sendeanstalt nicht grundlegend von solchen öffentlichen Einrichtungen wie Schulen, Armee oder Polizei [18].

28. Daraus folgt, dass ähnlich wie im Verhältnis zwischen der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt und den Personen, die zur Entrichtung der Gebühr verpflichtet sind, auch zwischen der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt, die durch Zuschüsse finanziert wird, und dem Staat kein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Anwendungsbereich des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ausgetauscht werden [19]. Zwar besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Dienstleistung, die die öffentlich-rechtliche Sendeanstalt erbringt, und dem von ihr empfangenen Zuschuss, doch stehen diese beiden Leistungen in keinem Gegenseitigkeitsverhältnis, sondern sind untrennbar und zwingend mit der Ausübung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe und ihrer Finanzierung verbunden.

29. Deswegen kann die vom Gerichtshof im Urteil Le Rayon d'Or [20] getroffene Entscheidung nicht auf eine öffentlich-rechtliche Sendeanstalt übertragen werden, die durch Zuschüsse aus dem Staatshaushalt finanziert wird. In der Rechtssache, die durch den Erlass dieses Urteils abgeschlossen wurde, ging es nämlich um Dienstleistungen, die an bestimmte Leistungsempfänger erbracht wurden und für die der Leistungserbringer im Gegenzug ein Entgelt erhielt, das zwar pauschaliert war und durch eine andere Person als die Leistungsempfänger ausgezahlt wurde, jedoch im Gegenseitigkeitsverhältnis stand.

30. Aus diesen Gründen teile ich die sowohl vom BNT als auch von der spanischen Regierung vertretene Auffassung, dass ein Zuschuss aus dem Staatshaushalt zu Zwecken der Finanzierung der Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt kein Entgelt darstellt und es sich bei dieser Tätigkeit selbst, soweit sie durch diesen Zuschuss finanziert wird, um keine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung im Sinne vom Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 handelt.

31. Es sind zwar Situationen denkbar, in denen der Staat bestimmte Dienstleistungen von der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 erwirbt. Es müsste sich dabei jedoch um genau bestimmte Vorgänge handeln, bei denen die öffentlich-rechtliche Sendeanstalt Dienstleistungen erbringt, die über den ihr kraft Gesetzes zugewiesenen gewöhnlichen Aufgabenbereich hinausgehen, und die Vergütung für diese Dienstleistungen müsste eng mit ihrer Erbringung verbunden sein und den Umfang und Wert dieser Leistungen widerspiegeln, damit dieses Entgelt als Preis jener Dienstleistungen eingestuft werden kann. Es ist nämlich dieser Preis, der gemäß Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer bildet [21].

32. Ein allgemeiner Zuschuss aus dem Staatshaushalt, der darauf gerichtet ist, pauschal die mit der Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt verbundenen Kosten zu decken, genügt indes nicht diesen Anforderungen. Ich teile daher nicht den Standpunkt, den die Kommission in ihren Erklärungen vertritt, wonach der Zuschuss für das BNT als Entgelt für die von dieser Sendeanstalt erbrachten Dienstleistungen angesehen werden könne, und zwar nur aus dem

[18] Zur Ergänzung der Ausführungen zum Verhältnis zwischen der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt und dem Staat vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, Nrn. 30 bis 35).

[19] Vgl. Urteil vom 22. Juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[20] Urteil vom 27. März 2014 (C-151/13, EU:C:2014:185).

[21] Allerdings könnten die betreffenden Dienstleistungen in diesem Fall gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie 2006/112 von der Mehrwertsteuer befreit sein.

Grund, weil er proportional zur Sendezeit des Programms berechnet werde. Die Art und Weise der Berechnung des Zuschusses ändert nichts an dem Umstand, dass er der Finanzierung der öffentlichen Aufgaben dient, die die Sendeanstalt erfüllt, und nicht als Gegenleistung für die von ihr erbrachten Dienstleistungen. Die mehrwertsteuerliche Einstufung der Tätigkeit des Steuerpflichtigen muss sich auf deren wesentlichen Merkmale stützen, insbesondere die Art ihrer Finanzierung, wenn diese Finanzierung sich auf diese Einstufung auswirkt, während die Art und Weise der Berechnung dieser Finanzierung außer Betracht bleiben muss.

Art. 25 Buchst. c der Richtlinie 2006/112

33. Die vorstehenden Erwägungen zum Charakter der Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt als einer Tätigkeit, die nicht dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem unterfällt, behalten auch unter Berücksichtigung von Art. 25 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 ihre Gültigkeit.

34. Diese Bestimmung steht im Titel IV („Steuerbarer Umsatz“) der Richtlinie. Dieser Titel enthält Definitionen der steuerbaren Umsätze gemäß Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112. Kapitel 3 dieses Titels betrifft Dienstleistungen. Die allgemeine Definition der Dienstleistung finden wir in Art. 24 Abs. 1 der angeführten Richtlinie. Diese Definition hat einen offenen Charakter, da als Dienstleistung nach dieser Definition jeder Umsatz gilt, der keine Lieferung von Gegenständen ist. Die übrigen Bestimmungen des angeführten Kapitels 3 ergänzen und erläutern diese Definition und sehen die Möglichkeit der Einführung bestimmter Ausnahmeregelungen durch die Mitgliedstaaten vor.

35. Was Art. 25 der Richtlinie 2006/112 angeht, so wird darin erläutert, dass eine Dienstleistung unter anderem in drei Arten von Umsätzen bestehen kann, bei denen es auf den ersten Blick nicht auf der Hand liegt, dass sie Dienstleistungen darstellen. Es geht um die Abtretung eines nicht körperlichen Gegenstands (Art. 25 Buchst. a), die Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden (Art. 25 Buchst. b), sowie die Erbringung einer Dienstleistung auf Grund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes (Art. 25 Buchst. c). Der in dieser Bestimmung verwendete Ausdruck „kann“ bedeutet nicht, dass die Mitgliedstaaten die Wahl haben, ob sie diese Umsätze als Dienstleistungen einstufen oder auch nicht[22], sondern dass Dienstleistungen unter manchen Umständen die Form eines dieser Umsätze annehmen können.

36. Art. 25 der Richtlinie erweitert folglich nicht die Definition der Dienstleistung, sondern erläutert nur für den Zweifelsfall, dass bestimmte Umsätze Dienstleistungen darstellen. Er ändert jedoch nichts daran, dass gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur dann unterliegen, wenn sie gegen Entgelt im Sinne dieser letztgenannten Bestimmung erbracht werden. Diese Bedingung gilt für alle Umsätze, bei denen es sich um Dienstleistungen handelt, auch die in Art. 25 genannten. Daraus folgt, dass sowohl die Abtretung eines nicht körperlichen Gegenstands als auch die Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden, als auch die Erbringung einer Dienstleistung auf Grund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes der Mehrwertsteuer unterliegen, sofern sie gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der angeführten Richtlinie erfolgen.

[22] Da der Unionsgesetzgeber in dieser Situation die Wendung „die Mitgliedstaaten können“ verwendet hätte, wie in Art. 27 der Richtlinie 2006/112, oder eine ähnliche Formulierung.

37. Art. 25 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 kann mithin nicht als Grundlage für die Besteuerung der Dienstleistungen einer öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt mit der Mehrwertsteuer herangezogen werden, wenn die Art und Weise der Finanzierung dieser Dienstleistungen gegen die Annahme spricht, dass sie gegen Entgelt erbracht wurden.

38. Ich schlage daher vor, auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass die Erbringung audiovisueller Mediendienste durch das öffentlich-rechtliche Fernsehen, soweit sie durch Zuschüsse aus dem Staatshaushalt finanziert wird, keine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung im Sinne dieser Bestimmung darstellt.

Zur zweiten Vorlagefrage

39. Mit seiner zweiten Vorlagefrage möchte das nationale Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Dienstleistungen, die durch die öffentlich-rechtliche Sendeanstalt erbracht werden, weil und soweit sie durch Zuschüsse aus dem Staatshaushalt finanziert werden, als befreite Leistungen im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie 2006/112 angesehen werden können.

40. Das vorlegende Gericht stellt diese Frage für den Fall, dass die erste Frage dahin beantwortet wird, dass die Dienstleistungen einer öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt, die durch Zuschüsse aus dem Staatshaushalt finanziert werden, der Mehrwertsteuer unterliegen. Ich halte es jedoch für zweckmäßig, auf diese Frage auch dann einzugehen, wenn die erste Frage in der von mir vorgeschlagenen Weise beantwortet wird. Unabhängig nämlich von der Frage, ob man die Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt als eine außerhalb des Mehrwertsteuersystems stehende oder von dieser Steuer befreite Tätigkeit erachtet, muss weiterhin entschieden werden, inwieweit dieser Sendeanstalt das Recht auf Abzug der auf einer früheren Umsatzstufe entrichteten oder geschuldeten Steuer zusteht. Dies ist Gegenstand der dritten und der vierten Vorlagefrage. Die Prüfung der zweiten Frage wird es ermöglichen, die Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt, die im öffentlichen Interesse betrieben wird[23], von ihrer gewerblichen Tätigkeit abzugrenzen.

Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten

41. Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie 2006/112 bestimmt, dass die „Tätigkeiten öffentlicher Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“, von der Mehrwertsteuer befreit werden müssen. Darüber hinaus unterliegen die von den öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten (öffentliches Fernsehen und Rundfunk) erbrachten Dienstleistungen nach der vorstehend angeführten Rechtsprechung[24] und nach meinem Vorschlag zur Beantwortung der ersten Frage nicht der Mehrwertsteuer, soweit man sie nicht als gegen Entgelt erbracht ansehen kann. Dieser Steuer unterliegen jedoch (in dem Sinne, dass sie besteuert werden und nicht von der Steuer befreit sind) Umsätze, die von diesen Sendeanstalten im Rahmen ihrer „Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“ bewirkt werden. Die korrekte Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems auf die von diesen Sendeanstalten bewirkten Umsätze erfordert mithin die Feststellung der Bedeutung des Ausdrucks „Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“.

[23] Art. 132 der Richtlinie 2006/112 befindet sich im Kapitel 2 („Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“) des Titels IX dieser Richtlinie.

[24] Urteil vom 22. Juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

42. Weder Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie 2006/112 noch irgendeine andere Bestimmung dieser Richtlinie definieren den Ausdruck „Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“. Insbesondere kann dieser Ausdruck nicht mit dem Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ gleichgesetzt werden, der in Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie definiert wird, da dieser Begriff auch befreite Umsätze umfasst. Der Ausdruck „Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“ muss daher anhand der Systematik und der Ziele von Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie 2006/112 definiert werden.

43. Vor allem können als Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter meines Erachtens nur Umsätze eingestuft werden, die gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 der Richtlinie 2006/112 bewirkt werden. Wenn nämlich die gewerbliche Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten eine Ausnahme von der allgemeinen Befreiungsregelung für ihre Tätigkeit begründet, muss sie sich auf steuerpflichtige Umsätze beziehen, d. h. solche, die gegen Entgelt erbracht werden, da nur diese Umsätze von der Befreiung umfasst sein können. Daher können die von öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten erbrachten Dienstleistungen, die wegen der Art ihrer Finanzierung nicht als gegen Entgelt erbracht eingestuft werden können, nicht zu den „Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“ dieser Sendeanstalten gezählt werden. Mit anderen Worten, die Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt, die durch Zuschüsse aus dem Staatshaushalt finanziert wird, kann nicht als eine Tätigkeit mit gewerblichem Charakter im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie 2006/112 angesehen werden.

44. Die Haupttätigkeit der Rundfunk- und Fernsehsender besteht in der Ausstrahlung des Programms [25]. Im Fall von öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten wird diese Tätigkeit oft aus zwei verschiedenen Quellen finanziert. Die erste davon bilden öffentliche Mittel, sei es in Form einer Rundfunkgebühr, wie in dem durch das Urteil des Gerichtshofs Český rozhlas [26] beendeten Verfahren, sei es in Form eines Zuschusses, wie in der vorliegenden Rechtssache. Die zweite Quelle stellen die Ausstrahlung von Werbung und anderer „audiovisueller kommerzieller Kommunikation“ (Sponsoring, Teleshopping und Produktplatzierung) – wenn wir uns der Terminologie der Richtlinie 2010/13/EU [27] bedienen wollen – bzw. die entsprechenden Mittel im Rundfunkbereich dar.

45. Soweit derartige Sendungen gegen Entgelt ausgestrahlt werden, was in der Regel der Fall ist, weil sie dazu bestimmt sind, handelt es sich dabei um gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112, die damit auch zu den Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. q dieser Richtlinie zählen. Sie unterliegen folglich dem Grunde nach der Besteuerung, wobei die Bemessungsgrundlage der Preis bildet, den die Anzeigenkunden für die Ausstrahlung dieser Inhalte zahlen.

46. Es liegt jedoch auf der Hand, dass die Einnahmen aus der Ausstrahlung dieser Sendungen nicht ausschließlich zur Deckung der Kosten dieser Ausstrahlung dienen, die ohnehin minimal sind im Verhältnis zur Gesamtheit der Betriebskosten der Rundfunk- und der Fernsehsender.

[25] In den vorliegenden Schlussanträgen konzentriere ich mich auf die grundlegende Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten, auf die sich die Vorlagefragen beziehen, d. h. die Ausstrahlung von Sendungen. Diese Sendeanstalten können auch andere Umsätze bewirken, z. B. Rechte des geistigen Eigentums verkaufen, Ausrüstung vermieten, Kulturveranstaltungen organisieren usw. Diese Umsätze werden in der Regel gegen ein Entgelt erbracht und sind außer in Ausnahmefällen der gewerblichen Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten zuzuordnen, was ihre Steuerpflichtigkeit begründet. Ich lasse sie jedoch in der weiteren Würdigung außer Acht, da sie keine solchen Auslegungsschwierigkeiten bereiten wie die Sendetätigkeit.

[26] Urteil vom 22. Juni 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

[27] Vgl. Art. 1 Abs. 1 Buchst. h der Richtlinie 2010/13/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 10. März 2010 zur Koordinierung bestimmter Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Bereitstellung audiovisueller Mediendienste (Richtlinie über audiovisuelle Mediendienste) (ABl. 2010, L 95, S. 1).

Die Ausstrahlung von Werbung und vergleichbaren entgeltlichen Sendungen dient der Finanzierung der Haupttätigkeit der Sender, die in der Ausstrahlung von Sendungen besteht, d. h. im weitesten Sinne von jeglichen Inhalten unter Ausschluss von kommerziellen Sendungen, wenn der Sender für die Ausstrahlung dieser Sendungen kein Entgelt von den Empfängern erhebt. Somit stellt sich die Frage, wie die Ausstrahlung dieser Sendungen durch die öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten, soweit sie durch die Einnahmen aus der Ausstrahlung von kommerziellen Sendungen finanziert wird, unter mehrwertsteuerrechtlichen Gesichtspunkten zu behandeln ist.

47. Im Fall von privaten Sendern, deren Finanzierung sich vollständig auf die Einnahmen aus entgeltlichen kommerziellen Sendungen stützt, wird angenommen, dass ihre Tätigkeit insgesamt, d. h. sowohl die Ausstrahlung dieser entgeltlichen Sendungen als auch die Ausstrahlungen der übrigen Inhalte, derselben Tätigkeit zuzurechnen sind. Daher stellen die Kosten der Sendetätigkeit zu Zwecken der Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften in vollem Umfang Kosten der steuerbaren Umsätze dar, zu denen die entgeltliche Ausstrahlung von kommerziellen Sendungen gehört [28].

48. Im Fall öffentlich-rechtlicher Sendeanstalten ist die Situation komplizierter. Zum einen werden sie für gewöhnlich zum Teil aus öffentlichen Mitteln (durch die Rundfunkgebühr oder durch Zuschüsse) finanziert, so dass ihre Tätigkeit nach der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs [29] und nach meinem Vorschlag zur Beantwortung der ersten Vorlagefrage insoweit nicht steuerpflichtig ist. Zum anderen ist ihre Tätigkeit, selbst soweit sie steuerpflichtig ist, grundsätzlich gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie 2006/112 – unter Ausschluss von Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter – von der Steuer befreit. Zu beantworten bleibt mithin die Frage, ob die Ausstrahlung von anderen Programmen als entgeltliche kommerzielle Sendungen, soweit sie durch die Einnahmen aus diesen Sendungen finanziert wird, zu den Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten zu zählen ist.

Grundsätze der staatlichen Beihilfen

49. Der Rechtsakt, der im System des Unionsrechts detailliert die Frage der Abgrenzung zwischen der im öffentlichen Interesse betriebenen Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten und ihrer gewerblichen Tätigkeit regelt, ist die Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf den öffentlich-rechtlichen Rundfunk [30] (im Folgenden: Mitteilung der Kommission). Aus ihrem Wortlaut geht hervor, dass die Kommission eine Tätigkeit mit gewerblichem Charakter vor allem im Fall der Ausstrahlung von entgeltlichen kommerziellen Sendungen, im Bereich des elektronischen Handels und vergleichbarer Dienstleistungen [31] sowie bei Dienstleistungen, für die der Sender Entgelte von den Empfängern erhebt, als gegeben ansieht. Die unentgeltliche Ausstrahlung anderer Inhalte stellt hingegen eine Tätigkeit im öffentlichen Interesse dar, oder kann sie zumindest darstellen [32].

[28] Zu dieser Frage vgl. auch meine Schlussanträge in der Rechtssache Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181, Nr. 53).

[29] Urteil vom 22. Juni 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470).

[30] ABl. 2009, C 257, S. 1.

[31] Vgl. insbesondere Rn. 48 und 49 sowie auch Rn. 57 der Mitteilung der Kommission.

[32] Vgl. insbesondere Rn. 65 der Mitteilung der Kommission.

50. Würde man diese Kriterien auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie 2006/112 anwenden, führte dies zu dem Schluss, dass eine steuerbare Tätigkeit nur im Bereich der Ausstrahlung von entgeltlichen kommerziellen Sendungen vorliegt, während die gesamte übrige Sendetätigkeit entweder nicht steuerpflichtig oder als eine Tätigkeit im öffentlichen Interesse von der Steuer befreit wäre.

51. Es ist jedoch zu bedenken, dass die Mitteilung der Kommission nicht die gleichen Zwecke verfolgt wie die Richtlinie 2006/112 und insbesondere ihr Art. 132 Abs. 1 Buchst. q. Diese Mitteilung soll auf der einen Seite die Freiheit der Mitgliedstaaten zur Bestimmung des sogenannten Auftrags der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten gewährleisten [33] und auf der anderen Seite wettbewerbsschädliche Praktiken verhindern, wie die Überkompensierung der Kosten der Verwirklichung dieses Auftrags und die sogenannte Quersubventionierung der gewerblichen Tätigkeit [34]. Die Finanzierung der Tätigkeit im Rahmen des öffentlichen Auftrags durch die Einnahmen aus der gewerblichen Tätigkeit ist hingegen unproblematisch. Im Hinblick auf diese Ziele erscheint es legitim, den Umfang der als gewerblich eingestuften Tätigkeit eng zu begrenzen.

52. Demgegenüber bezweckt Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie 2006/112 auf der einen Seite die Herabsetzung der Kosten der im öffentlichen Interesse betriebenen Tätigkeit durch ihre Befreiung von der Mehrwertsteuer und auf der anderen Seite die Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen, die im Fall der Befreiung einer Tätigkeit auftreten könnten, die im Wettbewerb zu privaten Sendern betrieben wird. Zur Erreichung dieser Ziele ist es nicht erforderlich, die Reichweite des Ausdrucks „Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“ der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten so eng zu begrenzen wie in der Mitteilung der Kommission. Im Hinblick auf die Wettbewerbsvorschriften genügt es nämlich, dass die Tätigkeit dieser Sendeanstalten in Bezug auf die von ihnen entgeltlich erbrachten Dienstleistungen besteuert wird, d. h. in Bezug auf die Ausstrahlung von kommerziellen Sendungen. Dadurch wird nämlich sichergestellt, dass diese Sendeanstalten sich auf diesem Markt unter den gleichen Bedingungen wie die privaten Sender betätigen. Die Einstufung der Ausstrahlung anderer Inhalte, soweit diese durch die Einnahmen aus der Ausstrahlung von entgeltlichen kommerziellen Sendungen finanziert wird, als nicht steuerpflichtig oder von der Steuer befreit trägt hingegen in keiner Weise zur Umsetzung der Ziele von Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie 2006/112 bei. Dies kann im Gegenteil dazu beitragen, dass sich die Kosten dieser Tätigkeit erhöhen, da diese Einstufung einzig zur Folge hätte, dass den öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten das Recht auf Abzug der auf einer früheren Umsatzstufe entrichteten oder geschuldeten Steuer auf Gegenstände oder Dienstleistungen, die zu Zwecken dieser Tätigkeit genutzt werden, genommen würde.

53. Ich bin daher der Ansicht, dass die Kriterien für die Abgrenzung zwischen der im öffentlichen Interesse betriebenen Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten und ihrer gewerblichen Tätigkeit, wie sie in der Mitteilung der Kommission vorgenommen wird, nicht auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie 2006/112 übertragen werden können.

[33] Vgl. insbesondere Rn. 47 der Mitteilung der Kommission.

[34] Vgl. insbesondere Rn. 70 bis 76 der Mitteilung der Kommission.

Vom BNT vorgeschlagene Auslegung

54. Eine interessante Auffassung zur Frage dieser Abgrenzung bringt das BNT in seinen Erklärungen zum Ausdruck. Wenn ich seinen Standpunkt richtig verstehe, hält das BNT die Ausstrahlung all der Sendungen für eine Tätigkeit mit gewerblichem Charakter, die die Zuschauer anziehen und es dadurch ermöglichen, Sendezeit für Werbung zu verkaufen. Es handele sich dabei vor allem um die Ausstrahlung von Sportereignissen, ausländischen Filmen und Unterhaltungssendungen. Auf dieser Grundlage zog das BNT in dem vom Ausgangsverfahren erfassten Zeitraum die gesamte auf die Kosten der Ausstrahlung dieser Sendungen gezahlte und geschuldete Vorsteuer ab. Die Ausstrahlung der übrigen Arten von Sendungen erfolge hingegen im Rahmen des öffentlichen Auftrags und unterliege als solche nicht der Mehrwertsteuer.

55. Diese Auffassung ist jedoch meiner Meinung nach aus zwei Gründen falsch.

56. Zum einen erscheint mir die vom BNT vorgenommene Aufteilung der Sendungen in solche, die Werbeeinnahmen erzeugen, und solche, bei denen dies nicht der Fall ist, willkürlich und kaum mit der Wirklichkeit zu vereinbaren. Es können ohne Schwierigkeiten Arten von Sendungen angeführt werden, die die Kriterien des öffentlichen Auftrags in höchstem Maße erfüllen und zugleich für gewöhnlich einen weiten Zuschauerkreis anziehen und hervorragende „Träger“ von Werbung sind, z. B. Informationssendungen. Bestimmte Arten von Sendungen, die das BNT zu den gewerblichen zählt, können hingegen ohne Weiteres der im öffentlichen Interesse betriebenen Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten hinzugerechnet werden. Dieses Interesse ist nämlich mit „den demokratischen, sozialen und kulturellen Bedürfnissen“ jeder Gesellschaft verknüpft [35], und diese Bedürfnisse umfassen auch solche Bereiche wie Film, Sport oder Unterhaltung.

57. Zweitens übergeht die vom BNT vorgeschlagene Methode der Klassifizierung der von ihm erbrachten Dienstleistungen einen Faktor, auf den sich das Mehrwertsteuersystem stützt, und zwar die Verknüpfung zwischen den Gegenständen und den Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige zu Zwecken seiner Tätigkeit erwirbt, und der besteuerten Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen, die er im Rahmen dieser Tätigkeit vornimmt. Mit anderen Worten, damit die Gegenstände und die Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige auf der früheren Umsatzstufe erwirbt, als zu Zwecken seiner Tätigkeit verwendet angesehen werden können, müssen die Kosten ihres Erwerbs grundsätzlich im Preis der besteuerten Umsätze enthalten sein, die dieser Steuerpflichtige auf einer späteren Umsatzstufe bewirkt [36].

Entscheidungsvorschlag

58. Was die Kosten des Erwerbs von Gegenständen und Dienstleistungen angeht, die – wie unentgeltlich ausgestrahlte Sendungen, die nur mittelbar mit der Erbringung von Dienstleistungen der entgeltlichen Ausstrahlung von kommerziellen Sendungen verknüpft sind [37] – nicht unmittelbar zu Zwecken von besteuerten Umsätzen genutzt werden, kann dieses Ziel auf zweierlei Weise erreicht werden. Erstens können bestimmte Einnahmen aus der

[35] Protokoll (Nr. 29) über den öffentlich-rechtlichen Rundfunk in den Mitgliedstaaten, Anhang zu den Verträgen EUV und AEUV.

[36] Vgl. in letzter Zeit Urteil vom 12. November 2020, Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:913, Rn. 41 und 42).

[37] Diese Verknüpfung beruht darauf, dass auf der einen Seite diese Sendungen Zuschauer anziehen, dank deren die Ausstrahlung von kommerziellen Sendungen Sinn ergibt, während auf der anderen Seite ihre Ausstrahlung durch die Einnahmen aus jenen kommerziellen Sendungen finanziert wird.

besteuerten Tätigkeit strikt dem Erwerb bestimmter Gegenstände oder Dienstleistungen zugeordnet werden, die der Ausstrahlung von unentgeltlichen Sendungen dienen, z. B. dem Erwerb des Rechts auf Ausstrahlung eines Films oder der Übertragung von Sportwettkämpfen. Worauf die Steuerbehörden im Ausgangsverfahren jedoch zu Recht hinweisen, erfordert dies eine gesonderte Buchführung, die eine solche Verknüpfung zwischen den Ein- und Ausgaben ermöglicht.

59. Die zweite Möglichkeit besteht in der Berechnung des Verhältnisses zwischen der Finanzierung der Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt durch Zuschüsse aus dem Staatshaushalt (oder der Rundfunkgebühr) einerseits und durch Einnahmen aus den steuerpflichtigen Umsätzen andererseits. Diese zweite Größe nach Abzug etwaiger Einnahmen aus befreiten Umsätzen gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie 2006/112 wird den Anteil der Tätigkeit mit gewerblichem Charakter der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt an ihrer Gesamttätigkeit widerspiegeln. In diesem Verhältnis können anschließend dieser Tätigkeit die Kosten zugerechnet werden, die die öffentlich-rechtliche Sendeanstalt getragen hat, ohne dass es erforderlich wäre, die einzelnen Kostenbestandteile strikt der gewerblichen Tätigkeit oder der im öffentlichen Interesse betriebenen Tätigkeit zuzuordnen [38].

60. Meines Erachtens umfasst der Ausdruck „Tätigkeit mit gewerblichem Charakter“ der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie 2006/112 daher nicht nur gegen Entgelt erbrachte Dienstleistungen im engen Sinne, wie die Ausstrahlung von kommerziellen Sendungen, sondern auch Dienstleistungen, für die die Leistungsempfänger keine Entgelte entrichten, insbesondere die Ausstrahlung von frei zugänglichen Sendungen, soweit diese durch die Einnahmen aus der erstgenannten Kategorie von Sendungen finanziert werden.

61. Ich denke, dass diese Auffassung mit den Ansichten der spanischen Regierung und der Kommission übereinstimmt, die sie in ihren Erklärungen in der vorliegenden Rechtssache zum Ausdruck gebracht haben [39]. Meines Erachtens wird diese Auffassung zudem durch die Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses aus der 52. Sitzung vom 28. und 29. Mai 1997 gestützt [40]. Nach der dort dargelegten Auffassung „fast aller“ Mitgliedstaaten ist die Ausstrahlung von Programmen, für die die Anstalt öffentliche Mittel (Gebühren oder Zuschüsse) erhält, die einzige nicht gewerbliche Tätigkeit der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten. Logischerweise muss die Ausstrahlung von Sendungen, soweit sie durch die Einnahmen aus der gewerblichen Tätigkeit finanziert wird, zu der gewerblichen Tätigkeit gezählt werden.

62. Daher schlage ich vor, auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie 2006/112 dahin ausgelegt werden muss, dass der Ausdruck „Tätigkeit mit gewerblichem Charakter“ der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten im Sinne dieser

[38] Zur Verdeutlichung möchte ich hinzufügen, dass die Mitteilung der Kommission es grundsätzlich verbietet, dass durch die öffentliche Finanzierung der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten Gewinne auf ihrer Seite erwirtschaftet werden (Rn. 72 bis 74 dieser Mitteilung). Daher muss, wenn die Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften zugleich mit den Grundsätzen der staatlichen Beihilfen im Einklang stehen soll, jeder Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben, der über den nach dieser Mitteilung zulässigen Rahmen hinausgeht, der gewerblichen Tätigkeit hinzugerechnet werden.

[39] Ich muss jedoch betonen, dass ich nicht die Auffassung der Kommission teile, wonach in der Situation, in der die Tätigkeit der Sendeanstalt im Ganzen oder zum Teil durch die Einnahmen aus der Ausstrahlung von kommerziellen Sendungen finanziert wird, die Ausstrahlung von Sendungen nur akzessorischen Charakter zu diesen kommerziellen Sendungen hat und die einzigen Empfänger der Dienstleistungen dieser Sendeanstalt die Anzeigenkunden sind. Meines Erachtens haben wir es hier eher mit einer Situation zu tun, in der die an die Zuschauer oder Hörer erbrachten Dienstleistungen (Ausstrahlung von Sendungen) durch die Empfänger anderer Dienstleistungen, und zwar der Ausstrahlung von kommerziellen Sendungen, finanziert werden. Dies ändert jedoch nichts an der Einordnung dieser Dienstleistungen unter mehrwertsteuerrechtlichen Gesichtspunkten.

[40] Dokument XXI/96/1500.

Bestimmung sowohl gegen Entgelt bewirkte Umsätze, die keine Tätigkeit im öffentlichen Interesse darstellen, als auch unentgeltlich erbrachte Dienstleistungen, soweit sie durch die Einnahmen aus diesen gegen Entgelt bewirkten Umsätzen finanziert werden, umfasst.

Zur dritten und zur vierten Vorlagefrage

63. Mit seiner dritten und seiner vierten Vorlagefrage, deren gemeinsame Prüfung ich vorschlage, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, welche Tragweite das Recht der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalt hat, die geschuldete oder entrichtete Steuer für die von ihr für ihre Tätigkeit erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, wenn diese Tätigkeit sowohl durch Zuschüsse des Staatshaushalts als auch durch Einnahmen aus gewerblichen Tätigkeiten finanziert wird.

64. Ich habe mich mit dieser Frage bereits in den Schlussanträgen in der Rechtssache Český rozhlas [41] in Bezug auf eine öffentlich-rechtliche Sendeanstalt eingehend befasst, die durch eine Rundfunkgebühr finanziert wird. Diese Problematik ging jedoch über den Gegenstand der Vorlagefragen in jener Rechtssache hinaus und wurde vom Gerichtshof im Urteil nicht entschieden. Die Ergebnisse, zu denen ich in diesen Schlussanträgen gekommen bin, lassen sich meines Erachtens auf die vorliegende Rechtssache übertragen. In Bezug auf die vorliegende Rechtssache möchte ich Folgendes hinzufügen.

Grundsätze des Vorsteuerabzugs bei einer gemischten Tätigkeit

65. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs gewähren Umsätze, die ein Steuerpflichtiger bewirkt und die nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, z. B. weil sie nicht gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 bewirkt werden, kein Recht auf Abzug der geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer für die Gegenstände und Dienstleistungen, die zu Zwecken dieser Umsätze erworben werden. Es handelt sich um denselben Grundsatz, der auch für befreite Umsätze gilt [42].

66. Dieser Grundsatz ist leicht anzuwenden auf Gegenstände und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger ausschließlich für die Zwecke seiner nicht besteuerten Umsätze erwirbt: Der Steuerpflichtige erwirbt dann kein Recht auf Abzug der für diese Gegenstände und Dienstleistungen entrichteten Steuer.

67. Schwierigkeiten ergeben sich in Bezug auf Gegenstände und Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige sowohl zu Zwecken besteuerter als auch zu Zwecken befreiter und nicht der Steuer unterliegender Umsätze nutzt. In einer solchen Situation steht dem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug in dem Verhältnis zu, den die von ihm erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen an den von ihm bewirkten besteuerten Umsätzen ausmachen.

68. Zwar enthalten die Art. 173 bis 175 der Richtlinie 2006/112 in Bezug auf Umsätze, die von der Mehrwertsteuer befreit sind, detaillierte Vorgaben für die Berechnung dieses Verhältnisses, doch finden diese Bestimmungen keine Anwendung auf Umsätze, die dieser Steuer nicht unterliegen. In dieser Situation ist es Sache des nationalen Rechts des Mitgliedstaats, die Grundsätze seiner

[41] Schlussanträge in der Rechtssache C-11/15, EU:C:2016:181, Nrn. 44 bis 63.

[42] Vgl. in letzter Zeit Urteil vom 8. Mai 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, Rn. 26 und 27).

Berechnung unter Beachtung der Systematik und der Ziele des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu regeln. Diese Grundsätze müssen den Anteil der Kosten an den steuerpflichtigen und den nicht steuerpflichtigen Umsätzen objektiv widerspiegeln [43].

Anwendung auf die öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten

69. In Bezug auf die vorliegende Rechtssache geht aus meinem Vorschlag zur Beantwortung der ersten Vorlagefrage hervor, dass eine öffentlich-rechtliche Sendeanstalt, soweit ihre Tätigkeit durch Zuschüsse aus dem Staatshaushalt finanziert wird, keine der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätze bewirkt. Diese Tätigkeit berechtigt sie folglich nicht zum Abzug der Steuer auf die Gegenstände und die Dienstleistungen, die zu Zwecken dieser Tätigkeit genutzt werden.

70. Wie jedoch aus meinem Vorschlag zur Beantwortung der zweiten Vorlagefrage hervorgeht, stellt die Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Sendeanstalt, soweit sie durch die Einnahmen aus der Ausstrahlung von entgeltlichen kommerziellen Sendungen und durch andere besteuerte Umsätze finanziert wird, seine Tätigkeit mit gewerblichem Charakter im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie 2006/112 dar. Diese Tätigkeit ist insgesamt als eine Tätigkeit mit entgeltlichem Charakter anzusehen, so dass sie das Recht auf Abzug der entrichteten oder geschuldeten Steuer auf die Gegenstände und die Dienstleistungen gewährt, die zu Zwecken dieser Tätigkeit genutzt werden.

71. Demzufolge hat eine öffentlich-rechtliche Sendeanstalt, deren Tätigkeit sowohl durch Zuschüsse aus dem Staatshaushalt und etwaige befreite Umsätze als auch durch Einnahmen aus steuerpflichtigen Umsätzen finanziert wird, das Recht auf Abzug der geschuldeten oder entrichteten Steuer auf die Gegenstände und Dienstleistungen, die zu Zwecken dieser Tätigkeit genutzt werden, und zwar insoweit, als ihre Tätigkeit durch diese letztgenannten Einnahmen finanziert wird.

72. Wie ich bereits erwähnt habe, legt die Richtlinie 2006/112 nicht fest, nach welchen Grundsätzen der Anteil der Kosten zu berechnen ist, der der nicht steuerpflichtigen Tätigkeit zuzuordnen ist. Folglich ist dies Sache des nationalen Rechts der Mitgliedstaaten. Ich stimme dabei mit der Auffassung der Kommission überein, die sie in ihrer Antwort auf die Frage des Gerichtshofs vorgebracht hat, wonach die Mitgliedstaaten insoweit die in den Art. 173 bis 175 dieser Richtlinie bestimmten Grundsätze für besteuerte und befreite Umsätze im Wege der Analogie anwenden können, dazu jedoch nicht verpflichtet sind.

73. Die von mir vorgeschlagene Definition der Tätigkeit mit gewerblichem Charakter der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten wird es insbesondere erlauben, die Standardmethode zur Berechnung dieses Verhältnisses gemäß Art. 174 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 anzuwenden. Nach dieser Methode steht das Recht auf Abzug der auf einer früheren Umsatzstufe geschuldeten oder entrichteten Steuer entsprechend dem Verhältnis zwischen der Höhe des Umsatzes, der durch die besteuerten Umsätze erwirtschaftet wurde, und dem Gesamtumsatz des Steuerpflichtigen zu. Bei der Anwendung dieser Methode auf öffentlich-rechtliche Sendeanstalten, die sowohl durch Zuschüsse aus dem Staatshaushalt als auch durch gegen Entgelt bewirkte Umsätze finanziert werden, müsste im Zähler des Bruchs die Höhe der Einnahmen, die durch diese Umsätze erwirtschaftet werden, und im Nenner die Höhe dieser Einnahmen und der Betrag des Zuschusses angegeben werden. Sodann, falls die Sendeanstalt

[43] Vgl. in letzter Zeit Urteil vom 8. Mai 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, Rn. 28 und 29).

entgeltliche Umsätze getätigt hat, die jedoch gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie 2006/112 von der Steuer befreit sind, müssten auf das so berechnete Verhältnis die in den Art. 173 bis 175 dieser Richtlinie enthaltenen Regelungen angewendet werden, um das endgültige Verhältnis zu ermitteln, in dem dieser Sendeanstalt das Recht auf Abzug der auf einer früheren Umsatzstufe entrichteten oder geschuldeten Mehrwertsteuer zusteht.

74. Selbstverständlich können die Mitgliedstaaten auch andere Regelungen zur Berechnung dieses Verhältnisses vorsehen, sofern diese die in Nr. 68 der vorliegenden Schlussanträge genannten Kriterien erfüllen.

75. In Anbetracht des Vorstehenden schlage ich vor, auf die dritte und vierte Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 168 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass eine öffentlich-rechtliche Sendeanstalt, deren Tätigkeit sowohl durch Zuschüsse aus dem Staatshaushalt als auch durch Einnahmen aus Umsätzen, die der Mehrwertsteuer unterliegen, finanziert wird, berechtigt ist, die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer auf die Gegenstände und Dienstleistungen, die zu Zwecken dieser Tätigkeit genutzt werden, insoweit abzuziehen, als ihre Tätigkeit durch die Einnahmen aus besteuerten Umsätzen finanziert wird.

Ergebnis

76. Nach alledem schlage ich vor, die Vorlagefragen des Administrativen sad Sofia-grad (Verwaltungsgericht Sofia, Bulgarien) wie folgt zu beantworten:

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 die Erbringung audiovisueller Mediendienste durch das öffentlich-rechtliche Fernsehen, soweit sie durch Zuschüsse aus dem Staatshaushalt finanziert wird, keine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung im Sinne dieser Bestimmung darstellt.

2. Art. 132 Abs. 1 Buchst. q der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass der Ausdruck „Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter“ der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten im Sinne dieser Bestimmung sowohl gegen Entgelt bewirkte Umsätze, die keine Tätigkeit im öffentlichen Interesse darstellen, als auch unentgeltlich erbrachte Dienstleistungen, soweit sie durch die Einnahmen aus diesen gegen Entgelt bewirkten Umsätzen finanziert werden, umfasst.

3. Art. 168 der Richtlinie 2006/112 ist dahin auszulegen, dass eine öffentlich-rechtliche Sendeanstalt, deren Tätigkeit sowohl durch Zuschüsse aus dem Staatshaushalt als auch durch Einnahmen aus Umsätzen, die der Mehrwertsteuer unterliegen, finanziert wird, berechtigt ist, die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer auf die Gegenstände und Dienstleistungen, die zu Zwecken dieser Tätigkeit genutzt werden, insoweit abzuziehen, als ihre Tätigkeit durch die Einnahmen aus den besteuerten Umsätzen finanziert wird.