

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

30. März 2023(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 2 Abs. 1 Buchst. c – Dienstleistung gegen Entgelt – Art. 9 Abs. 1 – Begriffe ‚Steuerpflichtiger‘ und ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ – Gemeinde, die unentgeltlich eine Asbestbeseitigung für diejenigen ihrer Einwohner organisiert, die Eigentümer einer Immobilie sind und den entsprechenden Wunsch geäußert haben – Erstattung von 40 % bis 100 % der Kosten an die Gemeinde durch einen Zuschuss der zuständigen Woiwodschaft – Art. 13 Abs. 1 – Keine Steuerpflichtigkeit der Gemeinden für Tätigkeiten oder Umsätze, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen“

In der Rechtssache C?616/21

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) mit Entscheidung vom 16. April 2021, beim Gerichtshof eingegangen am 5. Oktober 2021, in dem Verfahren

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

gegen

Gmina L.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin M. L. Arastey Sahún sowie der Richter N. Wahl (Berichterstatte(r)) und J. Passer,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, vertreten durch B. Kołodziej, D. Pach und T. Wojciechowski,
 - der Gmina L., vertreten durch R. Majerowska, Radca prawny,
 - der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna als Bevollmächtigten,
 - der Europäischen Kommission, vertreten durch ?. Habiak und V. Uher als Bevollmächtigte,
- nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 10. November 2022

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 2 Abs. 1, Art. 9 Abs. 1 und Art. 13 Abs. 1 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 Gmina L. (Gemeinde L.) in Polen und dem Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Direktor der nationalen Steuerinformationsbehörde, Polen) wegen eines an diese Gemeinde gerichteten Steuervorbescheids über die Besteuerung der von ihr veranlassten Asbestbeseitigungsmaßnahmen mit der Mehrwertsteuer und das Recht auf Abzug der Vorsteuer auf diese Maßnahmen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

...

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

...“

4 Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 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 In Art. 13 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 heißt es:

„Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten in Bezug auf die in Anhang I genannten Tätigkeiten in jedem Fall als Steuerpflichtige, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht

unbedeutend ist.“

6 Art. 28 der Richtlinie 2006/112 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.“

Polnisches Recht

7 Die Ustawa o samorz?dnie gminnym (Gesetz über die Selbstverwaltung der Gemeinden) vom 8. März 1990 (Dz. U. 1990, Nr. 16, Position 95) in ihrer auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung enthält einen Art. 7, dessen Abs. 1 wie folgt lautet:

„Die Befriedigung der kollektiven Bedürfnisse der Gemeinschaft ist eine eigene Aufgabe der Gemeinde. Zu den eigenen Aufgaben gehören insbesondere Angelegenheiten:

1) der Raumordnung, der Immobilienwirtschaft, des Umwelt- und Naturschutzes sowie der Wasserwirtschaft; ...

...

5) des Gesundheitsschutzes; ...“

8 Die Ustawa Prawo ochrony ?rodowiska (Umweltschutzgesetz) vom 27. April 2001 (Dz. U. 2001, Nr. 62, Position 627) in ihrer auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung sieht in Art. 400 Abs. 2 vor:

„Die Woiwodschaftsfonds für Umweltschutz und Wasserwirtschaft, im Folgenden als ‚Woiwodschaftsfonds‘ bezeichnet, sind juristische Personen der kommunalen Selbstverwaltung ...“

9 Art. 400b Abs. 2 und 2a dieses Gesetzes bestimmt:

„2. Ziel der Tätigkeit der Woiwodschaftsfonds ist die Finanzierung des Umweltschutzes und der Wasserwirtschaft in dem in Art. 400a Abs. 1 Nrn. 2, 2a, 5 bis 9a, 11 bis 22 und 24 bis 42 genannten Umfang.

2a. Ziel der Tätigkeit des Nationalfonds und der Woiwodschaftsfonds ist es auch, die Bedingungen für die Umsetzung der Finanzierung des Umweltschutzes und der Wasserwirtschaft zu schaffen, insbesondere durch die Unterstützung und Förderung von Aktivitäten, die auf eine solche Umsetzung abzielen, sowie durch die Zusammenarbeit mit anderen Einrichtungen, einschließlich Gebietskörperschaften, Unternehmern und Einrichtungen mit Sitz außerhalb der Republik Polen.“

10 Die Ustawa o podatku od towarów i usług (Gesetz über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen) vom 11. März 2004 (Dz. U. 2004, Nr. 54, Position 535) in ihrer auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung dient der Umsetzung der Richtlinie 2006/112 in polnisches Recht.

11 Art. 5 dieses Gesetzes sieht vor:

„Der Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen ... unterliegen:

1) die entgeltliche Lieferung von Gegenständen und die entgeltliche Erbringung von Dienstleistungen im Inland;

...“

12 Art. 15 dieses Gesetzes sieht vor:

„1. Steuerpflichtig sind juristische Personen, Organisationseinheiten ohne Rechtspersönlichkeit und natürliche Personen, die eine in Abs. 2 genannte Wirtschaftstätigkeit unabhängig von ihrem Zweck oder Ergebnis selbständig ausüben.

2. Die wirtschaftliche Tätigkeit umfasst jegliche Tätigkeit der Hersteller, Händler oder Dienstleister, einschließlich der Wirtschaftsteilnehmer, die natürliche Ressourcen gewinnen, und der Landwirte, sowie die freiberufliche Tätigkeit. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

...

6. Als nicht steuerpflichtig gelten die Organe der öffentlichen Gewalt und Ämter, die diese Organe im Bereich der durch besondere Rechtsvorschriften auferlegten Aufgaben unterstützen, zu deren Erfüllung sie bestellt worden sind, ausgenommen die Tätigkeiten, die aufgrund zivilrechtlicher Verträge ausgeübt werden.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

13 Im Rahmen des Programms zur Asbestbeseitigung in Polen, das auf der Grundlage eines Beschlusses des Ministerrats der Republik Polen vom 14. Juli 2009 über die Erstellung eines mehrjährigen Programms mit dem Titel „Programm zur Säuberung des Landes von Asbest für die Jahre 2009–2032“ ausgearbeitet wurde, übertrug der Gemeinderat der Gemeinde L. dem Bürgermeister dieser Gemeinde mit dem Beschluss 227/VI/2019 vom 26. April 2019 mit dem Titel „Aktualisierung des Asbestbeseitigungsprogramms für die Stadt L. für die Jahre 2018–2032“ die Durchführung entsprechender Maßnahmen.

14 Nach dem Anhang des letztgenannten Beschlusses bestehen diese Maßnahmen darin, asbesthaltige Produkte und Abfälle aus Wohn- und Gewerbegebäuden zu entfernen, mit Ausnahme von Liegenschaften, auf denen eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird. In diesem Anhang ist auch vorgesehen, dass den betroffenen Einwohnern bei der Asbestbeseitigung keine Kosten entstehen, da die Gemeinde L. die Finanzierung mit Hilfe des Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (Woiwodschaftsfonds für Umweltschutz und Wasserwirtschaft, im Folgenden: Umweltschutzfonds) übernimmt.

15 Mit dem Erlass 62/9/2019 vom 23. September 2019 über die Festlegung der genauen Modalitäten der Umsetzung dieses Beschlusses und die Einsetzung einer Kommission für die Prüfung von Anträgen auf Beseitigung asbesthaltiger Produkte und Abfälle erläuterte der Bürgermeister der Gemeinde L. die praktischen Aspekte der Asbestbeseitigungsmaßnahmen. Zum einen beabsichtigte diese Gemeinde, eine Ausschreibung durchzuführen, um die entsprechenden Arbeiten ausführen zu lassen, wobei der erfolgreiche Bieter Rechnungen unter Ausweisung der Mehrwertsteuer ausstellen sollte. Zum anderen beabsichtigte die Gemeinde, auf der Grundlage der von ihr beglichenen Rechnungen anschließend aus dem genannten Fonds Zuschüsse in Höhe von 40 % bis 100 % der Ausgaben zu erhalten, in Abhängigkeit von der Einhaltung der von dem Fonds festgelegten Bedingungen.

16 In diesem Zusammenhang stellte die Gemeinde L., die über eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer verfügt, am 7. Januar 2020 beim Direktor der nationalen Steuerinformationsbehörde einen Antrag auf Erteilung eines Steuervorbescheids, um zu klären, ob sie im Rahmen der entsprechenden Umsätze mehrwertsteuerpflichtig sei. Die Gemeinde war der Ansicht, dass dies nicht der Fall sei, da solche Umsätze im Rahmen der öffentlichen Gewalt bewirkt würden.

17 In seinem Steuervorbescheid vom 13. März 2020 vertrat der Direktor der nationalen Steuerinformationsbehörde die Auffassung, dass die Gemeinde L. als Mehrwertsteuerpflichtige handele und daher zum Vorsteuerabzug berechtigt sein müsse.

18 Die Gemeinde focht diesen Steuervorbescheid beim Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Lublin, Polen) an und erwirkte dessen Aufhebung. Mit Urteil vom 21. Juli 2020 stellte dieses Gericht im Wesentlichen fest, dass die Gemeinde als Organ der öffentlichen Gewalt im Rahmen einer durch besondere Bestimmungen festgelegten Aufgabe, zu deren Erfüllung sie bestimmt worden sei, und nicht als Mehrwertsteuerpflichtige handele.

19 Der Direktor der nationalen Steuerinformationsbehörde legte gegen dieses Urteil Kassationsbeschwerde bei dem vorlegenden Gericht ein.

20 Unter diesen Umständen hat der Naczelny Sąd Administracyjny (Oberstes Verwaltungsgericht, Polen) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112, insbesondere Art. 2 Abs. 1, Art. 9 Abs. 1 und Art. 13 Abs. 1 dieser Richtlinie, dahin auszulegen, dass eine Gemeinde (ein Organ der öffentlichen Gewalt) mehrwertsteuerpflichtig ist, wenn sie ein Programm durchführt zur Beseitigung von Asbest aus in ihrem Gebiet belegenen Immobilien, die im Eigentum von Einwohnern stehen, die insoweit keine Kosten tragen? Oder stellt eine solche Tätigkeit eine Tätigkeit der Gemeinde dar, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben zum Schutz der Gesundheit und des Lebens der Einwohner und des Umweltschutzes im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt vornimmt, für die die Gemeinde nicht als mehrwertsteuerpflichtig angesehen wird?

Zur Vorlagefrage

21 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 2 Abs. 1, Art. 9 Abs. 1 und Art. 13 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass es eine der Mehrwertsteuer unterliegende Dienstleistung darstellt, wenn eine Gemeinde von einem Unternehmen zugunsten derjenigen ihrer Einwohner, die Eigentümer sind und den entsprechenden Wunsch geäußert haben, Maßnahmen der Asbestbeseitigung und der Sammlung von asbesthaltigen Produkten und Abfällen vornehmen lässt, sofern eine solche Tätigkeit nicht auf

die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtet ist und nicht zu einer Zahlung seitens der Einwohner führt, da diese Maßnahmen aus öffentlichen Mitteln finanziert werden.

22 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass es Sache des für die Würdigung des Sachverhalts allein zuständigen vorlegenden Gerichts ist, die Art der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze zu bestimmen (Urteil vom 13. Januar 2022, *Termas Sulfurosas de Alcafache*, C-513/20, EU:C:2022:18, Rn. 36).

23 Allerdings hat der Gerichtshof diesem Gericht nichtsdestoweniger alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts zu geben, die für die Entscheidung der bei ihm anhängigen Rechtssache von Nutzen sein können (Urteil vom 15. April 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

24 Um insoweit unter die Richtlinie 2006/112 zu fallen, muss das Angebot zur Asbestsanierung bestimmter Immobilien, das eine Gemeinde ihren Einwohnern, die Eigentümer sind, unterbreitet, zum einen eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung der Gemeinde an diese Einwohner im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie darstellen und zum anderen im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie erfolgt sein, so dass die Gemeinde auch als Steuerpflichtige gehandelt hat.

Zum Vorliegen einer Dienstleistung gegen Entgelt

25 Nach ständiger Rechtsprechung wird eine Dienstleistung nur dann „gegen Entgelt“ im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 erbracht, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dieser Dienstleistung und einer vom Steuerpflichtigen tatsächlich empfangenen Gegenleistung besteht. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang liegt vor, 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 15. April 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26 Im vorliegenden Fall geht aus den Ausführungen des vorlegenden Gerichts hervor, dass die Gemeinde L. ein Unternehmen beauftragen möchte, bei ihren Einwohnern, die Eigentümer von asbesthaltigen Immobilien sind, auf deren Antrag Maßnahmen der Asbestbeseitigung und der Sammlung von asbesthaltigen Produkten und Abfällen durchzuführen. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass diese Maßnahmen eine Dienstleistung im Sinne von Art. 24 Abs. 1 dieser Richtlinie darstellen.

27 Es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, zu bestimmen, wer Erbringer und wer Empfänger dieser Dienstleistung ist.

28 Dazu geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass zwischen der Gemeinde L. und dem von ihr ausgewählten Unternehmen ein Vertrag über die in Rn. 26 des vorliegenden Urteils genannten Maßnahmen geschlossen werden muss und dass die Gemeinde von diesem Unternehmen eine entsprechende Rechnung erhält, die allein sie begleichen wird, wobei die betreffenden Einwohner keine Zahlung als Gegenleistung für die Asbestbeseitigung und die Sammlung von asbesthaltigen Produkten und Abfällen leisten.

29 Somit ist festzustellen, dass der Vorteil, der der Gemeinde als Gegenleistung für die Zahlung verschafft wird, nicht nur darin besteht, dass im Hinblick auf die betreffenden Einwohner

die sich aus der Asbestexposition ergebende Gefahr für die Gesundheit und das Leben von Menschen beseitigt wird, sondern darüber hinaus auch in der Verbesserung der Lebensqualität in dem von der Gemeinde L. verwalteten Gebiet.

30 Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten geht jedoch hervor, dass die polnischen Steuerbehörden der Ansicht sind, dass davon auszugehen sei, dass die betreffenden Einwohner, die die Hauptbegünstigten des mit dieser Dienstleistung verschafften Vorteils, d. h. der Asbestsanierung ihrer Immobilien, seien, die Gemeinde L. beauftragt hätten, die dann als Kommissionärin im Sinne von Art. 28 der Richtlinie 2006/112 gehandelt habe.

31 Nach dieser Vorschrift werden Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, so behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten. Wenn die Gemeinde somit als Kommissionärin im eigenen Namen, aber für Rechnung der betreffenden Einwohner das fragliche Unternehmen mit der Asbestbeseitigung betraut, wird sie daher mehrwertsteuerrechtlich so behandelt, als hätte sie selbst bei diesen die Asbestbeseitigung vorgenommen.

32 Aus den von dem vorlegenden Gericht übermittelten Angaben – und vorbehaltlich der von ihm vorgenommenen Würdigung des Sachverhalts – geht jedoch nicht hervor, dass Art. 28 der Richtlinie 2006/112 im Ausgangsverfahren anwendbar ist, da diese Vorschrift nach der Rechtsprechung verlangt, dass es einen Auftrag gibt, zu dessen Ausführung der Kommissionär für Rechnung des Kommittenten hinsichtlich der Erbringung von Dienstleistungen tätig wird, was den Abschluss einer Vereinbarung zwischen dem Kommissionär und dem Kommittenten voraussetzt, die die Erteilung des betreffenden Auftrags zum Gegenstand hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. November 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, Rn. 51 und 52).

33 So beschränken sich die betreffenden Eigentümer, wenn sie eine Beteiligung an der gemeindlichen Maßnahme der Asbestsanierung ihrer Immobilien akzeptieren, darauf, einen Antrag bei der Gemeinde L. zu stellen, die prüft, ob diese Immobilien für die Asbestsanierung in Betracht kommen. Folglich beauftragen sie diese Gemeinde nicht damit, für ihre Rechnung Asbest zu beseitigen, sondern hoffen, Begünstigte des Asbestbeseitigungsprogramms zu sein. Die Gemeinde – und nicht die Eigentümer – entscheidet also über den Erfolg dieses Vorgehens. Abgesehen von der Einreichung eines Antrags haben die Eigentümer keinen Einfluss auf die Erbringung der Dienstleistung.

34 Wenn demnach in Anbetracht der vorstehenden Erwägungen darauf hinzuweisen ist, dass die Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 28 der Richtlinie 2006/112 in einer Situation wie der der vorliegenden Rechtssache nicht erfüllt sind und die Gemeinde L. daher nicht im Namen ihrer betreffenden Einwohner gehandelt hat, bleibt gleichwohl zu prüfen, ob sie als Erbringer der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie angesehen werden kann.

35 Zum einen ist darauf hinzuweisen, dass es, damit eine Dienstleistung als „gegen Entgelt“ im Sinne der Richtlinie 2006/112 erbracht angesehen werden kann, nicht erforderlich ist, dass die Gegenleistung für die Dienstleistung unmittelbar von ihrem Empfänger erbracht wird, vielmehr kann diese Gegenleistung auch von einem Dritten erbracht werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

36 Zum anderen ist der Umstand, dass eine Dienstleistung zu einem Preis über oder unter dem Selbstkostenpreis und somit zu einem Preis über oder unter dem normalen Marktpreis ausgeführt wird, unerheblich, wenn es um die Qualifizierung als entgeltliche Leistung geht, da er den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten oder zu erbringenden Dienstleistung 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 15. April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Folglich stellt es in Anbetracht der in den Rn. 25, 35 und 36 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung kein Hindernis dar, dass die Gemeinde L. die gesamten Kosten der Dienstleistung, die das ausgewählte Unternehmen zum Marktpreis erbringt, in einem ersten Schritt selbst übernimmt und dass gegebenenfalls in einem zweiten Schritt ein Dritter, nämlich die betreffende Woiwodschaft, über den Umweltschuttfonds dieser Gemeinde mittels eines Zuschusses zwischen 40 % und 100 % dieser Kosten erstattet.

38 Da die Erstattung an die Gemeinde durch diesen Fonds von der Durchführung der Asbestbeseitigungsmaßnahmen abhängig ist, die – vorbehaltlich der Würdigung des Sachverhalts durch das vorlegende Gericht – von der Gemeinde ohne eine Beteiligung des Fonds nicht in Betracht gezogen worden wären, ist davon auszugehen, dass trotz des Fehlens eines Vertrags zwischen dem Fonds und den betreffenden Einwohnern der Gemeinde L. ein unmittelbarer Zusammenhang im Sinne der in Rn. 25 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung besteht, da die Dienstleistung und die Gegenleistung in einem Gegenseitigkeitsverhältnis stehen, da die eine Leistung nur unter der Voraussetzung erbracht wird, dass auch die andere Leistung erfolgt, und umgekehrt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. März 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Daher ist davon auszugehen, dass im vorliegenden Fall zwei Dienstleistungen nebeneinander bestehen, nämlich zum einen die, die von dem von der Gemeinde L. ausgewählten und bezahlten Unternehmen erbracht wird, und zum anderen die, die erstens von dieser Gemeinde erbracht wird, deren Begünstigte zweitens die betreffenden Einwohner dieser Gemeinde sind und bei der drittens die Gegenleistung in dem Zuschuss besteht, den der Umweltschuttfonds an die Gemeinde zahlt.

40 Es steht außer Zweifel, dass die erste dieser Dienstleistungen der Definition einer Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 entspricht. Sollte das vorlegende Gericht in Anbetracht der in den Rn. 35 bis 38 des vorliegenden Urteils dargelegten Erwägungen nach seiner Würdigung des Sachverhalts in Bezug auf die zweite dieser Leistungen, d. h. die von der Gemeinde L. erbrachte, zu demselben Ergebnis gelangen, müsste es ermitteln, ob diese Dienstleistung im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit erbracht wird, wobei eine Tätigkeit nach der Rechtsprechung nur dann als „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 dieser Richtlinie eingestuft werden kann, wenn mit ihr einer der in ihrem Art. 2 Abs. 1 genannten Steuertatbestände erfüllt wird (Urteil vom 15. April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Zur Erbringung einer Dienstleistung im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit

41 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass 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 zeigt, da die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird (Urteil vom 25. Februar 2021, Gmina Wrocław [Umwandlung des Nießbrauchsrechts], C-604/19, EU:C:2021:132, Rn. 69 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42 Eine Tätigkeit wird somit im Allgemeinen als „wirtschaftliche“ Tätigkeit angesehen, wenn sie nachhaltig ist und gegen ein Entgelt ausgeübt wird, das derjenige erhält, der die Leistung erbringt

(Urteil vom 15. April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-7846/19, EU:C:2021:277, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

43 Angesichts der Schwierigkeit einer genauen Definition der wirtschaftlichen Tätigkeit sind alle Umstände zu prüfen, unter denen die Tätigkeit erfolgt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Mai 2016, Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financiën, C-7520/14, EU:C:2016:334, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung), 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, hier also eines Asbestbeseitigungsunternehmens, bestehen würde.

44 Insoweit ist erstens darauf hinzuweisen, dass ein Unternehmer mit seiner Tätigkeit nachhaltig Einnahmen zu erzielen sucht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. Januar 2021, AJFP Sibiu und DGRFP Braşov, C-7655/19, EU:C:2021:40, Rn. 27 bis 29 und die dort angeführte Rechtsprechung), wohingegen die Gemeinde L. kein Personal für die Asbestbeseitigung beschäftigt und keine Kunden sucht, sondern sich darauf beschränkt, im Rahmen eines auf nationaler Ebene festgelegten Programms Asbestbeseitigungsmaßnahmen durchzuführen, die stattfinden, nachdem die Eigentümer von im Gemeindegebiet belegenen und für dieses Programm in Betracht kommenden Immobilien ihren Wunsch geäußert haben, es in Anspruch zu nehmen, und als dazu berechtigt anerkannt worden sind. Außerdem ist eine Tätigkeit der Asbestbeseitigung in einer bestimmten Gemeinde definitionsgemäß nicht wiederkehrender Natur, was die vorliegende Rechtssache von denjenigen unterscheidet, in denen die kommunalen Leistungen dauerhaft waren.

45 Zweitens geht aus den Angaben des vorlegenden Gerichts hervor, dass die Gemeinde L. die Asbestsanierung der betreffenden Immobilien sowie die Sammlung von asbesthaltigen Produkten und Abfällen kostenlos anbieten wird, obwohl sie das fragliche Unternehmen zuvor zum Marktpreis vergütet haben wird.

46 Der Gerichtshof hat indessen bereits entschieden, dass dann, wenn eine Gemeinde nur einen kleinen Teil der ihr entstehenden Kosten einzieht, während der verbleibende Teil mit öffentlichen Mitteln finanziert wird, ein solcher Unterschied zwischen den Kosten und den als Gegenleistung für die angebotenen Dienstleistungen erhaltenen Beträgen eine Entgeltlichkeit ausschließt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Mai 2016, Gemeente Borsele und Staatssecretaris van Financiën, C-7520/14, EU:C:2016:334, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung). Dies gilt umso mehr, wenn, wie im vorliegenden Fall, von den Empfängern der Dienstleistung keine Gegenleistung gezahlt wird.

47 Selbst unter Berücksichtigung der der Gemeinde L. vom Umweltschutzzfonds gewährten Zuschüsse in Höhe von 40 % bis 100 % der entstandenen Kosten entspricht die Natur einer solchen Dienstleistung folglich nicht dem Vorgehen, das ein Asbestbeseitigungsunternehmen gegebenenfalls an den Tag gelegt hätte, das sich durch die Festsetzung seiner Preise bemüht hätte, seine Kosten zu decken und eine Gewinnspanne zu erzielen. Außerdem werden die Kosten für die durch die Gemeinde vorgenommene Organisation der Asbestbeseitigungskampagne bei ihren Einwohnern nicht erstattet, sondern nur die für die Maßnahmen, mit denen das ausgewählte Unternehmen betraut wird. Daher trägt die Gemeinde nur das Risiko von Verlusten, ohne eine Aussicht auf Gewinn zu haben.

48 Drittens erscheint es für ein solches Asbestbeseitigungsunternehmen wirtschaftlich nicht tragbar, den Empfängern seiner Dienstleistungen nichts von den ihm entstandenen Kosten aufzuerlegen, während es auf einen teilweisen Ausgleich dieser Kosten durch einen Zuschuss wartet. Ein solcher Mechanismus würde nicht nur seine Liquidität in eine strukturell defizitäre Lage versetzen – da zunächst keine Gewinnspanne besteht, sodann die Kosten im Zusammenhang mit der Organisation der Asbestbeseitigungskampagne nicht erstattet werden und schließlich der

Prozentsatz der Erstattungen erheblich schwanken, nämlich zwischen 40 % und 100 % der an das ausgewählte Unternehmen gezahlten Beträge liegen kann –, sondern ihm darüber hinaus eine für einen Steuerpflichtigen ungewöhnliche Unsicherheit aufbürden, da die Frage, ob und in welchem Umfang ein Dritter einen so großen Teil der entstandenen Kosten erstatten wird, tatsächlich bis zur Entscheidung dieses Dritten nach den fraglichen Maßnahmen offenbleibt.

49 Folglich ist vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorlegende Gericht nicht ersichtlich, dass die Gemeinde L. im vorliegenden Fall eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 ausübt.

Zur fehlenden Steuerpflicht aufgrund der Bewirkung von Umsätzen, die einer Einrichtung des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen

50 Da die Gemeinde L. angesichts der in den Rn. 41 bis 49 des vorliegenden Urteils ausgeführten Erwägungen keine Tätigkeit ausübt, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie 2006/112 fällt, braucht nicht geklärt zu werden, ob diese Tätigkeit auch nach Art. 13 Abs. 1 dieser Richtlinie von ihrem Anwendungsbereich ausgenommen gewesen wäre.

51 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 2 Abs. 1, Art. 9 Abs. 1 und Art. 13 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass es keine der Mehrwertsteuer unterliegende Dienstleistung darstellt, wenn eine Gemeinde von einem Unternehmen zugunsten derjenigen ihrer Einwohner, die Eigentümer sind und den entsprechenden Wunsch geäußert haben, Maßnahmen der Asbestbeseitigung und der Sammlung von asbesthaltigen Produkten und Abfällen vornehmen lässt, sofern eine solche Tätigkeit nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtet ist und nicht zu einer Zahlung seitens der Einwohner führt, da diese Maßnahmen aus öffentlichen Mitteln finanziert werden.

Kosten

52 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem 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:

Art. 2 Abs. 1, Art. 9 Abs. 1 und Art. 13 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

sind dahin auszulegen, dass

es keine der Mehrwertsteuer unterliegende Dienstleistung darstellt, wenn eine Gemeinde von einem Unternehmen zugunsten derjenigen ihrer Einwohner, die Eigentümer sind und den entsprechenden Wunsch geäußert haben, Maßnahmen der Asbestbeseitigung und der Sammlung von asbesthaltigen Produkten und Abfällen vornehmen lässt, sofern eine solche Tätigkeit nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtet ist und nicht zu einer Zahlung seitens der Einwohner führt, da diese Maßnahmen aus öffentlichen Mitteln finanziert werden.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Polnisch.