SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS JEAN MISCHO vom 20. April 1989 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Die Stichting Uitvoering Financiële Acties (nachstehend: SUFA) ist eine Stiftung, die gegen Vergütung der tatsächlich entstandenen Kosten im Auftrag der Stiftung Algemene Loterij Nederland (nachstehend: ALN) Lotterien organisiert und veranstaltet, deren Erlös die ALN auf mehrere ihr angeschlossene soziale und kulturelle Einrichtungen verteilt.

2. Auf der Grundlage des niederländischen Gesetzes zur Umsetzung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [1], insbesondere ihres Artikels 13, mußte die SUFA Mehrwertsteuer auf den Betrag der Kosten für die Dienstleistungen entrichten, die sie der ALN im April 1983 erbracht hatte.

3. Gegen diese Besteuerung legte die SUFA Einspruch bei dem Inspecteur van belastingen ein, erhob dann Klage vor dem Gerechtshof Amsterdam und wandte sich schließlich mit einer Kassationsbeschwerde an den Hoge Raad der Nederlanden.

4. Der Hoge Raad hat dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„Umfassen die Handlungen, die gemäß Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f der Sechsten Richtlinie von der Umsatzsteuer befreit werden müssen, auch die Aktivitäten einer Stiftung, die ausschließlich in der Organisation und Durchführung von Tätigkeiten bestehen, die mit den Aktivitäten einer anderen Stiftung zusammenhängen, und zwar gegen Vergütung der tatsächlich entstandenen Kosten, wenn die andere Stiftung als Dachorganisation einer Reihe von Einrichtungen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht steuerpflichtig sind, ausschließlich zugunsten dieser Einrichtungen Dienstleistungen der in dieser Vorschrift der Sechsten Richtlinie bezeichneten Art erbringt?"

5. Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f der Sechsten Richtlinie lautet:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

f) die Dienstleistungen, die die selbständigen Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der

* Originalsprache: Französisch.

1 — Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) — ABl. L 145 vom 13. 6. 1977, S. 1.

Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, daß diese Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt;

..."

6. Die Kommission weist zu Recht darauf hin, daß die in dieser Vorschrift angeführten Dienstleistungen nur von der Steuer befreit sind, wenn eine ganze Reihe von Voraussetzungen erfüllt ist. Wie sich aus der Vorlageentscheidung sowie aus den beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen ergibt, sind alle diese Voraussetzungen bezüglich der Dienstleistungen, die die ALN ihren Mitgliedern erbringt, unstreitig erfüllt. Die Vorlagefrage des Hoge Raad geht im übrigen ausdrücklich von dieser Annahme aus.

7. Bezüglich der Dienstleistungen, die die SUFA erbringt, ergibt sich ebenfalls aus den Akten, daß sie gegen Vergütung der tatsächlich entstandenen Kosten an eine „Person" (die ALN) erbracht werden, deren Tätigkeit der Mehrwertsteuer nicht unterliegt. Die fraglichen Dienstleistungen dienen unmittelbaren Zwecken der Ausübung dieser Tätigkeit.

8. Angesichts dessen zerfällt die Frage in zwei Teile. Zu klären ist, ob derartige Dienstleistungen, die eine Stiftung im Auftrag einer anderen Stiftung erbringt, von einem „selbständigen Zusammenschluß von Personen" erbracht werden, so daß sie von der Steuer befreit sind, und — verneinendenfalls — ob sie trotzdem steuerbefreit sind, weil sie ausschließlich an eine Person erbracht werden, die selbst einen derartigen Zusammenschluß bildet und die für die Dienstleistungen, die sie an ihre Mitglieder erbringt, von der Steuer befreit ist.

9. Der Gerichtshof hat in seinem Urteil vom 26. März 1987 in der Rechtssache 235/85 (Kommission/Niederlande, Slg. 1987, 1471) festgestellt, daß

„die Richtlinie durch die Allgemeinheit ihres Anwendungsbereichs und durch den Umstand gekennzeichnet [ist], daß alle Befreiungen ausdrücklich und eindeutig sein müssen" (Randnr. 19).

10. Um den sehr weiten Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer zu belegen, verweist der Gerichtshof zum einen darauf, daß Artikel 2 der Sechsten Richtlinie, der die steuerbaren Umsätze betrifft, neben der Einfuhr von Gegenständen die im Inland gegen Entgelt ausgeführten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen nennt, und zum anderen darauf, daß in Artikel 4 Absatz 1 als Steuerpflichtiger definiert ist, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten, also alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, selbständig ausübt (Randnrn. 6 und 7).

11. Daraus folgt, daß die Steuerbefreiungen als Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz der Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten eng und nicht über den ausdrücklichen und eindeutigen Wortlaut hinaus auszulegen sind.

12. Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f spricht aber ausdrücklich nur von selbständigen Zusammenschlüssen von *Personen*, die Dienstleistungen an ihre *Mitglieder* erbringen. Dies trifft für eine Stiftung, die Dienstleistungen ausschließlich an eine andere Stiftung erbringt, nicht zu. Die ALN ist nicht Mitglied der SUFA, und selbst wenn sie es wäre, hätte die SUFA nur ein einziges Mitglied. Ein Zusammenschluß von Personen muß aber mindestens zwei Mitglieder haben, seien es natürliche oder juristische Personen. Die SUFA hat folglich für die Dienstleistungen, die sie im Auftrag der ALN erbringt, keinen Anspruch auf Steuerbefreiung.

13. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens macht jedoch geltend, dies könne nicht zutreffen, weil sie tatsächlich weiterhin Lotterien für die der ALN angeschlossenen Einrichtungen organisiere und folglich Anspruch auf die Steuerbefreiung hätte, wenn die ALN nicht gegründet worden wäre, und weil ihre derzeitigen Tätigkeiten mit Sicherheit von der Steuer befreit wären, wenn sie von der ALN ausgeübt würden.

14. Diese Argumente sind nicht stichhaltig. Zum einen stützen sich beide auf bloße Hypothesen, die im Widerspruch zu den Tatsachen stehen: Die ALN besteht, und seit ihrer Gründung arbeitet die SUFA nicht mehr unmittelbar für die sozialen und kulturellen Einrichtungen, sondern für die ALN, die allein ihr die Kosten für die Durchführung einer Lotterie vergütet.

15. Zum anderen hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 11. Juli 1985 in der Rechtssache 107/84 (Kommission/Bundesrepublik Deutschland, Slg. 1985, 2655) festgestellt:

„Zwar gelten diese Befreiungen [gemäß Artikel 13 Teil A Absatz 1] zugunsten von Tätigkeiten, die bestimmten Zwecken dienen; in den meisten Bestimmungen werden jedoch außerdem die *Wirtschaftsteilnehmer* genannt, die die von der Steuer befreiten Leistungen erbringen dürfen" (Randnr. 13).

Diese Tätigkeiten sind daher nur von der Steuer befreit, wenn sie von bestimmten Wirtschaftsteilnehmern erbracht werden, die im Fall von Buchstabe f „selbständige Zusammenschlüsse von Personen" sein müssen.

16. Die SUFA könnte nur als ein derartiger Zusammenschluß von Personen, der unmittelbar für die Mitglieder der ALN arbeitet, gelten, wenn die ALN als ein bloßes Zwischenglied zwischen ihr und den sozialen und kulturellen Einrichtungen anzusehen wäre. Dies ist aber eine Tatfrage, die in die Zuständigkeit der nationalen Gerichte fällt und die offenbar im Sinne einer Anerkennung der gegenseitigen Unabhängigkeit beider Körperschaften entschieden worden ist. Im übrigen üben die beiden Stiftungen nicht die gleichen Tätigkeiten aus, denn die SUFA organisiert die Lotterie und führt sie durch, während die ALN die Genehmigungen im Auftrag der ihr angeschlossenen Einrichtungen beantragt und den Lotterieerlös auf sie verteilt.

17. Aus all diesen Gründen sowie aus den weiteren Gründen, die die Regierung der Niederlande und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften in ihren

Erklärungen angeführt haben und denen ich mich anschließe, schlage ich vor, die vom Hoge Raad vorgelegte Frage zu verneinen und für Recht zu erkennen:

„Die Handlungen, die gemäß Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe f der Sechsten Richlinie von der Umsatzsteuer befreit werden müssen, umfassen nicht die Aktivitäten einer Stiftung, die ausschließlich in der Organisation und Durchführung von Tätigkeiten bestehen, die mit den Aktivitäten einer anderen Stiftung zusammenhängen, und zwar gegen Vergütung der tatsächlich entstandenen Kosten, selbst wenn die andere Stiftung als Dachorganisation einer Reihe von Einrichtungen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht steuerpflichtig sind, ausschließlich zugunsten dieser Einrichtungen Dienstleistungen der in dieser Vorschrift der Sechsten Richtlinie bezeichneten Art erbringt."