SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN ELEANOR SHARPSTON

vom 9. Oktober 2008 [1]

1. Bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten, darunter Krankenhausbehandlung und ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze sind von der Mehrwertsteuer befreit. Bilden Personen, die eine steuerbefreite Tätigkeit ausüben, Zusammenschlüsse, um an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeiten Dienstleistungen zu erbringen, sind diese ebenfalls von der Steuer befreit, soweit die Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die „genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten" fordern und diese Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt.

2. Gegenstand des vorliegenden Vorabentscheidungsverfahrens des Hoge Raad der Nederlanden ist im Wesentlichen die Frage, ob die letztgenannte Befreiung sich auf Dienstleistungen erstreckt, die einem oder mehreren Mitgliedern individuell erbracht werden. Oder steht das Mehrwertsteuerrecht der Gemeinschaft in dieser Hinsicht unter dem Motto der Musketiere „Alle für einen, einer für alle"?

1 — Originalsprache: Englisch.

Das einschlägige Recht

3. Das bei dem vorlegenden Gericht anhängige Verfahren betrifft Dienstleistungen, die zwischen 1994 und 1998 erbracht wurden, so dass das einschlägige Gemeinschaftsrecht die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie ist [2].

4. Art. 13 Teil A dieser Richtlinie ist mit „Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten" überschrieben. Abs. 1 bestimmt, soweit hier einschlägig:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung

2 — 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. L 145, S. 1; mehrfach geändert, im Folgenden: Sechste Richtlinie). Die Sechste Richtlinie wurde mit Wirkung vom 1. Januar 2007 durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) ersetzt, die zur Gewährleistung der Klarheit und Wirtschaftlichkeit der Bestimmungen die Struktur und den Wortlaut neu fassen sollte, ohne aber das geltende Recht inhaltlich grundsätzlich zu ändern (vgl. Erwägungsgrund 3).

der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

…

b) die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden;

…

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

…“ [3]

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefrage

5. Die Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (im Folgenden: Stichting) ist eine Stiftung, deren Mitglieder verschiedene Einrichtungen der Krankenversicherung und in einigen Fällen die einzelnen Mitglieder dieser Einrichtungen, wie z. B. einzelne Krankenhäuser sind. Die Tätigkeiten der Mitglieder der Stichting sind von der Mehrwertsteuer befreit. Ihr allgemeines Ziel ist die Verbesserung der Qualität der ärztlichen Heilbehandlung. Dafür erbringt sie ihren Mitgliedern verschiedene Dienstleistungen. Die meisten dieser Dienstleistungen (insbesondere im Zusammenhang mit der Bestimmung und Aufrechterhaltung beruflicher Standards für Ärzte und Pflegepersonal) werden Krankenhäusern erbracht,

3 — Die gleichen Bestimmungen finden sich jetzt ohne inhaltliche Änderungen in den Art. 131 und 132 Abs. 1 Buchst. b und f der Richtlinie 2006/112.

und die Kosten werden entsprechend der Bettenzahl auf sie umgelegt. Diese Dienstleistungen (die letztlich staatlich finanziert werden) werden von den Steuerbehörden als nach den nationalen Bestimmungen zur Umsetzung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit anerkannt.

6. Die Stichting erbringt von Zeit zu Zeit für einzelne Mitglieder auch andere Dienstleistungen. Zu den genannten Beispielen gehören etwa die Abstellung eines Mitarbeiters zur Leitung einer Arbeitsgruppe einer der angeschlossenen Einrichtungen für ein Projekt über angemessene ärztliche Heilbehandlung oder die Delegation von Mitarbeitern zu Vorträgen auf einem von einer anderen angeschlossenen Einrichtung organisierten Kolloquium zu antiviralen Arzneimitteln und Herzversagen. Derartige Dienstleistungen werden individuell mit der betreffenden Mitgliedsorganisation abgerechnet. Nach dem Vorlagebeschluss ist es unstreitig, dass die fraglichen Dienstleistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung der steuerbefreiten Tätigkeiten der Mitglieder erbracht werden und dass von einer Wettbewerbsverzerrung keine Rede sein kann. Die Steuerbehörden sind jedoch der Ansicht, dass das Merkmal „Erstattung des jeweiligen Anteils der Mitglieder an den gemeinsamen Kosten“ nicht erfüllt ist.

7. Der Streit ist nunmehr vor dem Hoge Raad anhängig, der um eine Vorabentscheidung zu der folgenden Frage ersucht:

Ist Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Richtlinie so auszulegen, dass darunter auch Dienstleistungen der in dieser Bestimmung genannten Zusammenschlüsse an ihre Mitglieder fallen, die für unmittelbare Zwecke der Erbringung der befreiten Leistungen der Mitglieder oder der Leistungen der Mitglieder, für die diese nicht steuerpflichtig sind, erbracht werden und für die als Vergütung nicht mehr gefordert wird als die für die Dienstleistungen aufgewandten Kosten, wenn diese Dienstleistungen nur einem oder mehreren Mitgliedern erbracht werden?

8. Die Stichting, die niederländische Regierung und die Kommission gaben sowohl schriftlich als auch mündlich Erklärungen ab.

Würdigung

Wettbewerbsverzerrung

9. Die niederländische Regierung bezweifelt die Annahme des vorlegenden Gerichts, dass die streitigen Dienstleistungen keine Wettbewerbsverzerrung hervorriefen. Insbesondere weist sie darauf hin, dass die nationalen

Umsetzungsbestimmungen, die den Anwendungsbereich der Befreiung im niederländischen Recht festlegten, die Bereitstellung von Personal gerade deshalb ausdrücklich ausschlössen, weil diese Dienstleistung eine ernsthafte Wettbewerbsverzerrung verursachen könnte.

10. Ob eine tatsächliche oder mögliche Wettbewerbsverzerrung vorliegt, ist selbstverständlich eine Frage, die das zuständige nationale Gericht zu entscheiden hat, wie auch über die Auslegung und Anwendung der einschlägigen nationalen Umsetzungsbestimmungen. Zur Wahrscheinlichkeit der Wettbewerbsverzerrung ist ganz einfach zu bemerken, dass die Befreiung zu versagen ist, wenn sie unmittelbar oder in der Zukunft zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann [4].

11. Ich möchte jedoch auf einen weiteren Gesichtspunkt hinweisen. Die Frage des nationalen Gerichts bezieht sich auf Dienstleistungen, „für die als Vergütung nicht mehr gefordert wird als die für die Dienstleistungen aufgewandten Kosten“. Diese Formulierung könnte auch Dienstleistungen umfassen, für die — im Gegensatz zur genauen Erstattung gemäß der Sechsten Richtlinie — weniger als der Selbstkostenpreis gefordert wird [5]. Jede Erbringung von Dienstleistungen unter dem Selbstkostenpreis hat zweifellos Auswirkungen auf den Wettbewerb mit Wirtschaftsunternehmen, was durch das zuständige nationale Gericht bei seiner Bewertung des Sachverhalts zu berücksichtigen ist.

Enge Auslegung

12. Wie die niederländische Regierung und die Kommission hervorgehoben haben, ist es ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Art. 13 der Sechsten Richtlinie umschrieben sind, als Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz, wonach jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt, eng auszulegen sind [6].

4 — Vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 20. November 2003, Taksatorringen (C-8/01, Slg. 2003, I-13711, Randnrn. 58 bis 65).

5 — Alle Sprachfassungen, in denen die Richtlinie im Jahr 1977 erlassen wurde, enthalten das Wort „genau“ in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f, mit Ausnahme der niederländischen Fassung, in der es einfach heißt: „enkel terugbetaling“ („lediglich die Erstattung“) statt „lediglich die genaue Erstattung“. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f wurde in den Niederlanden durch Art. 11 Abs. 1 Buchst. u der Wet op de Omzetbelasting (Umsatzsteuergesetz) umgesetzt, in dem es ebenfalls heißt: „slechts terugbetaling“ („nur die Erstattung“).

6 — Vgl., unter besonderer Berücksichtigung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f, Urteile des Gerichtshofs vom 15. Juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Slg. 1989, 1737, Randnr. 13), und Taksatorringen (angeführt oben in Fn. 4, Randnr. 61).

13. Der Gerichtshof hat jedoch weiter festgestellt, dass mit dieser Rechtsprechung keine Auslegung vorgeschrieben werden soll, die diese Befreiungen gleichsam praktisch unanwendbar machen würde [7].

Die Vorlagefrage

15. Die Stichting und die Kommission sind der Auffassung, dass die Frage des Hoge Raad dahin beantwortet werden sollte, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f Dienstleistungen, die von Zusammenschlüssen, die in seinen Anwendungsbereich fielen, erbracht würden, auch dann erfasse, wenn diese nur einem oder mehreren Mitgliedern erbracht würden, sofern die anderen Merkmale der Bestimmung erfüllt seien.

14. Ich bin auch der Auffassung, dass die Enge der Auslegung — und enge Auslegung ist nicht mit restriktiver Auslegung zu verwechseln [8] — je nach der Art der in der Rede stehenden Befreiung gemildert werden kann. Krankenhausbehandlung und ärztliche Heilbehandlung sind im Interesse der Gesellschaft als Ganzes von der Steuer befreit, um die Kosten für die Patienten zu verringern. Sinn und Zweck dieser Befreiung umfassen auch die zur Unterstützung der Behandlung notwendigen Dienstleistungen, die zur Erlangung größenbedingter Kostenvorteile auf gemeinsam betriebene Einrichtungen übertragen werden [9]. Ist es, wenn „Krankenhausbehandlung und ärztliche Heilbehandlung" selbst eng auszulegen sind, angemessen, zur Unterstützung der Behandlung notwendige Dienstleistungen einer zusätzlichen engen Auslegung zu unterwerfen, die die Schlinge noch enger zusammenzieht [10]?

16. Die niederländische Regierung ist der Ansicht, dass die Bestimmung nicht für Dienstleistungen gelten könne, die Mitgliedern einzeln erbracht und individuell abgerechnet würden. In der mündlichen Verhandlung hat sie zur Erläuterung ihres Standpunkts ausgeführt, dass entscheidend sei, ob es sich um Dienstleistungen handele, die im gemeinsamen Interesse erbracht würden und von der Bestimmung erfasst seien, oder aber um solche, die im Interesse des einzelnen Mitglieds erbracht würden, und nicht erfasst seien.

7 — Taksatorringen, Randnr. 62.

8 — Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Zoological Society of London (C-267/00, Slg. 2002, I-3353, Nrn. 17 bis 19).

9 — Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Mischo in der Rechtssache Taksatorringen (angeführt oben in Fn. 4, Nrn. 9 und 117 bis 124, insbesondere 117 bis 119).

10 — Vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 11. Januar 2001, Kommission/Frankreich (C-76/99, Slg. 2001, I-249, Randnr. 23), und Schlussanträge des Generalanwalts Fennelly in dieser Rechtssache (Nrn. 20 bis 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

17. Ich stimme im Wesentlichen der Ansicht der Stichting und der Kommission zu. Sind alle anderen Voraussetzungen des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f erfüllt — d. h. wenn die Dienstleistungen unmittelbar für die Ausübung einer von der Steuer befreiten oder nicht steuerbaren Tätigkeit erbracht werden,

genau die entstandenen Kosten erstattet werden und die Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt —, würde eine zu wörtliche Auslegung der Begriffe „Anteil" und „gemeinsam" eine nicht gerechtfertigte und künstliche Beschränkung des Anwendungsbereichs zur Folge haben.

18. Wird im jeweiligen steuerlichen Veranlagungszeitraum eine Art von Dienstleistung allen Mitgliedern des Zusammenschlusses erbracht, kann jedem ein „Anteil an den gemeinsamen Kosten" in der vollen Bedeutung des Wortes auferlegt werden. Die Realität eines solchen Zusammenschlusses ist jedoch wahrscheinlich komplexer. Der Zusammenschluss kann eine Reihe verschiedener Dienstleistungen erbringen, von denen einige von allen, andere nur von manchen Mitgliedern in Anspruch genommen werden. Die Bedürfnisse der Mitglieder sind wahrscheinlich von Veranlagungszeitraum zu Veranlagungszeitraum unterschiedlich, so dass in einem bestimmten Zeitraum bestimmte Dienstleistungen allen, andere einigen Mitgliedern und wiederum andere vielleicht nur einem Mitglied erbracht werden. Trotzdem sind die Kosten für das Erbringen all dieser Dienstleistungen in einem ganz realen Sinne weiterhin gemeinsame Ausgaben, da sie von dem für diesen Zweck von allen Mitgliedern gebildeten Zusammenschluss getätigt worden sind. Mit Hilfe von Kostenzurechnungsmethoden lässt sich durchaus der genaue Anteil der Ausgaben, der jeder einzelnen Dienstleistung zugeordnet werden kann, ermitteln.

19. In ihren schriftlichen Erklärungen hat die niederländische Regierung vorgetragen, dass die Befreiung vermeiden solle, dass die von Zusammenschlüssen für ihre Mitglieder erbrachten Dienstleistungen mit der Mehrwertsteuer belastet würden, wenn die gleichen Dienstleistungen diese Belastung nicht tragen müssten, sofern sie von jedem einzelnen Mitglied intern erbracht worden wären [11]. Diese Dienstleistungen würden daher als interne Umsätze behandelt. Werde einem einzelnen Mitglied eine Dienstleistung erbracht, so sei diese vergleichbar mit einem Geschäft auf dem freien Markt mit einem als unabhängiges Unternehmen handelnden Dienstleistungserbringer und dürfe nicht auf dieselbe Art behandelt werden.

20. Dieses Argument überzeugt mich nicht. Ob eine bestimmte Dienstleistung von einem Zusammenschluss an ein, einige oder alle Mitglieder erbracht wird, ändert nichts am Verhältnis zwischen dem Dienstleistungserbringer und dem Dienstleistungsempfänger oder der Art der Regelung zur Teilung der Ressourcen, um dadurch größenbedingte Kostenvorteile zu erlangen.

21. In der mündlichen Verhandlung hat die niederländische Regierung betont, dass die Dienstleistungen nur dann für eine Befreiung in Betracht kämen, wenn sie im gemeinsamen Interesse aller Mitglieder des Zusammenschlusses und nicht im Einzelinteresse eines bestimmten Mitglieds erbracht würden. Sie verdeutlichte den Unterschied mit dem Hinweis auf die Schulbeschwerdekommission, die

11 — Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Mischo in der Rechtssache Taksatorringen (Nrn. 118 und 119).

allen Schulen in den Niederlanden bei der Entscheidung über Beschwerden Unterstützung leiste. Diese Dienstleistung werde im gemeinsamen Interesse aller Schulen erbracht, selbst wenn einige Schulen diese Unterstützung nur eine bestimmte Zeit lang oder überhaupt nicht in Anspruch nähmen, und sei daher gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f zu befreien. Wenn die Schule dagegen einen juristischen Rat von den Juristen der Kommission, etwa zur Mehrwertsteuer, einhole, sei dies eine Dienstleistung im individuellen Interesse der Schule, die nicht von der Steuer befreit werden dürfe.

22. Auch wenn ich dazu neige, dem Ergebnis zuzustimmen, zu dem die niederländische Regierung bei der Prüfung ihres Beispiels gelangt ist, bin ich doch mit dem von ihr gewählten Lösungsweg nicht einverstanden. In dem genannten Fall würde die Auskunft zur Mehrwertsteuer nicht die Voraussetzungen für eine Befreiung erfüllen, da sie keine Dienstleistung ist, die für die Schule unmittelbar notwendig ist, um ihre steuerbefreite Ausbildungstätigkeit auszuüben, und wahrscheinlich auch deswegen nicht, weil sie keine Dienstleistung ist, für die die Kommission eingerichtet wurde. Andererseits sollte eine Dienstleistung, die in den Aufgabenbereich der Beschwerdekommission fällt, und unmittelbar für die Ausübung der steuerbefreiten Ausbildungstätigkeit erbracht wird, unabhängig von der tatsächlichen Zahl der Schulen, die sie in Anspruch nehmen, zur Steuerbefreiung berechtigen.

23. Darüber hinaus halte ich den Unterschied zwischen dem gemeinsamen und dem individuellen Interesse als selbständiges Kriterium nicht für sehr bedeutsam. Sofern Mitglieder nicht verpflichtet sind, jede von dem Zusammenschluss angebotene Dienstleistung in Anspruch zu nehmen, werden sie diejenigen Dienstleistungen nutzen, die in ihrem individuellen Interesse sind. Die Verfügbarkeit dieser Dienstleistungen für alle Mitglieder liegt notwendigerweise in ihrem gemeinsamen Interesse — vorausgesetzt, wie immer, dass diese Dienstleistungen von „selbständigen Zusammenschlüssen von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist, oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit“ erbracht werden.

24. Da der Hoge Raad bei der Vorlage seiner Frage ausdrücklich davon ausgegangen ist, dass nur strittig ist, ob das Merkmal der „Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten“ erfüllt ist, ist die Frage meines Erachtens zu bejahen.

Ergebnis

25. Demgemäß schlage ich dem Gerichtshof vor, die Frage des Hoge Raad wie folgt zu beantworten:

Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. f der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie gilt für Dienstleistungen, die von Zusammenschlüssen, die in seinen Anwendungsbereich fallen, ihren Mitgliedern erbracht werden, selbst wenn diese Dienstleistungen nur einem oder mehreren Mitgliedern erbracht werden, vorausgesetzt, dass die sonstigen Bedingungen der Vorschrift erfüllt sind.