SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS CARL OTTO LENZ

vom 20. Januar 1994 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

A — Einführung

1. Mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen fragt der Gerechtshof Leeuwarden nach der Bedeutung, die dem Begriff „Dienstleistung gegen Entgelt" im Sinne von Artikel 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [1] zukommt. Diese Vorschrift bestimmt u. a. folgendes:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. ... Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt

...".

2. In dem Rechtsstreit, der der Vorlage zugrunde liegt, wendet sich Herr Tolsma (Kläger) gegen einen Bescheid, mit dem der beklagte Inspecteur der Omzetbelasting (Inspecteur für Umsatzsteuern; im folgenden: Inspecteur) bestimmte Beträge an Umsatzsteuern auf die Tätigkeit des Klägers als Betreiber einer Drehorgel nacherhoben hatte.

3. Mit diesem Instrument musiziert der Kläger auf öffentlichen Wegen, wobei er die Passanten um eine „Vergütung" bittet, indem er mit der Sammelbüchse klappert.

4. Zur Stützung seiner Klage im Ausgangsverfahren hat der Kläger die Ansicht vertreten, daß seine Dienstleistung nicht gegen Entgelt ausgeführt werde, da er keine „Gegenleistung/Vergütung" verlange. Die empfangene Vergütung sei freiwillig gewährt worden.

5. Der Inspecteur hat dagegen ausgeführt, daß die Dienstleistung doch gegen Entgelt

* Originalsprache: Deutsch.

1 — 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); zuletzt geändert durch die Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 (ABl. L 384, S. 47).

ausgeführt werde, da die Passanten, die eine Vergütung gewährten, dies deswegen täten, weil der Steuerpflichtige ihnen Musik zu Gehör bringe. Es bestehe somit ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Dienstleistung und der empfangenen Vergütung, so daß die Dienstleistung gegen Entgelt ausgeführt werde. Ohne Bedeutung sei, daß diese Vergütung nicht vereinbart worden sei.

6. Unter diesen Umständen hat der Gerechtshof Leeuwarden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1 a) Ist eine Leistung, die darin besteht, daß auf öffentlichen Wegen Musik zu Gehör gebracht wird, wofür keine Vergütung vereinbart, jedoch eine Vergütung empfangen wird, als eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Artikel 2 der Sechsten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern anzusehen?

1 b) Ist es für die Beantwortung dieser Frage von Bedeutung, daß die empfangene Vergütung zwar nicht vereinbart, aber doch um sie gebeten wird und sie, obwohl der Umfang nicht bestimmt oder bestimmbar ist, angesichts der üblichen Praxis erwartet werden kann?

B — Stellungnahme

7. *I.* Zur Beantwortung dieser Fragen erscheint es mir wichtig, den Begriff der „Dienstleistung gegen Entgelt" im Sinne von Artikel 2 der Sechsten Richtlinie in dem Zusammenhang zu beleuchten, in dem er steht.

8. Die Sechste Richtlinie als Teil des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems fügt sich in den Rahmen der Ersten Richtlinie [2] ein. Deren Artikel 2 bestimmt in seinen ersten beiden Absätzen folgendes:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, daß auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, *zum Preis der* Gegenstände und *Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchssteuer* anzuwenden ist.

Bei allen Umsätzen wird die Mehrwehrtsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder

2 — Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. Nr. 71, S. 1301).

die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz *auf den Preis* des Gegenstands oder *der Dienstleistung* errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat." [3]

9. Genau dieser Gedanke ist im Hinblick auf die Besteuerungsgrundlage in Artikel 11, Teil A, Absatz 1 der Sechsten Richtlinie eingegangen. Danach ergibt sich die Besteuerungsgrundlage aus dem „Wert der *Gegenleistung*" [4], die der Lieferer oder Dienstleistende vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll.

10. Diese Texte zeigen, daß das gemeinschaftliche Mehrwertsteuersystem an einem *vereinbarten Austausch voneinander abhängiger Leistungen* — Lieferung oder Dienstleistung einerseits, Gegenleistung andererseits — anknüpft. So hat der Gerichtshof in der Rechtssache Hong-Kong Trade [5] festgestellt, daß

„sich unentgeltliche Leistungen in ihrem Wesen von steuerbaren Umsätzen [unterscheiden], die im Rahmen des Mehrwertsteuersystems die *Vereinbarung eines Preises oder eines Gegenwerts voraussetzen*". [6]

11. Im Einklang hiermit verpflichtet Artikel 22 der Sechsten Richtlinie die Steuerpflichtigen u. a., Rechnungen oder vergleichbare Dokumente auszustellen, mit anderen Worten zu dokumentieren, auf welche „Gegenleistung" sie nach den getroffenen *Vereinbarungen* Anspruch haben.

12. Was nun den hier in Rede stehenden Artikel 2 Absatz 1 angeht, so müssen dessen Vorschriften über den Steueranwendungsbereich im Lichte dieser Überlegungen ausgelegt werden. Die Bedeutung der Vorschriften der Besteuerungsgrundlage für die Auslegung des Mehrwertsteuersystems hat der Gerichtshof in der vorzitierten Sache Hong-Kong Trade hervorgehoben (in der es zwar nicht an einer Vereinbarung, wohl aber an einer Leistung des Dienstleistungsempfängers fehlte). Dort heißt es:

„[Sind die wirtschaftlichen Tätigkeiten der Steuerpflichtigen] ausschließlich unentgeltlich, so lassen sie sich nicht in das Mehrwertsteuersystem einordnen, da es bei ihnen keine Besteuerungsgrundlage gemäß Artikel 8 [7] geben kann." [8]

3 — Hervorhebungen von mir.

4 — Hervorhebung von mir.

5 — Urteil vom 1. April 1982 in der Rechtssache 89/81 (Staatssecretaris van Financiën/Hong-Kong Trade, Slg. 1982, 1277).

6 — Randnr. 10 des Urteils; Hervorhebung von mir.

7 — Es handelt sich um Artikel 8 der Zweiten Richtlinie (ABl. Nr. 71, S. 1303). Dieser Artikel ist der Vorläufer von Artikel 11 der Sechsten Richtlinie.

8 — Randnr. 11 des Urteils Hong-Kong Trade.

13. Aus diesen Überlegungen folgt, daß es entgegen der Ansicht der niederländischen Regierung für die Zwecke des Merkmals „gegen Entgelt" nicht ausreicht, daß ein einzelner für seine Tätigkeit tatsächlich (u. U. einkommenssteuerpflichtige) Einnahmen erzielt und so am Wirtschaftsleben teilnimmt. Trotz des zweifellos weiten Anwendungsbereichs der Sechsten Richtlinie [9], auf den die niederländische Regierung hinweist, erfaßt dieses Merkmal angesichts seines Kontextes im Prinzip nur solche Vorgänge, die ein Element des vertraglichen Austausches in dem vorgenannten Sinne enthalten [10].

14. *II.* Die Rechtsprechung hat nun gewisse Kriterien entwickelt, die diesen Grundsatz konkretisieren:

— Zwischen der erbrachten Dienstleistung (dies wäre hier die dargebotene Musik) und dem erhaltenen Gegenwert (hier: den Zahlungen der Passanten) muß ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen [11]. Dieser Zusammenhang muß so gestaltet sein, daß zwischen dem Umfang der Vorteile, die dem Dienstleistungsempfänger aus der Dienstleistung erwachsen und der Höhe des Gegenwerts eine Beziehung hergestellt werden kann [12].

— Die Gegenleistung muß in Geld ausgedrückt werden können [13].

— Sie muß einen subjektiven Wert [14] darstellen, da die Besteuerungsgrundlage die tatsächlich erhaltene Gegenleistung ist und nicht ein nach objektiven Maßstäben geschätzter Wert. Infolgedessen stellt eine Dienstleistung, für die keine subjektive Gegenleistung erhalten wird, keine Dienstleistung „gegen Entgelt" dar [15].

15. *III. 1.* Auf dieser Grundlage wende ich mich zunächst der vom Gerechtshof Leeuwarden zu „1 a)" gestellten Frage zu.

9 — Vgl. Urteil vom 4. Dezember 1990 in der Rechtssache C-186/89 (Van Tiem, Slg. 1990, I-4363, Randnr. 17).

10 — Ob und unter welchen genauen Voraussetzungen man andere wirtschaftliche Vorgänge den im Text genannten Vorgängen ausnahmsweise gleichstellen kann, braucht hier nicht abschließend geprüft zu werden. Eine solche Gleichstellung scheidet nämlich jedenfalls im vorliegenden Falle aus: Unten Nrn. 25 ff.

11 — Urteil vom 5. Februar 1981 in der Rechtssache 154/80 (Staatssecretaris van Financiën/Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Slg. 1981, 445, Randnr. 12); Urteil vom 8. März 1988 in der Rechtssache 102/86 (Apple and Pear Development Council/Commissioners of Customs and Excise, Slg. 1988, 1443, Randnr. 11); Urteil vom 23. November 1988 in der Rechtssache 230/87 (Naturally Yours Cosmetics Ltd/Commissioners of Customs and Excise, Slg. 1988, 6365, Randnr. 11).

12 — Urteil Apple and Pear Development Council (vorige Fußnote), Randnr. 15.

13 — Urteile Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Fußnote 11), Randnr. 13 und Naturally Yours Cosmetics (Fußnote 11), Randnr. 16.

14 — Siehe unten Nr. 23.

15 — Urteil Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (Fußnote 11), Randnrn. 10 und 11; Urteil Naturally Yours Cosmetics (Fußnote 11), Randnr. 16.

16. Bei dieser Frage geht das vorlegende Gericht davon aus, daß für die „Leistung", auf öffentlichen Wegen Musik zu Gehör zu bringen, „keine Vergütung vereinbart, jedoch eine Vergütung empfangen wird".

17. Meines Erachtens kann unter solchen Umständen nicht von einer Dienstleistung „gegen Entgelt" gesprochen werden. Mangels eines Preises oder anderen Gegenwerts, der sich in irgendeiner Weise auf eine Vereinbarung über einen Austausch zurückführen ließe [16], fehlt es nämlich an einem *unmittelbaren Zusammenhang* [17] zwischen der Leistung und den erzielten Einnahmen. Letztere beruhen vielmehr auf dem *freiwilligen* Entschluß mancher Passanten, einen *Betrag ihrer Wahl* zu zahlen.

18. Dem entspricht übrigens, daß auch die „Leistung" selbst in keiner Weise vertraglich definiert ist, weder ihrem Prinzip noch ihrem Umfang nach. Die Kommission weist zu Recht darauf hin, daß der Kläger freiwillig musiziert und seine Darbietung jederzeit einstellen kann. Umgekehrt kann der Passant frei entscheiden, wie lange er an Ort und Stelle bleiben und zuhören möchte [18].

19. Aus denselben Gründen läßt sich zwischen den Vorteilen, die dem Passanten aus der Darbietung erwachsen, und der Tatsache und der Höhe seiner Zahlung nicht die erforderliche Beziehung herstellen [19]. Über alle Faktoren, die für diese Beziehung maßgeblich sind, können die Beteiligten ohne vertragliche Bindung frei entscheiden. So mögen manche Passanten, ohne zu verweilen, einen größeren Betrag in die Sammelbüchse des Klägers einlegen, andere mögen seiner Darbietung längere Zeit zuhören, ohne etwas zu zahlen.

20. Diese Überlegung zeigt außerdem, daß der von der niederländischen Regierung angestellte Vergleich mit Musikern, die aufgrund von vertraglichen Vereinbarungen mit den einzelnen Hörern des Publikums tätig werden, nicht stichhaltig ist. In einem solchen Fall sind nämlich Leistung und Gegenleistung sowie die Beziehung zwischen beiden von den Parteien durch Vereinbarung festgelegt worden, nicht dagegen im vorliegenden Fall.

16 — Oben Nrn. 7-13.

17 — Oben Nr. 14, erster Gedankenstrich.

18 — Am Rande sei bemerkt, daß unter diesen Umständen schon das Bestehen einer „Dienstleistung" in Frage gestellt werden kann. Aus Wortlaut und Kontext der Vorlagefragen ergibt sich jedoch, daß es dem vorlegenden Gericht um das Merkmal geht, das Artikel 2 der Sechsten Richtlinie mit den Worten „gegen Entgelt" definiert.

19 — Siehe oben Fußnote 12 und dazugehöriger Text.

21. Entgegen der von der deutschen Regierung vertretenen Ansicht kann man den erforderlichen „inneren Zusammenhang" zwischen den beiden „Leistungen" auch nicht daraus schließen, daß die Passanten „nur deshalb Geld geben, weil ihnen zuvor die Musik zu Gehör gebracht wurde". Sicherlich könnten sich manche Passanten durch die Darbietung des Klägers veranlaßt sehen, ihm gewisse Geldbeträge zu überlassen. Andere, die auch ohnedies zu einer Spende bereit wären, entscheiden sich vielleicht für einen Betrag, der höher ist, als wenn der Kläger nicht musizierte, sondern nur um Geld bäte. Indessen definieren der Kläger und die Passanten nicht Leistung und Gegenleistung als voneinander abhängige Elemente eines Austauschs. Unter diesen Umständen kommt es auf die Motive, die der mehr oder weniger großen Neigung der Passanten zum Spenden zugrunde liegen, nicht an.

22. Im Ergebnis steht daher fest, daß die Voraussetzung eines „inneren Zusammenhangs" im Sinne der Rechtsprechung nicht erfüllt ist.

23. Ferner sehe ich die von den Passanten gewährten Zahlungen nicht als subjektiven Wert (bzw. subjektive Gegenleistung) an [20]. Es fehlt nämlich an einer von den *Parteien* definierten (subjektiven) Relation zwischen Leistung und Gegenleistung. Die Gegenleistung für den seitens der Passanten erlangten Vorteil ließe sich, wenn überhaupt, nur nach objektiven Maßstäben [21] schätzen, was aber nach der zitierten Rechtsprechung im Hinblick auf das Erfordernis einer Dienstleistung „gegen Entgelt" nicht ausreicht.

24. Die Vorlagefrage zu „1 a)" des Gerechtshofs Leeuwarden ist daher in folgendem Sinne zu beantworten:

Eine Darbietung von Musik auf öffentlichen Wegen, für die keine Vergütung vereinbart, jedoch eine Zahlung empfangen wird, ist nicht als eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Artikel 2 der Sechsten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern anzusehen.

25. 2. Was die Vorlagefrage zu „1 b)" angeht, so unterscheidet sie sich von der Frage zu „1 a)" durch ein zusätzliches Tatsachenelement.

20 — Vgl. oben Nr. 14, dritter Gedankenstrich.

21 — Z. B. an Hand der durchschnittlichen Verweildauer der einzelnen Passanten, der durchschnittlichen Höhe ihrer Zahlung usw.

Das vorlegende Gericht geht nämlich für die Zwecke dieser Frage davon aus, daß um eine „Vergütung" ... „gebeten wird und sie, obwohl der Umfang nicht bestimmt oder bestimmbar ist, angesichts der üblichen Praxis erwartet werden kann". Mit dem Hinweis auf dieses zusätzliche Element wirft das vorlegende Gericht bei näherem Hinsehen die Frage auf, ob ein solcher Fall mit dem Fall einer vereinbarten Gegenleistung gleichgestellt werden kann.

26. Meines Erachtens ist diese Frage zu verneinen, so daß es bei der Beurteilung bleibt, die ich vorhin entwickelt habe.

27. Was zunächst den Umstand angeht, daß um eine „Vergütung" „gebeten" wird, so bestätigt dies, daß auf sie kein Rechtsanspruch besteht. Dieser Umstand erlaubt es somit nicht, den vorliegenden Fall dem eines vereinbarten Leistungsaustauschs gleichzustellen.

28. Soweit das vorlegende Gericht angibt, daß eine „Vergütung" ... „nach der üblichen Praxis erwartet werden kann", ist nicht ganz eindeutig, was es damit genau meint. Sollte dieser Hinweis bedeuten, daß erfahrungsgemäß mit einem mehr oder weniger großen Aufkommen an Zahlungen zu rechnen ist, so wäre dies ohne Belang. Der Betrag der Spende des einzelnen Passanten ist nämlich, wie sich schon aus dem Text der Frage ergibt, seinem Umfang nach nicht bestimmt oder bestimmbar. Daher würde die Übung, auf die das innerstaatliche Gericht hinweist, zwischen der Darbietung des Klägers und der Zahlung der einzelnen Passanten keine Beziehung schaffen, die mit der im Falle eines vereinbarten Austausches von Leistungen vergleichbar wäre.

29. Nichts anderes würde gelten, wenn in den Augen des vorlegenden Gerichts von einem durchschnittlichen Passanten aufgrund einer *sozialen Gepflogenheit* „erwartet werden kann", daß er der Bitte des Klägers um eine Zahlung entspricht. Auch dies schafft mangels Bestimmbarkeit des Umfangs der Zahlung keine Situation, die mit der eines vereinbarten Leistungsaustausches vergleichbar wäre.

30. Die Frage zu „1 b)" sollte daher im folgenden Sinne beantwortet werden:

Insoweit ist es ohne Bedeutung, daß um eine Zahlung gebeten wird und sie angesichts der üblichen Praxis in einem größeren oder geringeren, jedenfalls aber nicht bestimmten oder bestimmbaren Umfang erwartet werden kann.

C — Schlußantrag

31. Zusammenfassend schlage ich vor, auf die Fragen des Gerechtshof Leeuwarden wie folgt zu antworten:

1) Eine Darbietung von Musik auf öffentlichen Wegen, für die keine Vergütung vereinbart, jedoch eine Zahlung empfangen wird, ist nicht als eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Artikel 2 der Sechsten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern anzusehen.

2) Insoweit ist es ohne Bedeutung, daß um eine Zahlung gebeten wird und sie angesichts der üblichen Praxis in einem größeren oder geringeren, jedenfalls aber nicht bestimmten oder bestimmbaren Umfang erwartet werden kann.