SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS GIUSEPPE TESAURO vom 4. Juni 1991 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Die dem Gerichtshof vom Tribunal Superior de Justicia de Andalucia vorgelegten Fragen betreffen die Auslegung von Artikel 4 Absätze 1, 4 und 5 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage [1] (nachstehend: Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie). Das vorlegende Gericht stellt insbesondere die Frage, ob die Tätigkeit eines Steuereinnehmers im Sinne und für die Zwecke jener gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift als selbständige oder als unselbständige Tätigkeit anzusehen ist und ob sie im letzteren Falle dennoch von der Mehrwertsteuer befreit ist, weil es sich um eine im Rahmen der „öffentlichen Gewalt" ausgeübte Tätigkeit handelt.

Ich werde die wesentlichen Punkte des Rechtsstreits kurz zusammenfassen und verweise wegen der Einzelheiten auf den Sitzungsbericht.

2. Eine kürzlich erfolgte Reform des spanischen Steuersystems [2] legte die Verantwortung für die Steuererhebung im wesentlichen wieder in die Hände der staatlichen Finanzverwaltung, das heißt in die Hände sowohl des Staates als auch der autonomen Körperschaften, mit der Folge, daß der Beauftragung Dritter mit der Steuererhebung ein Ende gesetzt wurde [3]. Die Gebietskörperschaften, darunter die Gemeinden, können jedoch die Erhebung bestimmter Steuern übernehmen und zu diesem Zweck auch Steuereinnehmer und Vollzugsbeamte ernennen [4].

Die für die Steuereinnehmer geltenden Vorschriften sind in den genannten Bestimmungen über die Organisation des Steuerwesens sowie in dem Organstatut über Aufgaben und Rechtsstellung der mit der Steuererhebung befaßten Personen [5] enthalten; aus diesen Vorschriften ergibt sich, was die Natur der in Rede stehenden Tätigkeit betrifft, ein ziemlich detailliertes Bild. Zum einen werden die Steuereinnehmer nach vorausgegangenem Stellenwettbewerb von den Gebietskörperschaften ernannt, üben ihre Tätigkeit unter der Aufsicht der Finanzverwaltung der Gebietskörperschaft aus, die sie benannt hat, und genießen eine Reihe von Rechten und Vorrechten, wie sie den öffentlichen Beamten zustehen. Zum anderen sind sie jedoch gehalten, die von den örtlichen Stellen, für die sie die Steuern eintreiben, festgesetzte Kaution zu hinterlegen, stellen selbst das Hilfspersonal für ihren jeweiligen Bezirk ein, organisieren — in allgemeinerer Sicht — ebenfalls selbständig ihren Dienstbetrieb und erhalten als Vergütung eine Steuererhebungsprämie, die in einem Prozentsatz der erhobenen Beträge bzw. des im Falle zwangsweiser Beitreibung erhobenen Zuschlags besteht.

* Originalsprache: Italienisch.

1 — ABl. L 145 vom 23.6.1977, S. 1.

2 — Königliches Dekret vom 13. Juni 1986, Nr. 1327 (BOE vom 2.7.1986).

3 — Königliches Dekret vom 27. November 1987, Nr. 1451 (BOE vom 28.11.1987).

4 — Artikel 193 der Neufassung der gesetzlichen Vorschriften über die Kommunalverwaltung (Königliches Dekret vom 18. April 1986, Nr. 781, BOE vom 22.4.1986 und 23.4.1986).

5 — Dekret Nr. 3286 vom 19. Dezember 1969 (BO des spanischen Finanzministeriums vom 30.12.1969).

3. Die Steuereinnehmer der ersten und zweiten Zone der Stadt Sevilla stellten bei der Anforderung der Steuererhebungsprämie zusätzlich den Betrag der Mehrwertsteuer in Rechnung. Die Gemeinde legte wegen dieser Steuerabwälzung beim Tribunal Económico Administrativo Provincial Sevilla eine Beschwerde ein, die aufgrund von der zentralen Steuerverwaltung erlassener Verwaltungsrichtlinien mit der Begründung zurückgewiesen wurde, die Steuereinnehmer seien als freiberuflich tätige Personen anzusehen, da sie ihre Tätigkeit gewöhnlich selbständig und gegen Entgelt ausübten: Sie seien daher der Mehrwertsteuer unterworfen.

Wegen dieser Entscheidung erhob die Stadt Sevilla Klage beim Tribunal Superior de Justicia von Andalusien; dieses Gericht beschloß, den Gerichtshof um Vorabentscheidung zu ersuchen.

4. Mit seiner ersten Frage bittet das vorlegende Gericht um die Auslegung von Artikel 4 Absätze 1 und 4 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie, um feststellen zu können, ob die Tätigkeit der Steuereinnehmer selbständiger Natur und damit steuerpflichtig ist.

Nach Artikel 4 Absatz 1 ist steuerpflichtig, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit „selbständig" ausübt, ohne daß es hierbei auf Zweck und Ergebnis dieser Tätigkeit ankäme. Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit umfaßt alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden. Weiterhin wird der Ausdruck „selbständig" in Artikel 4 Absatz 4 negativ dahin definiert, daß er „die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung [ausschließt], soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft".

5. Nun ist ohne weiteres klar, daß die Steuereinnehmer weder Lohn- oder Gehaltsempfänger noch durch einen eine Unterordnung begründenden Arbeitsvertrag im engeren Sinne an die Verwaltung gebunden sind. Um feststellen zu können, ob eine Tätigkeit, die die in Rede stehenden Merkmale aufweist, als von der Mehrwertsteuer befreit angesehen werden kann, muß daher geprüft werden, ob sich das Verhältnis zwischen Steuereinnehmer und Verwaltung als ein Rechtsverhältnis darstellt, das jedenfalls hinsichtlich der Arbeitsbedingungen, der Modalitäten der Vergütung und der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, diese Feststellung zu treffen, und zwar auf der Grundlage der vom Gerichtshof vorgenommenen Auslegung der einschlägigen Bestimmungen und damit der Kriterien, von denen bei der Feststellung auszugehen ist, ob eine bestimmte Tätigkeit selbständig erbracht wird.

6. Was die Arbeitsbedingungen anbelangt, so ist in erster Linie zu prüfen, ob der Betroffene in die vom Arbeitgeber geschaffene Organisation eingegliedert ist, vorliegend also, ob er der Gemeindeverwaltung angehört, oder ob und inwieweit er seine Tätigkeit frei gestalten kann. Es liegt ja auf der Hand, daß die Möglichkeit, seine Tätigkeit frei zu gestalten (Auswahl der Mitarbeiter, Entscheidung über den für die Erfüllung der eigenen Aufgaben erforderlichen Betriebs-

aufbau, Festlegung der Arbeitszeit), sowie das Fehlen einer organischen Eingliederung in ein Unternehmen oder eine Verwaltung typische Merkmale einer selbständig ausgeübten Tätigkeit sind.

Dagegen ist mit der selbständigen Natur einer Tätigkeit nicht unvereinbar, wenn der Betroffene bestimmten Richtlinien sowie einem gewissen Maß an Aufsicht und Disziplinargewalt des Auftraggebers unterworfen bleibt, auch wenn diese Merkmale bei Unterordnungsverhältnissen vorkommen. In der Tat kommt die Unterwerfung unter die Anweisungen anderer Personen auch im Rahmen von Rechtsverhältnissen vor, die eine mit Sicherheit selbständige Tätigkeit zum Gegenstand haben, wie beispielsweise bei der Pacht. Wie der Gerichtshof bereits in bezug auf die Berufe des Notars und des Gerichtsvollziehers festgestellt hat, „[rechtfertigt] der Umstand, daß [diese Personen] einer behördlichen Disziplinaraufsicht unterliegen, was auch bei anderen gesetzlich geregelten Berufen der Fall sein kann, nicht die Annahme, daß sie sich gegenüber einem Arbeitgeber in einem Verhältnis der Unterordnung im Sinne des Artikels 4 Absatz 4 befinden" [6].

Was die Regelung der Vergütung betrifft, so stellen der Umstand, daß das Entgelt (auch wenn es gesetzlich festgelegt ist [7]) den einzelnen Leistungen angepaßt ist, und die sich hieraus ergebende Ungewißheit deutliche Indizien für das Vorliegen eines selbständigen Arbeitsverhältnisses dar. In der Tat liegt auf der Hand, daß das wirtschaftliche Risiko bei einem auf Unterordnung beruhenden Arbeitsverhältnis notwendigerweise vom Arbeitgeber zu tragen ist. Vorliegend trifft dieses Risiko aber vollständig den Steuereinnehmer, in dem Sinne nämlich, daß der Nichterhebung der Steuern ein entgangener Gewinn entspricht, was nicht der Fall wäre, wenn die Steuereinnehmer in einem Verhältnis der Unterordnung zur Gemeinde stünden, da sie alsdann ihre Vergütung in jedem Fall erhalten würden, gleichgültig ob sie die Steuer beigetrieben haben oder nicht.

Ich komme schließlich zur Frage der Verantwortlichkeit. Im vorliegenden Fall ist zwischen der Haftung für das eigene Verhalten des Steuereinnehmers und derjenigen zu unterscheiden, die sich aus der steuerlichen Maßnahme der Verwaltung ergibt, also die Besteuerung als solche betrifft. Es versteht sich von selbst, daß den Steuereinnehmern nur die erstgenannte Haftung treffen kann und daß daher anhand der einschlägigen innerstaatlichen Rechtsvorschriften zu prüfen sein wird, ob der Betroffene Dritten für seine eigenen Handlungen und Verhaltensweisen hafte.

Diese Überlegungen lassen deutlich erkennen, daß der in Artikel 4 Absatz 4 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie enthaltene Ausdruck „selbständig" dahin auszulegen ist, daß als Selbständige diejenigen Berufstätigen zu gelten haben, die nicht organisch in ein Unternehmen eingegliedert sind, die die Arbeitskräfte und sachlichen Mittel, deren sie sich für die Ausübung ihrer Tätigkeit bedienen, in angemessenem Umfang frei einsetzen können und die das wirtschaftliche Risiko dieser Tätigkeit tragen.

7. Mit seiner zweiten Frage will das vorlegende Gericht wissen, ob die Tätigkeit der Steuereinnehmer deswegen als aufgrund von

6 — Urteil vom 26. März 1987 in der Rechtssache 235/85 (Kommission/Niederlande, Slg. 1987, 1471, Randnr. 14).

7 — Siehe hierzu das Urteil vom 26. März 1987 (a. a. O., Randnr. 14).

Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit anzusehen ist, weil es sich um eine „im Rahmen der öffentlichen Gewalt" ausgeübte Tätigkeit handeln würde. In der Tat sieht diese Bestimmung die Freistellung von Einrichtungen des öffentlichen Rechts in Ansehung derjenigen Tätigkeiten vor, die sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausüben.

Die Sechste Richtlinie ist, wie der Gerichtshof wiederholt ausgeführt hat, durch ihren umfassenden Anwendungsbereich sowie dadurch gekennzeichnet, daß Freistellungen stets ausdrücklich und eindeutig angeordnet sein müssen. Insbesondere ergibt sich aus einer Untersuchung der in Rede stehenden Bestimmung deutlich, daß zwei Voraussetzungen vorliegen müssen, wenn die Freistellung zum Zuge kommen soll, nämlich die Ausübung von Tätigkeiten durch eine öffentliche Einrichtung und die Vornahme dieser Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt[8].

Wie aber der Gerichtshof in dem Urteil in der Rechtssache Kommission/Niederlande festgestellt hat, ergibt sich aus Vorstehendem, daß „die Tätigkeit einer Privatperson nicht allein deswegen von der Mehrwertsteuer befreit ist, weil sie in der Vornahme von an sich der öffentlichen Gewalt vorbehaltenen Handlungen besteht"[9]. Diese Ausführungen lassen sich mit Sicherheit auf den vorliegenden Fall anwenden. Außerdem ist der Tatsache, daß mit der Steuererhebung ein Dritter beauftragt wurde, der diese Dienste entgeltlich und unabhängig leistet, zu entnehmen, daß eine Dienstleistung vorliegt, die als solche nach Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie steuerpflichtig ist.

Im Ergebnis ist festzustellen, daß auch eine Tätigkeit, die grundsätzlich den öffentlichen Behörden vorbehalten ist, dann nicht in den Genuß der in Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Freistellung gelangen kann, wenn sie nicht unmittelbar von einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft ausgeübt wird, sondern einem Dienstleistenden übertragen wurde, der im Verhältnis zu dieser Körperschaft ein Dritter ist.

8. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof im Ergebnis vor, die Fragen des Tribunal Superior de Justicia de Andalucia wie folgt zu beantworten:

— Der Ausdruck „selbständig" in Artikel 4 Absatz 4 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie ist dahin auszulegen, daß eine Tätigkeit dann als selbständig angesehen werden kann, wenn sie von einer Person ausgeübt wird, die nicht organisatorisch in ein Unternehmen oder eine Verwaltung eingegliedert ist, die die Arbeitskräfte und sachlichen Mittel, die für die Ausübung der in Rede ste-

8 — Siehe die Urteile vom 11. Juli 1985 in der Rechtssache 107/84 (Kommission/Deutschland, Slg. 1985, 2655, Randnr. 11); vom 26. März 1987 in der Rechtssache 235/85 (a. a. O., Randnr. 21); vom 17. Oktober 1989 in den verbundenen Rechtssachen 231/87 und 129/88 (Comune di Carpaneto Piacentino u. a., Slg. 1989, 3233, Randnr. 12).

9 — Urteil vom 26. März 1987 in der Rechtssache 235/85 (a. a. O., Randnr. 21).

henden Tätigkeit benötigt werden, in angemessenem Umfang frei einsetzen kann und die das wirtschaftliche Risiko dieser Tätigkeit trägt.

— Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie ist dahin auszulegen, daß eine wirtschaftliche Tätigkeit, auch wenn sie in der Vornahme von Handlungen besteht, die an sich der öffentlichen Gewalt vorbehalten sind, von der Mehrwertsteuer nicht befreit ist, wenn sie nicht unmittelbar von einer öffentlichen Körperschaft ausgeübt wird, sondern einem Dienstleistenden übertragen wurde, der im Verhältnis zu dieser Körperschaft ein Dritter ist.