SITZUNGSBERICHT
in der Rechtssache 235/85 *

I — Sachverhalt

1. Die Wet op de omzetbelasting [Umsatzsteuergesetz] vom 28. Juni 1968 (*Staatsblad*, 329) in ihrer unter anderem durch die Wet tot aanpassing van de wet aan de Zesde BTW-richtlijn (Gesetz zur Anpassung des Gesetzes an die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie) vom 28. Dezember 1978 (*Staatsblad*, 677) geänderten Fassung bestimmt in Artikel 1 Buchstabe a, daß unter der Bezeichnung „Umsatzsteuer" eine Steuer für Dienstleistungen erhoben wird, die von einem Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens im Reichsgebiet erbracht werden. Nach Artikel 7 Absatz 1 ist Unternehmer, wer selbständig ein Gewerbe ausübt. Gewerbe im Sinne des Gesetzes ist gemäß Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a auch ein Beruf. Nach Artikel 7 Absatz 3 kann der Minister bestimmen, daß öffentlich-rechtliche Einrichtungen, die Dienstleistungen, die ihrer Art nach auch von Unternehmern erbracht werden können, nicht als Unternehmer erbringen, bezüglich dieser Leistungen als Unternehmer anzusehen sind.

2. In den Niederlanden werden der Beruf des Notars durch die Wet op het notarisambt (Notarordnung; *Staatsblad* 1842, 20) und der Beruf des Gerichtvollziehers durch das Deurwaardersreglement (Gerichtsvollzieherordnung; *Staatsblad* 1960, 562) geregelt. Diese Regelungen enthalten Vorschriften über die Anzahl Stellen, die Voraussetzungen für die Bestellung und Entlassung des Amtsinhabers, die örtliche und sachliche Zuständigkeit, die Berufsausübung, die Gebührensätze, die Buchführung und die Dienstaufsicht. Die Notare und Gerichtsvollzieher nehmen einerseits Aufgaben wahr, die ihnen gesetzlich zugewiesen und vorbehalten sind, sogenannte Amtshandlungen, die bei den Notaren im wesentlichen in der Errichtung von öffentlichen Urkunden und bei den Gerichtsvollziehern in der Zustellung von Schriftstücken und der Vollstreckung gerichtlicher Entscheidungen bestehen; andererseits üben sie nichtamtliche Tätigkeiten aus, wozu bei den Notaren unter anderem ihre Betätigung als Steuerberater, Verwalter oder Testamentsvollstrecker und bei den Gerichtsvollziehern das Auftreten als Prozeßbevollmächtigter vor bestimmten Gerichten gehört.

3. Soweit die Notare und Gerichtsvollzieher Amtshandlungen vornehmen, gelten sie nicht als Unternehmer im Sinne von Artikel 7 des Gesetzes von 1968; sie sind daher insoweit nicht der Mehrwertsteuer unterworfen. Diese Befreiung, die bereits nach den früheren Rechtsvorschriften gewährt und von der Rechtsprechung gebilligt wurde, wurde durch verschiedene aufgrund des Gesetzes von 1968 erlassene ministerielle Richtlinien (Entschließungen Nr. 27.955 I vom 3. November 1980 für Versteigerungsverfahren, in denen der Notar als Beamter handelt, Nr. 283-7242 vom 17. Juli 1984 über die Errichtung von öffentlichen Urkunden durch Notare und Nr. 281-18.950 vom 15. Dezember 1981 über Leistungen der Gerichtsvollzieher) bestätigt. Diese Entschließungen sind Dienstanweisungen des Staatssecretaris van Financiën an die Steuerverwaltung, auf die sich jedoch der Steuerpflichtige vor einem Gericht berufen kann.

4. Die Sechste Richtlinie (77/388) des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1; nachstehend: Sechste Richtlinie) legt in Artikel 2 den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer unter anderem dahin gehend fest, daß dieser Steuer Dienstleistungen unterliegen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

Nach Artikel 4 Absatz 1 gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt.

Gemäß Absatz 2 gehören zu den wirtschaftlichen Tätigkeiten unter anderem die Tätigkeiten der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe.

Absatz 4 definiert den in Absatz 1 verwendeten Begriff „selbständig" in der Weise, 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 ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

Nach Absatz 5 Unterabsatz 1 gelten die Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Unterabsatz 3 sieht ausdrücklich vor, daß diese Einrichtungen in bezug auf bestimmte in Anhang D aufgeführte Tätigkeiten als Steuerpflichtige gelten. Nach Unterabsatz 4 können die Mitgliedstaaten die Tätigkeiten der in Unterabsatz 3 genannten Einrichtungen, die nach Artikel 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

In Artikel 13 sind unter anderem Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten festgelegt.

Nach Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b können die Mitgliedstaaten während der Übergangszeit die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien.

Artikel 6 Absatz 1 definiert als Dienstleistung jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist.

5. In ihrem Schreiben vom 25. Oktober 1983, mit dem sie die niederländische Regierung aufforderte, innerhalb eines Monats Stellung zu nehmen, vertrat die Kommission die Auffassung, die Notare und Gerichtsvollzieher übten selbständig eine wirtschaftliche Tätigkeit in Form von Dienstleistungen aus und müßten daher der Mehrwertsteuer unterworfen werden.

6. Mit Schreiben der Ständigen Vertretung der Niederlande vom 18. Januar 1984 machte die Regierung des Königreichs der Niederlande geltend, die Dienstleistungen der Gerichtsvollzieher und Notare stellten keine wirtschaftliche Tätigkeit dar; jedenfalls müsse den Notaren und Gerichtsvollziehern die Befreiung nach Artikel 4 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie gewährt werden.

7. In ihrer mit Gründen versehenen Stellungnahme vom 13. Dezember 1984 führte die Kommission aus, das Königreich der Niederlande habe durch die Einführung und Aufrechterhaltung der Mehrwertsteuerbefreiung für Notare und Gerichtsvollzieher nicht die zur Umsetzung der Sechsten Richtlinie erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften erlassen, und forderte das Königreich der Niederlande auf, dieser Stellungnahme innerhalb von zwei Monaten nachzukommen. Die mit Gründen versehene Stellungnahme blieb unbeantwortet.

II — Schriftliches Verfahren und Anträge der Parteien

1. Die Kommission hat mit Klageschrift, die am 30. Juli 1985 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, gegen das Königreich der Niederlande Klage wegen Vertragsverletzung erhoben.

2. Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen.

3. Die *Kommission* als Klägerin beantragt,

— festzustellen, daß das Königreich der Niederlande gegen seine Verpflichtungen aus dem Gemeinschaftsrecht, insbesondere aus den Artikeln 2 und 4 Absätze 1, 2 und 4 der Sechsten Richtlinie (77/388/EWG) des Rates vom 17. Mai 1977, verstoßen hat, indem es die Amtshandlungen der Notare und der Gerichtsvollzieher, die diese gegen ein Entgelt ihrer Auftraggeber vornehmen, nicht der Mehrwertsteuer unterworfen hat, und

— dem Königreich der Niederlande die Kosten aufzuerlegen.

4. Das beklagte *Königreich der Niederlande* beantragt,

— die Klage der Kommission abzuweisen und

— der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

III — Vorbringen der Parteien

A — *Zum Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit*

1. Nach Ansicht der *Kommission* steht es außer Frage, daß die Dienstleistungen der Notare und der Gerichtsvollzieher wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie sind. Diese Vorschrift verlange nicht die Ausübung einer gewinnbringenden oder den Marktgesetzen unterliegenden, sondern einer nachhaltigen und entgeltlichen Tätigkeit. Diese eigenständige, besondere Definition der Sechsten Richtlinie habe Vorrang vor den Definitionen in anderen gemeinschaftsrechtlichen Bereichen.

Die Tätigkeiten der Notare und der Gerichtsvollzieher könnten ebensowenig wie entsprechende Handlungen von Rechtsanwälten oder Ärzten mit der Begründung von der Mehrwertsteuer befreit werden, es handele sich dabei um die Ausübung öffentlicher Gewalt.

Die Notare und die Gerichtsvollzieher könnten den Urkundsbeamten der Gerichte, den Bediensteten der Paßbehörde, den Vollstreckungsbeamten der Steuerverwaltung und den Gemeindedienern nicht gleichgestellt werden, da diese Beamte oder Bedienstete des Staats oder anderer öffentlicher Einrichtungen seien und als Untergebene Dienstleistungen zugunsten und für Rechnung ihres Dienstherrn erbrächten; die Notare und die Gerichtsvollzieher übten dagegen ihre Tätigkeiten für eigene Rechnung, völlig selbständig und in eigener rechtlicher Verantwortung aus und vereinnahmten das Entgelt für sich. Wenn die Notare und die Gerichtsvollzieher auch unter der Aufsicht einer anderen Stelle ständen, was sie übrigens mit anderen Gruppen von Steuerpflichtigen gemein hätten, so befänden sie sich doch nicht in einem Verhältnis der Unterordnung zu einem Arbeitgeber, wie dies der Fall wäre, wenn sie ihre Aufgaben als öffentliche Einrichtung wahrnähmen.

Die von der Kommission gegebene Definition des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit in Artikel 4 der Richtlinie entspreche der des Gerichtshofes in seinen Urteilen

vom 1. April 1982 in der Rechtssache 89/81 (Hong-Kong Trade Development Council, Slg. 1982, 1277) und vom 5. Mai 1982 in der Rechtssache 15/81 (Schul, Slg. 1982, 1409).

2. Das *Königreich der Niederlande* erläutert die besondere unabhängige Stellung des Notar- und des Gerichtsvollzieheramtes, die auf eine Zeit zurückgehe, in der die Rolle der juristischen Personen des öffentlichen Rechts noch kaum entwickelt gewesen sei. Die Untersuchung der Aufgaben der Notare und der Gerichtsvollzieher sowie der gesetzlich geregelten Organisation dieser Berufe zeige klar, daß ihre Tätigkeiten Amtshandlungen seien, die von einer öffentlichen Einrichtung im öffentlichen Interesse vorgenommen würden. Der hoheitliche Charakter der Tätigkeiten ergebe sich bei den Notaren aus der besonderen Beweiskraft der von ihnen errichteten Urkunden, bei den Gerichtsvollziehern aus der Ausübung hoheitlichen Zwangs gegenüber dem Bürger. Die Tätigkeit der Notare und der Gerichtsvollzieher diene unbestreitbar dem Schutz des Gemeinwohls.

Da die Sechste Richtlinie keine genaue Definition des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit enthalte, müsse man auf Kriterien aus anderen Bereichen des Gemeinschaftsrechts zurückgreifen, dies um so mehr, als die Steuerharmonisierung ein Schritt auf dem Weg zur Errichtung eines gemeinsamen Markts sei. Das einzig brauchbare Kriterium sei das der Art der Lieferungen und Dienstleistungen und nicht das der Organisationsform der betreffenden Tätigkeiten, die von Staat zu Staat verschieden sei. Ohne daß es notwendig sei, den Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit allgemein zu definieren, lasse sich jedenfalls feststellen, daß dazu nicht Tätigkeiten wie die der Notare und der Gerichtsvollzieher gehörten, für die die normalen Gesetze der Wirtschaft nicht gälten und die Tätigkeiten öffentlicher Einrichtungen darstellten, die die Ausübung öffentlicher Gewalt einschlössen, deren Vergütung gesetzlich festgelegt sei, die für den Bürger keine wirkliche Dienstleistung bedeuteten und die dieser aus Gründen des Gemeinwohls zwangsläufig in Anspruch nehmen müsse. Auch schließe die Tatsache, daß für die betreffenden Tätigkeiten nicht die Niederlassungsfreiheit und der freie Dienstleistungsverkehr gälten, ihre Qualifizierung als wirtschaftliche Tätigkeit aus.

Der angeblich wirtschaftliche Charakter der Tätigkeiten der Betroffenen lasse sich auch nicht aus dem äußerlichen Merkmal herleiten, daß sie ihre Aufgaben selbständig wahrnähmen oder daß sie dabei nicht in einem Verhältnis der Unterordnung stünden. Daß die Notare und die Gerichtsvollzieher nicht in den Staatsapparat eingegliedert seien, habe historische Gründe, wirke sich aber nicht auf die Art der von ihnen ausgeübten Tätigkeiten aus. Andere Inhaber eines öffentlichen Amts, insbesondere die Mitglieder des Richterstandes, ständen bei der Ausübung ihres Amtes ebensowenig in einem Verhältnis der Unterordnung.

B — *Zum Begriff der Einrichtung des öffentlichen Rechts*

1. Nach Ansicht der *Kommission* ist der Begriff der Leistung im Rahmen der öffentlichen Gewalt im Sinne von Artikel 4 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie ein gemeinschaftsrechtlicher Begriff, der eigenständig ausgelegt werden muß. Obwohl sich dieser Begriff auf die in den Mitgliedstaaten bestehenden Behörden beziehe, könnten ihn diese Staaten nicht unter Hinweis auf nationale Traditionen und Besonderheiten nach ihrem Gutdünken definieren. Artikel 4 Absatz 5 habe nicht zum Ziel, alle Handlungen, die im Zusammenhang mit der Ausübung öffentlicher Gewalt stünden, von der Mehrwertsteuer auszunehmen, sondern nur die, die einen Bezug zu den grundlegenden Befugnissen und Aufgaben der Staaten und anderer öffentlich-rechtlicher Einrichtungen

in den Bereichen öffentliche Verwaltung, Rechtspflege, Sicherheit und nationale Verteidigung aufwiesen.

Tätigkeiten, die ihrer Art nach sowohl von selbständigen Unternehmern in der Absicht, Gewinn zu erzielen, als auch von Angehörigen der freien Berufe gegen ein von ihren Auftraggebern zu entrichtendes Entgelt ausgeübt werden könnten, könnten nicht als Ausübung öffentlicher Gewalt angesehen werden; Privatpersonen, die solche Tätigkeiten ausübten, fielen nicht unter den Begriff der Einrichtung des öffentlichen Rechts.

Wenn selbständigen natürlichen Personen — wie z. B. Rechtsanwälten bei ihrer Tätigkeit als Ersatzrichter — grundlegende staatliche Befugnisse verliehen würden, so seien diese Personen bei den betreffenden Handlungen eng an die staatliche Hierarchie gebunden und würden vom Staat bezahlt.

Gerade der Grundsatz, daß die Mehrwertsteuer eine allgemeine und umfassende Verbrauchsteuer sein solle, verlange eine enge Auslegung des Begriffs der Leistung im Rahmen der öffentlichen Gewalt. Daher könnten die Notare und die Gerichtsvollzieher auch nicht allein deshalb in bezug auf ihre Amtshandlungen der Kategorie der öffentlich-rechtlichen Einrichtungen zugerechnet werden, weil sie durch Königlichen Erlaß ernannt würden, ihre Tätigkeit und deren Vergütung gesetzlich geregelt seien, sie ihre Dienste nicht verweigern dürften, ihre Handlungen ihre Bedeutung im formalen Bereich hätten und die Bürger sie aus Gründen des Gemeinwohls in Anspruch nehmen müßten. Die niederländische Regierung habe auch nie versucht, von den in der Übergangszeit zulässigen Ausnahmen nach Artikel 28 der Sechsten Richtlinie Gebrauch zu machen.

Die Mehrwertsteuerbefreiung nach Artikel 4 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie hänge mit der grundlegenden Aufgabe von Steuern zusammen, Mittel aus einer — meist privaten — Quelle in einen öffentlichen Etat zu überführen. Die staatlichen Handlungen seien, ebenso wie sie von der Einkommensteuer befreit seien, auch nicht mehrwertsteuerpflichtig, und zwar aus dem einfachen Grund, daß die Mittel sich bereits im Etat des Staates oder der betreffenden öffentlichen Einrichtung befänden und im Falle der Besteuerung öffentliche Hand und Steuerpflichtiger zusammenfielen. Die Einnahmen des Staates oder einer öffentlichen Einrichtung seien der Besteuerung und — nach Artikel 4 Absatz 5 Unterabsätze 2 und 3 — der Mehrwertsteuer nur unterworfen, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden, wenn der Staat gewinnbringende wirtschaftliche Tätigkeiten ausübe. Die Tätigkeiten der Notare und der Gerichtsvollzieher, durch die Mittel von einem Privatvermögen in ein anderes Privatvermögen überführt würden, unterlägen der Einkommen- wie auch der Mehrwertsteuer.

2. Nach Ansicht des *Königreichs der Niederlande* ist bei den Tätigkeiten, die im modernen Staat den Behörden oder den Einrichtungen des öffentlichen Rechts vorbehalten sind, zu unterscheiden zwischen den wirtschaftlichen Tätigkeiten, die tatsächlichen Bedürfnissen der Verbraucher entsprächen und die, auch wenn sie von Privatunternehmen ausgeführt werden könnten, aus politischen Gründen bei der öffentlichen Hand zusammengefaßt seien, einerseits und den öffentlichen Dienstleistungen, zu deren Inanspruchnahme die Verbraucher aus Gründen des Gemeinwohls gesetzlich verpflichtet seien und für die aufgrund Gesetzes eine Pauschalgebühr festgelegt sei, andererseits; letztere, zu denen die Tätigkeiten der Notare und der Gerichtsvollzieher gehörten, könnten nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne der Sechsten Richtlinie angesehen werden. Sollte es sich jedoch anders verhalten, sei die Ausnahme nach Artikel 4 Absatz 5 anwendbar.

Bei der Auslegung von Artikel 4 Absatz 5 sei auf die Art der ausgeübten Tätigkeiten und nicht auf die äußere Erscheinungsform, d. h. die Organisationsform, dieser Tätigkeiten abzustellen; letztere sei allenfalls ein Anzeichen für die eventuelle Ausübung grundlegender öffentlicher Aufgaben. Nur eine solche Auslegung stelle die einheitliche Anwendung der Sechsten Richtlinie sicher.

Der Begriff der Einrichtung des öffentlichen Rechts umfasse alle Formen öffentlicher Einrichtungen in den verschiedenen Mitgliedstaaten. Daß eine solche Einrichtung unabhängig sei und nicht in einem Unterordnungsverhältnis stehe, schließe die Anwendung von Artikel 4 Absatz 5 nicht aus. Anhang D der Sechsten Richtlinie, auf den Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 3 verweise, erkläre bestimmte Tätigkeiten ausdrücklich für steuerpflichtig, die oft von im Rahmen der öffentlichen Verwaltung rechtlich unabhängigen Einrichtungen ausgeübt würden. Andererseits könnten die Mitgliedstaaten nach Absatz 5 Unterabsatz 4 bestimmte in Artikel 13 aufgezählte Tätigkeiten auch dann als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt oblägen, wenn sie von rechtlich unabhängigen Einrichtungen ausgeübt würden. Die Tätigkeit der Notare und der Gerichtsvollzieher und ihre Vergütung seien gesetzlich geregelt. Das Fehlen einer hierarchischen Verbindung zu einer anderen amtlichen Stelle erkläre sich aus der Art der betreffenden Aufgaben und beruhe auf ähnlichen Erwägungen, wie sie für den Richterstand gälten: Bei den Notaren gehe es darum, die vollkommene Objektivität bei der Beurkundung von Rechtshandlungen sicherzustellen; die Tätigkeiten der Gerichtsvollzieher stünden in engem Zusammenhang mit der Rechtsprechung. Die Auffassung, daß die Notare und die Gerichtsvollzieher ihr Amt als Privatpersonen ausübten, verkenne den Umstand, daß sie eine amtliche Stellung hätten und grundlegende Befugnisse und Aufgaben im Bereich der Rechtspflege wahrnähmen.

Das haushaltstechnische Argument der Kommission sei nicht stichhaltig; diese Haushaltstechnik, die von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat verschieden sei, spreche gerade für eine andere Auslegung des Artikels 4 Absatz 5. Die aus der Funktion von Steuern und der Unterscheidung zwischen öffentlichen und privaten Mitteln hergeleiteten Argumente seien unzutreffend, da die logische Folge einer solchen Argumentation wäre, auf die dem Staat erbrachten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen keine Mehrwertsteuer zu erheben. Artikel 4 Absatz 5 betreffe aber nicht die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die dem Staat erbracht würden, sondern die, die von ihm für die Verbraucher erbracht würden; bei der Betrachtungsweise der Kommission wäre es gerechtfertigt, diese Vorgänge zu besteuern, da dadurch die öffentlichen Einnahmen erhöht würden. Die Notare und die Gerichtsvollzieher seien der Einkommensteuer ebenso wie alle anderen Beamten unterworfen, wobei die Besonderheit des Notar- und des Gerichtsvollzieheramtes darin bestehe, daß Beamter und öffentliche Einrichtung hier identisch seien.

Die Vergütung für Leistungen der Gerichtsvollzieher sei gesetzlich festgelegt, die für Leistungen der Notare durch genau bestimmte Gebührensätze der Notarkammer. Daß die Vergütung nicht über die Staatskasse laufe, sondern unmittelbar von den Betroffenen an die betreffenden Beamten gezahlt werde, ändere nichts am hoheitlichen Charakter ihrer Handlungen.

F. Schockweiler
Berichterstatter