SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS NIAL FENNELLY

vom 11. März 1999 *

1. Der Hoge Raad der Nederlanden [1] fragt, ob Mehrwertsteuer für die Zurverfügungstellung eines Tisches für den Verkauf von Cannabis in einem „Coffeeshop" in den Niederlanden zu entrichten sei. Hinter dieser Frage steht das moralische Dilemma, ob eine Tätigkeit durch ihre Besteuerung gebilligt wird. Die meisten Rechtssysteme haben das Problem schon lange gelöst, indem sie von moralischen Skrupeln absehen, die der widersinnige Eindruck hervorrufen könnte, daß Kriminalität durch Steuerbefreiung belohnt wird. Im Gemeinschaftsrecht gilt im allgemeinen die gleiche Betrachtungsweise, wenn auch mit einer Ausnahme für den Verkauf von Betäubungsmitteln. Die Frage des Hoge Raad stellt sich im Zusammenhang mit der niederländischen Politik der Toleranz des Verkaufs streng begrenzter Mengen von Cannabis in Coffeeshops. Ich werde zunächst den rechtlichen Hintergrund nach niederländischem Recht und den Vorlagebeschluß referieren. Sodann werde ich mich mit den sich aus der einschlägigen Rechtsprechung ergebenden Grundsätzen auseinandersetzen. Schließlich werde ich prüfen, ob es möglich ist, die Vermietung eines Tisches als neutralen Umsatz anzusehen, der von dem illegalen Verkauf, den er erleichtern soll, abtrennbar ist, oder ob der Umsatz wegen seines eindeutig kriminellen Inhalts des Geschäfts dieses — trotz der offiziellen Politik der niederländischen Regierung — als untrennbar mit dem Verkauf von Drogen verbunden anzusehen ist und daher insoweit die Ausführungen des Gerichtshofes im Urteil Happy Family [2] gelten.

I — Rechtlicher und tatsächlicher Hintergrund

2. Die Beklagte, eine offene Handelsgesellschaft, die unter der Firma V. O. F. Coffeeshop „Siberië" tätig ist (im folgenden: Beklagte), betreibt einen Coffeeshop in Amsterdam [3]. Die Niederlande geben in ihren Erklärungen an, daß niederländische Coffeeshops Einrichtungen seien, in denen kein Alkohol ausgeschenkt werde, wo aber „weiche" Drogen verkauft und konsumiert würden. Es werden dort typischerweise auch Kaffee, Tee und andere nichtalkoholische Getränke ausgeschenkt und Spielautomaten für die Kunden bereitgehalten [4]. Von 1990 bis 1993 wurden aus indischem Hanf gewonnene Betäubungsmittel an einem Tisch im Coffeeshop der Beklagten von einem autorisierten „huisdealer" (Hausdealer) verkauft. Die Beklagte stellte den Tisch ausdrücklich zu diesem Zweck zur Verfügung, und der von dem Haus-

* Originalsprache: Englisch.

1 — Oberster Gerichtshof der Niederlande; im folgenden: Hoge Raad.

2 — Urteil vom 5. Juli 1988 in der Rechtssache C-289/86 (Happy Family/Inspecteur der Omzetbelasting, Slg. 1988, 3655).

3 — Coffeeshops werden im Niederländischen auch als „reggaebar", „koffiehuis", „theehuis", „shoarma-huis" oder „sappenbar" bezeichnet.

4 — Vgl. hierzu das kürzlich ergangene Urteil des Hoge Raad vom 28. Januar 1998, Nederlandse Belastingsrechtspraak 1998/116 (Nr. 33 0777).

dealer entrichtete Mietzins für den Tisch wurde in ihren Büchern unter der Rubrik „tafelhuur" (Tischvermietung) geführt. Kunden, die sich an der Theke nach Möglichkeiten des Drogenerwerbs erkundigten, wurden vom Barkeeper der Beklagten an den fraglichen Tisch verwiesen. Die Beklagte entrichtete für die Tischvermietung keine Mehrwertsteuer, obwohl sie Mehrwertsteuer für ihre übrigen Leistungen zahlte und Mehrwertsteuer von ihren Aufwendungen abzog. Die niederländische Finanzverwaltung (der Staatssecretaris van Financiën; im folgenden: Kläger) verlangte von der Beklagten per Nacherhebungsbescheid Mehrwertsteuer in Höhe von 22 733 NLG für die Tischvermietung.

3. Gegen diesen Nacherhebungsbescheid erhob die Beklagte erfolgreich Einspruch vor dem Gerechtshof Amsterdam, der der Ansicht war, daß die Beklagte am illegalen Handel mit „weichen" Drogen teilnehme mit der Folge, daß die fragliche Leistung an den Hausdealer ganz außerhalb des Anwendungsbereichs der Wet op de Omzetbelasting 1968 (Mehrwertsteuergesetz 1968) liege. Das Gericht meinte, die das Urteil Happy Family sei anzuwenden, obschon eine Strafverfolgung wegen des Handels mit diesen Drogen in den Niederlanden systematisch nicht mehr stattfinde, und befand daher, daß die Pflicht zur Zahlung von Mehrwertsteuer für die Zurverfügungstellung der fraglichen Leistung nicht bestehe. Dagegen erhob der Kläger Kassationsbeschwerde vor dem Hoge Raad, der den vorliegenden Vorlagebeschluß erließ.

4. Der Hoge Raad stellt zunächst fest, daß der Verkauf von Drogen auf Cannabis-Basis in den Niederlanden durch die Opiumwet (Opiumgesetz; im folgenden: Gesetz) vom 12. Mai 1928 [5] verboten sei. Cannabis sei eine der Substanzen auf Hanf-Basis, die in der Liste II des Anhangs zu dem Gesetz aufgeführt seien und deren vorsätzlicher Besitz, Verkauf oder Lieferung nach Artikel 3 Absatz 1 b eine Straftat nach Artikel 11 darstelle. Des weiteren weist der Hoge Raad darauf hin, daß nach Artikel 48 der Wetboek van Strafrecht (Strafgesetzbuch) jeder, der vorsätzlich die Gelegenheit, die Mittel oder die Informationen für die Begehung dieser Straftat zur Verfügung stellt, als Teilnehmer an einer Straftat der Strafverfolgung unterliege.

5. Offenbar findet jedoch nach den seit 1976 in Kraft befindlichen [6] und 1996 [7] konsolidierten Richtlinien des Kollegiums der niederländischen Staatsanwälte über die Politik zur Ermittlung und Verfolgung von Straftaten nach dem Gesetz eine Strafverfolgung wegen des Verkaufs von Drogen auf Cannabis-Basis in geringfügigen Mengen an den Endverbraucher nicht

5 — *Staatsblad* 167, in der Fassung der Änderung durch das Gesetz vom 21. Dezember 1994, *Staatsblad* 1995, 32.

6 — Richtlinien vom 28. Oktober 1976. Murphy und O'Shea, „Dutch drugs policy, Ecstasy and the 1997 Utrecht CVO Report", *Irish Criminal Law Journal* 8 (1998), 141, S. 142, verfolgen die niederländische Drogenpolitik zurück zu ihren Anfängen in den Empfehlungen der Werkgroep Verdovende Middelen (Arbeitsgruppe Betäubungsmittel) 1972, die als die Commissie-Baan (Baan-Kommission) bekannt wurde; siehe Baan, Achtergronden en Risico's van Druggebruik, Den Haag 1972.

7 — *Staatscourant*, 187, S. 1200.

statt, sofern bestimmte Kriterien, die sogenannten AHOJ-G-Kriterien, erfüllt sind [8].

6. Nach Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie [9] unterliegt die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer. Im Urteil Happy Family legte der Gerichtshof diese Bestimmung dahin aus, daß eine Umsatzsteuerschuld wegen der unerlaubten Lieferung von Betäubungsmitteln in einem Mitgliedstaat nicht entsteht, sondern nur bei dem streng überwachten Vertrieb zur Verwendung zu medizinischen oder wissenschaftlichen Zwecken [10].

7. Der Hoge Raad führt aus, daß die Rechtswidrigkeit der Zurverfügungstellung einer Gelegenheit zum Handel mit „weichen" Drogen nichts daran ändere, daß es sich um die Erbringung einer Leistung handele. Fraglich sei jedoch, ob das Urteil Happy Family, nach dem keine Mehrwertsteuerschuld durch die unerlaubte Lieferung von Betäubungsmitteln entstehe, so auszulegen sei, daß auch die Zurverfügungstellung der Gelegenheit zum Handel mit Cannabis erfaßt sei, da eine solche Auslegung den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie noch weiter einschränken und die Entwicklung außer acht lassen würde, die nach Ansicht des Hoge Raad in vielen Mitgliedstaaten in den gesellschaftlichen Anschauungen über die wirtschaftliche und rechtliche Bewertung des Verhaltens im Zusammenhang mit der Lieferung von „weichen" Drogen stattgefunden hat, außer acht lassen würde. Die Vorlagefrage hat folgenden Wortlaut:

Ist Artikel 2 der Sechsten Richtlinie daher so auszulegen, daß keine Umsatzsteuerschuld bei einer Person entsteht, die gegen Entgelt einer anderen Person die Gelegenheit zum Handel mit Cannabis anbietet?

II — Erklärungen

8. Schriftliche Erklärungen haben die Beklagte, die Niederlande und die Kommission eingereicht [11].

8 — Diese sind: (afficchering) für Drogen darf nicht geworben werden; (harddrugs) harte Drogen dürfen nicht verkauft werden; (overlast) von dem Coffeeshop dürfen keine Störungen der öffentlichen Ordnung ausgehen; jeugdigen) weder dürfen Drogen an Minderjährige (unter 18 Jahren) verkauft werden, noch dürfen Minderjährige sich im Coffeeshop aufhalten; (grote) nicht mehr als 5 g pro Person dürfen Gegenstand eines Verkaufsgeschäfts sein. Darüber hinaus darf der handelsvoorraad (Lager) eines tolerierten Coffeeshop nicht mehr als 500 g betragen. Ferner darf die kommunale oder Bezirksbehörde die Erlaubnis zum Betrieb eines Coffeeshop versagen oder die Schließung eines bestehenden Coffeeshop anordnen, auch wenn die Kriterien erfüllt sind.

9 — 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 (im folgenden: Sechste Richtlinie), ABl. 1977, L 145, S. 1.

10 — Zitiert oben, Fußnote 2, Randnr. 23.

11 — Eine mündliche Verhandlung wurde nicht beantragt, und der Gerichtshof entschied gemäß Artikel 104 Absatz 4 seiner Verfahrensordnung, von der Durchführung einer solchen abzusehen.

9. Der Schwerpunkt des Vorbringens der Beklagten liegt in der Betonung ihres eigenen rechtswidrigen Verhaltens. Die Vermietung eines Tisches an den Hausdealer zur Förderung des Verkaufs nicht erlaubter Drogen sei nicht vom tatsächlichen Verkauf zu unterscheiden und könne daher nicht der Mehrwertsteuer unterliegen. Sie bestreitet, daß es eine signifikante Entwicklung im Recht und in der Praxis bezüglich „weicher" Drogen in den Niederlanden oder anderen Mitgliedstaaten gegeben habe. Die örtlich zuständigen niederländischen Behörden seien nicht an die AHOJ-G-Kriterien gebunden und könnten Verfahren wegen Drogenhandels in Coffeeshops einleiten, was sie auch häufig täten.

10. Die Niederlande tragen vor, daß der vorliegende Fall von dem der Rechtssache Happy Family zugrunde liegenden Sachverhalt unterschieden werden könne. Erstens finde, wenn die AHOJ-G-Kriterien erfüllt seien und sofern die örtlich zuständigen Behörden keine Einwände erhöben, keine Strafverfolgung gegen den Betreiber eines Coffeeshop statt. Zweitens könnten die Handlungen von Coffeeshop-Betreibern von Handlungen, mit denen sich der Gerichtshof in der Rechtssache Happy Family zu befassen gehabt habe, unterschieden werden; das Betreiben eines Coffeeshop und die dazu gehörigen Tätigkeiten seien nicht an sich rechtswidrig, da sich ihre potentielle Rechtswidrigkeit nur aus ihrer Verbindung mit den Aktivitäten des Hausdealers ergebe.

11. Die Kommission ist der Auffassung, daß die AHOJ-G-Kriterien mit den internationalen Verpflichtungen der Niederlande nach dem Einheits-Übereinkommen von 1961 über Suchtstoffe [12] vereinbar seien. Die Niederlande hätten diese Politik zum Schutz junger Leute vor „harten" Drogen konzipiert. Die Veröffentlichung der neuen AHOJ-G-Politik im *Nederlandse Staatscourant* (niederländisches Amtsblatt) verleihe dieser offiziellen Charakter. Tatsächlich erlaubten die meisten Gemeinden und Bezirke in den Niederlanden die Existenz eines oder mehrerer Coffeeshops. Der durchschnittliche Umsatz eines Coffeeshop liege bei etwa 200 000 NLG, was dem Umsatz der Hälfte der legalen Lokale entspricht, die die in den Niederlanden üblichen Dienstleistungen einer Bar erbrächten und mit denen die Coffeeshops in Wettbewerb stünden. Das Urteil Happy Family betreffe die Einfuhr oder den Verkauf von Betäubungsmitteln gegen Entgelt, deren Einfuhr oder Verkauf streng verboten sei und die daher nicht in den üblichen Wirtschaftskreislauf in der Gemeinschaft gelangen könnten. Als Ausnahme vom Grundsatz der steuerlichen Neutralität könne diese Rechtsprechung nicht auf Coffeeshops erstreckt werden, deren Dienstleistungen jedenfalls zum Teil erlaubt seien. Schließlich trägt die Kommission vor, daß es seit dem Urteil Happy Family eine erhebliche Entwicklung in der öffentlichen Meinung in den Niederlanden zum Handel mit „weichen" Drogen in geringen Mengen gegeben habe. Dieser sei inzwischen de facto erlaubt.

III — Analyse

12. Die Niederlande und die Kommission heben insbesondere hervor, daß gemäß dem

12 — UNTS 520, Nr. 7515 (im folgenden: Einheits-Übereinkommen).

Prinzip der steuerlichen Neutralität die Mehrwertsteuerschuld unterschiedslos für erlaubte und unerlaubte Umsätze entsteht. So hat der Gerichtshof in der Rechtssache Lange mit Bezug auf das Urteil Happy Family ausgeführt [13]:

„Die Sechste Richtlinie, mit der eine umfassende Harmonisierung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer angestrebt wird, beruht auf dem Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität. [D]ieser Grundsatz [verbietet] eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften mit Ausnahme der Fälle, in denen aufgrund der besonderen Merkmale bestimmter Erzeugnisse jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen ist."

Bis heute sind nur zwei Arten von Produkten als solche mit besonderen Merkmalen anerkannt, und zwar Betäubungsmittel und Falschgeld [14]. Diese Liste ist nicht abschließend und kann grundsätzlich auch Dienstleistungen umfassen. Gleichwohl ist, wie Generalanwalt Jacobs festgestellt hat, der Ausschluß eine Ausnahme vom allgemeinen Grundsatz, daß erlaubte und unerlaubte Umsätze gleich zu behandeln sind [15]. Wie der Hoge Raad erklärte, betrifft der vorliegende Fall das vorsätzliche Zurverfügungstellen einer Gelegenheit zum Drogenhandel. Folglich ist es erforderlich, kurz die einschlägige Rechtsprechung zur Lieferung von Betäubungsmitteln darzustellen.

A — *Der Ausschluß von Betäubungsmitteln*

13. Die Rechtsprechung des Gerichtshofes zu Betäubungsmitteln beginnt in den frühen 80er Jahren mit einer Reihe von Fällen unerlaubter Einfuhr von Betäubungsmitteln (Heroin, Kokain, Morphin) nach Deutschland [16] und der Frage der Anwendbarkeit des Gemeinsamen Zolltarifs. Der Gerichtshof entschied, daß keine Zollschuld entsteht. Wie sich aus dem Urteil Einberger I ergibt, ist der Ausgangspunkt für die Erwägungen des Gerichtshofes, daß diese Drogen insoweit besondere Merkmale aufweisen, als ihre Schädlichkeit allgemein anerkannt ist und ihre Einfuhr sowie ihr Vertrieb in allen Mitgliedstaaten verboten sind [17]. Der Gerichtshof stellte fest, daß diese Rechtsauffassung mit dem Einheits-Übereinkommen über Suchtstoffe von 1961, dem alle Mitgliedstaaten beigetreten sind, in Einklang steht [18]. Die Schlußfolgerung, daß keine Zollschuld entsteht, ergab

13 — Urteil vom 2. August 1993 in der Rechtssache C-111/92 (Lange, Slg. 1993, I-4677, Randnr. 16).

14 — Vgl. die Schlußanträge von Generalanwalt Léger in der Rechtssache C-3/97 (Goodwin und Unstead, Slg. 1998, I-3257, Nr. 9).

15 — Rechtssache C-283/95 (Fischer, Slg. 1998, I-3369, Nr. 17 der Schlußanträge).

16 — Vgl. Urteile vom 5. Februar in der Rechtssache C-50/80 (Horvath, Slg. 1981, 385), vom 26. Oktober 1982 in der Rechtssache C-221/81 (Wolf, Slg. 1982, 3681) und vom 26. Oktober 1982 in der Rechtssache C-240/81 [Einberger, Slg. 1982, 3699 (im folgenden: Einberger I)].

17 — Randnr. 8.

18 — Ebenda, Randnr. 9. Der Gerichtshof bezog sich ausdrücklich auf die Präambel des Einheits-Übereinkommens, die in der dritten Begründungserwägung von einem ernstzunehmenden Übel und einer daraus folgenden, von diesen Drogen ausgehenden gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Gefahr für die Menschheit spricht.

sich aus der Tatsache, daß die Drogen im illegalen Handel verblieben und „nicht in den Handel gebracht und der Wirtschaft der Gemeinschaft zugeführt werden" konnten [19], ferner daraus, daß das geltende Zollrecht das Entstehen der Zollschuld an die wirtschaftliche Natur der Einfuhrzölle und die Bedingungen, unter denen Güter in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft gelangen, knüpfte [20].

14. Zwei Jahre später übertrug der Gerichtshof im Urteil Einberger II [21] mit der Begründung, daß kein Unterschied zwischen Zollschulden und der Mehrwertsteuerschuld besteht, diese Erwägungen auf die Erhebung von Mehrwertsteuer für die Einfuhr des Morphins, um das es in der Rechtssache Einberger I gegangen war. Er vervollständigte das Bild in den Urteilen Mol [22] und Happy Family [23] dadurch, daß er diese Erwägungen allgemein auf Verkäufe innerhalb der Mitgliedstaaten übertrug. Er bezog sich auf seine früheren Ausführungen, daß die Einführung von derartigen Erzeugnissen in den Wirtschafts- und Handelskreislauf der Gemeinschaft völlig ausgeschlossen ist und deren unerlaubte Einfuhr nur Anlaß zu Strafverfolgungsmaßnahmen geben kann, was insgesamt zu den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie in keinerlei Beziehung steht [24]. Der Gerichtshof erkannte an, daß der Grundsatz der steuerlichen Neutralität eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Umsätzen verbietet [25], und führte folgendes aus [26]:

„Dies gilt jedoch nicht für die Lieferung von Erzeugnissen wie Betäubungsmitteln, die insoweit besondere Merkmale aufweisen, als sie — mit Ausnahme eines streng überwachten Vertriebs zur Verwendung für medizinische oder wissenschaftliche Zwecke — schon nach ihrem Wesen in allen Mitgliedstaaten einem vollständigen Verkehrsverbot unterliegen. In einer derartigen besonderen Situation, in der jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen ist, kann die Freistellung von der Mehrwertbesteuerung den Grundsatz der steuerlichen Wertneutralität nicht berühren."

15. Die Hauptelemente dieser Rechtsprechung sind meiner Auffassung nach folgende: erstens die allgemein anerkannte Schädlichkeit von Suchtstoffen, wie sie durch das Einheits-Übereinkommen bestätigt wird; zweitens die Existenz eines vollständigen Verkehrsverbots in allen Mitgliedstaaten; drittens die Tatsache, daß sie nur Anlaß zu Strafverfolgungsmaßnahmen geben können. Dies sind freilich Feststellungen tatsächlicher Art oder solche betreffend die Rechtlage in den meisten Mitgliedstaaten, stellen also aus sich heraus keine Prinzipien des Gemeinschaftsrechts

19 — Randnr. 13.

20 — Randnr. 14.

21 — Urteil vom 28. Februar 1984 in der Rechtssache C294/82 (Einberger, Slg. 1984, 1177; im folgenden: Einberger II). Nach Artikel 2 Nummer 2 der Sechsten Richtlinie unterliegt die „Einfuhr von Gegenständen" der Mehrwertsteuer.

22 — Urteil vom 5. Juli 1998 in der Rechtssache C-269/86 (Mol, Slg. 1988, 3627), wo es um den Verkauf von Amphetaminen ging.

23 — Zitiert oben, Fußnote 2.

24 — Urteil Happy Family, Randnr. 17.

25 — Urteil Happy Family, Randnr. 20.

26 — Ebenda.

dar. In der Rechtssache Witzemann [27] bezeichnete es Generalanwalt Jacobs als unklar, worauf sich der Grundsatz wirklich stütze [28], und schloß sich der Frage der Kommission nach der Rechtsgrundlage für diese Rechtsprechung an, indem er anregte, den Fall, in dem es um den Handel mit Falschgeld ging, als eine Gelegenheit zur Klarstellung zu nutzen, ob die Rechtsprechung auf dem Vertrag oder Rechtsquellen des Sekundärrechts beruht [29]. Leider scheint der Gerichtshof diese Anregung nicht aufgegriffen zu haben, obschon er ausführte, daß die fragliche Rechtsprechung erst recht auf Falschgeld zu erstrecken sei [30].

16. Meiner Meinung nach besagt diese Rechtsprechung im Kern, daß Suchtmittel im regluären Wirtschaftskreislauf keine Rolle spielen, da für sie in den Mitgliedstaaten ein vollständiges Handelsverbot besteht und jeder Handel nur zu Strafverfolgungsmaßnahmen führen kann. Folglich kommt der Grundsatz der steuerlichen Neutralität insoweit gar nicht ins Spiel, da jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen ist [31].

17. Außer im Urteil Witzemann, in dem der Gerichtshof bestätigte, daß weder Zölle noch Mehrwertsteuer auf die Einfuhr von Falschgeld erhoben werden können, wurde der Ausschluß der Mehrwertsteuer, wie er in den Urteilen Einberger II, Mol und Happy Family entwickelt worden ist, seither nicht angewendet. Obgleich der Gerichtshof jeweils den Grundsatz wiederholte, daß keine Mehrwertsteuer auf Erzeugnisse, die einem vollständigen Einfuhr- und Verkehrsverbot in der Gemeinschaft unterliegen, erhoben werden kann, unterschied er in jüngerer Zeit in den Urteilen Lange (unerlaubte Umleitung von Ausfuhren von für militärische Zwecke verwendbarem Material in Länder, für die ein Ausfuhrverbot gilt) [32], Goodwin and Unstead (vorsätzliche Nichtentrichtung der Mehrwertsteuer für den Handel mit nachgemachten Parfümeriewaren) [33] und Fischer (nicht genehmigtes Betreiben von Glücksspielen) [34] für jeden Fall den Grad der Illegalität der Lieferung bzw. Erbringung der jeweils in Rede stehenden Erzeugnisse oder Dienstleistungen von einem vollständigen Verbot, wie es in dem Urteil zum Drogenhandel und im Urteil Witzemann galt, und erklärte dementsprechend, daß Mehrwertsteuer erhoben werden könne [35]. Auch wenn der Gerichtshof also in Zukunft möglicherweise, wenn es z. B. um Einnahmen aus der Prostitution Minderjähriger, aus pädophiler Pornographie oder aus Menschenhandel geht, die Frage wird entscheiden müssen, ob eine Betätigung dem geforderten unbedingten Verbot — als Voraussetzung für den Ausschluß von der Steuerpflicht — unterfällt, so muß er, da die Tätigkeit von Hausdealern eindeutig von den im Urteil Happy Family aufgestellten Grundsätzen erfaßt wird, hier lediglich entscheiden, ob ihre Verbindung mit Coffeeshops hinreichend eng und untrenn-

27 — Rechtssache C-343/89 (Slg. 1990, I-4477).

28 — Ebenda, Nr. 20 der Schlußanträge.

29 — Nr. 15 der Schlußanträge.

30 — Der Gerichtshof erklärte in Randr. 20, daß die Erwägungen zur illegalen Einfuhr von Drogen erst recht für die Einfuhr von Falschgeld gälten, da es ein vollständiges Verbot der Herstellung, des Besitzes, des Inverkehrbringens und des Verkaufs solchen Geldes, unabhängig davon, ob es sich um inländische oder ausländische Währung handelt, in allen Mitgliedstaaten gebe.

31 — Urteil Happy Family, Randnr. 20.

32 — Zitiert oben, Fußnote 13.

33 — Zitiert oben, Fußnote 14.

34 — Zitiert oben, Fußnote 15.

35 — Vgl. z. B. Urteil Lange, Randnrn. 12 und 13.

bar ist, so daß der für Drogenverkäufe geltende Ausschluß von der Mehrwertsteuer entsprechend auch für damit zusammenhängende Hilfstätigkeiten gilt.

B — *Stellungnahme*

18. In Anbetracht dieser Rechtsprechung ergeben sich für mich zwei mögliche Ansätze zur Klärung der Frage, ob die Aktivitäten der Beklagten der Mehrwertsteuer unterfallen. Zunächst muß geprüft werden, ob es — wie die niederländische Regierung meint — lediglich um den Mietzins für die Tischvermietung geht, der unstreitig steuerbar ist, und zwar trotz der unmittelbaren und direkten Verbindung dieses Umsatzes mit dem Verkauf illegaler Drogen. Alternativ hierzu ist zu prüfen, ob — für den Fall, daß die Vermietung des Tisches nicht von ihrem unerlaubten Zweck abtrennbar ist — der Verkauf von Drogen auf Hanf-Basis im Rahmen der offiziellen Duldungspolitik der niederländischen Regierung in den Anwendungsbereich der Grundsätze der Rechtsprechung, insbesondere des Urteils Happy Family, fällt oder nicht.

i) Gesellschaftliche Entwicklungen

19. Als Vorfrage bedarf es der Auseinandersetzung mit der Ansicht des Hoge Raad, es habe eine Entwicklung in den gesellschaftlichen Anschauungen zum Handel mit Cannabis-Erzeugnissen gegeben. Meiner Meinung nach kann der Gerichtshof sich zu dieser Ansicht nicht äußern.

20. Zunächst einmal folgt aus dem Urteil Happy Family, daß eine Unterscheidung zwischen dem Handel mit „harten" und „weichen" Drogen einer gesetzlichen Grundlage im Gemeinschaftsrecht ebenso wie im internationalen oder nationalen Recht entbehrt [36]. Des weiteren ist der Gerichtshof zu einer solchen Unterscheidung weder in der Lage, da das nationale Gericht keinen Beweis angetreten hat, noch rechtlich berufen. Soweit die Europäische Union als von der Gemeinschaft unterscheidbare Institution zu Drogenfragen Stellung genommen hat, scheint sie eine derartige Unterscheidung nicht anzuerkennen, die darüber hinaus auch in Artikel K.1 im Titel VI des Vertrages über die Europäische Union in der Fassung des Amsterdamer Vertrages nicht getroffen wird [37]. Diese Bestimmung sieht u. a. Maßnahmen der

36 — Zur zweiten Frage des Vorlagebeschlusses des Hoge Raad in jenem Fall folgte der Gerichtshof Generalanwalt Mancini und lehnte es ab, eine Unterscheidung zwischen „harten" und „weichen" Drogen zu treffen; vgl. Randnrn. 25 und 26 des Urteils sowie Nr. 5 der Schlußanträge (gemeinsame Schlußanträge in den Rechtssachen Mol und Happy Family, Slg. 1988, 3627, 3643). Diese Unterscheidung, die lediglich auf der Natur bestimmter Suchtstoffe gründet, wird von einigen sogar als irreführend betrachtet, da sie die wichtige Rolle anderer Faktoren des Drogengebrauchs wie das Umfeld, in dem dieser erfolgt, außer acht läßt; vgl. dazu Murphy und O'Shea, a. a. O., S. 144.

37 — Siehe den Gemeinsamen Standpunkt vom 17. Dezember 1996, den der Rat auf der Grundlage des Artikels K.3 des Vertrages über die Europäische Union zur Angleichung des Rechts und der Praktiken der Mitgliedstaaten der Europäischen Union zum Kampf gegen den illegalen Drogenhandel beschlossen hat (ABl. L 342, S. 6).

Union zur Verbrechensbekämpfung, einschließlich des illegalen Drogenhandels, vor.

21. Der Hoge Raad könnte es auch für möglich gehalten haben, daß der Gerichthof ein Abweichen vom Urteil Happy Family wegen gesellschaftlicher Entwicklungen in den Niederlanden in Betracht ziehen würde, auch wenn diese in den anderen Mitgliedstaaten nicht stattgefunden haben sollten. Jedoch ist der Ausschluß des Verkaufs von Suchtstoffen von der Mehrwertsteuer zu sehr in der Rechtsprechung verfestigt, als daß hier ein Wandel in Betracht kommen könnte, ausgenommen möglicherweise durch Gemeinschaftsrechtsetzung.

ii) Die Unterscheidung der Tischvermietung vom Verkauf

22. Der Vortrag der Niederlande, daß die Zurverfügungstellung eines Tisches in einem Coffeeshop an Drogendealer steuerpflichtig sei, wirft die Frage auf, ob der direkte Verkauf unerlaubter Suchtstoffe von Tätigkeiten unterschieden werden sollte, die eine Beihilfe zum Verkauf umfassen. Bislang hat sich diese Frage in der einschlägigen Rechtsprechung nicht gestellt. Auf welcher Rechtsgrundlage die niederländische Finanzverwaltung der Happy Family-Vereinigung Mehrwertsteuer für Drogenverkäufe eines Hausdealers ihres Jugendzentrums aufzuerlegen versuchte, ergibt sich nicht eindeutig aus dem Urteil Happy Family. Der Gerichtshof nahm an, daß die Erlöse aus den Verkäufen der Vereinigung (zumindest teilweise) zugute kamen und daß sie daher als Erlöse der Vereinigung angesehen werden konnten [38]. Für die Zwecke des vorliegenden Falles muß ich jedoch davon ausgehen, daß nach niederländischem Recht die Vereinigung als der Verkäufer der Drogen galt. Der Unterschied zwischen den Aktivitäten dieser Vereinigung und denen der Beklagten im vorliegenden Fall besteht darin, daß letztere nicht in zurechenbarer Weise Drogen verkauft, sondern statt dessen dem Hausdealer einen Tisch vermietet, eine Tätigkeit, die unabhängig von dem unerlaubten Zweck der Miete ohne Einschränkung erlaubt ist. Ist dies eine sinnvolle Unterscheidung zur Klärung der Frage, ob die Erwägungen im Urteil Happy Family auch hier gelten?

23. Es ist natürlich richtig, daran zu erinnern, daß jeder Ausschluß von der Mehrwertsteuer eine Ausnahme von dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität darstellt, wie dies oben schon angesprochen wurde. Diese Tatsache entbindet indessen nicht von der notwendigen Prüfung der Frage, ob ein bestimmter Umsatz, der in die Kategorie der Lieferung von Gegenständen und Leistung von Diensten mit den in der Rechtsprechung beschriebenen besonderen Merkmalen bereits ohne weiteres von der Mehrwertsteuer ausgenommen werden kann. Ich denke, der Gerichtshof kann den vorliegenden Fall durchaus mit der Feststellung lösen, daß die Miete eines Tisches

38 — Während es im Sitzungsbericht heißt, die Happy Family-Vereinigung sei „für *ihre* Verkäufe von weichen Drogen" zur Steuer veranlagt worden (Slg. 1988, 3655, 3656, Hervorhebung hinzugefügt), sagt das Urteil hierzu nichts, sondern bezieht sich nur auf die Verkäufe von Haschisch in dem Jugendzentrum (Randnr. 2). Generalanwalt Mancini führt jedoch ausdrücklich aus, daß ein Teil des Erlöses der Vereinigung zugeflossen sei (Slg. 1988, 3627, 3639).

für sich genommen eine übliche Dienstleistung und daher steuerbar ist, da sie Teil des Einkommens aus einem erlaubten Umsatz im allgemeinen Wirtschaftskreislauf und daher gewöhnlichen Wettbewerbsbedingungen ist, auf den der Grundsatz der steuerlichen Neutralität anwendbar ist.

24. Jedoch wäre eine derartige Antwort meiner Ansicht nach unvollständig und unbefriedigend, wenn sie sich nicht auch mit der Illegalität des Umsatzes wegen seiner Verbindung mit dem Verkauf von Drogen durch den Hausdealer auseinandersetzen würde. Die erste Schwäche dieses Ansatzes liegt darin, daß er auf der Annahme beruht, daß die Vermietung von Tischen ein selbständiges Geschäft sei. Der Hoge Raad hat behauptet, daß diese Tätigkeit der Beklagten strafbar sei, weil sie Gelegenheit, Mittel und Informationen für die Begehung der Straftat des Drogenhandels schaffe.

25. Wenn der Handel mit Drogen durch den Hausdealer wesensmäßig außerhalb des normalen Wirtschaftskreislaufs steht, so ist eine gemeinschaftsrechtliche Grundlage einer abweichenden Behandlung des Coffeeshop-Betreibers schwer ersichtlich. Die Unterscheidung zwischen Tätern und Teilnehmern im nationalen Recht hat keinen Einfluß auf die Beurteilung der Frage, ob die Aktivitäten der Tischvermietung zum Zweck des Drogenverkaufs sich wesensmäßig von denen der Drogenhändler unterscheiden. Der Tisch wird ausschließlich zum Zweck des Drogenverkaufs vermietet, und diesen Verkauf fördert der Coffeeshop-Betreiber unmittelbar durch Hinweise an die Kunden.

26. Zwei weitere Punkte können zur Veranschaulichung dieses Aspekts herangezogen werden. Wenn die Tische zum Zweck des Verkaufs „harter" Drogen außerhalb der AHOJ-G-Kriterien vermietet würden, wäre es einfacher, die Vermietung als mit den von der Rechtsprechung erarbeiteten besonderen Merkmalen behaftet anzusehen. Wenn aber der wesentliche wirtschaftliche Unterschied zwischen Drogenverkäufen und der Vermietung von Tischen zu diesem Zweck die Grundlage der Unterscheidung dieses Falles vom Sachverhalt in der Rechtssache Happy Family darstellen würde, würde diese Betrachtungsweise den Gerichtshof zwingen, auch den aus der Vermietung von Tischen zum Zweck des Verkaufs „harter" Drogen erzielten Mietzins für mehrwertsteuerpflichtig zu erklären. Des weiteren könnte eine auf dem Unterschied zwischen Tischvermietung und Drogenverkauf basierende Unterscheidung leicht umgangen werden. So könnte z. B. der Inhaber des Coffeeshop unter Beachtung der AHOJ-G-Kriterien die Drogen mitverkaufen oder den Hausdealer als Angestellten beschäftigen. Jede dieser beiden Vorgehensweisen würde wohl dazu führen, daß die Aktivität des Inhabers von den Ausführungen des Gerichtshofs im Urteil Happy Family erfaßt würden und so vermutlich die niederländischen Gerichte, wenn sie in Zukunft derartige Verkaufsarrangements zu beurteilen hätten, zu weiteren Vorlagen an den Gerichtshof zwingen.

27. Ich bin daher der Auffassung, daß dieser Fall Anlaß gibt, erneut die Auswirkung der AHOJ-G-Politik auf die Rechtspre-

chung im Gefolge des Urteil Happy Family in Betracht zu ziehen.

iii) Die faktische Entkriminalisierung von Coffeeshop-Aktivitäten

28. Im Urteil Happy Family stellte der Gerichtshof fest, daß das vollständige Verkehrsverbot für Betäubungsmittel nicht schon dadurch eingeschränkt ist, daß die mit seiner Durchsetzung betrauten nationalen Behörden in Anbetracht der erwiesenermaßen begrenzten personellen und materiellen Ausstattung und in dem Bestreben, die zur Drogenbekämpfung verfügbaren Mittel konzertiert einzusetzen, der Verfolgung einer bestimmten Art des Drogenhandels eine geringere Priorität einräumen, weil sie andere Arten für gefährlicher halten, und daß eine solche Entscheidung nicht zur Gleichstellung des unerlaubten Drogenhandels mit dem von den zuständigen Stellen streng überwachten Vertrieb im wissenschaftlichen und medizinischen Bereich führen kann [39]. Der Gerichtshof stellte weiter fest, daß derartiger Handel, selbst wenn er in bestimmten Grenzen toleriert wird, unerlaubt bleibt und gegen ihn jederzeit polizeilich vorgegangen werden kann, wenn die zuständigen Behörden dies für angebracht halten. Er fügte hinzu, daß die Erhebung der Mehrwertsteuer nicht von der jeweiligen Strafverfolgungspolitik in einem Mitgliedstaat abhängen kann, wenn der fragliche Umsatz jedenfalls verboten ist, da sonst das Harmonisierungsziel der Sechsten Richtlinie beeinträchtigt würde.

29. Man muß sich vergegenwärtigen, daß dieser Bewertung die Annahme eines völligen Verbots des Handels mit Drogen jeder Art, einschließlich Cannabis, zugrunde lag, und der Gerichtshof daher zu dem Schluß gelangte, die Anwendung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität sei aufgrund des Fehlens jeglichen Wettbewerbs zwischen erlaubter und unerlaubter Tätigkeit ausgeschlossen. Mir erscheint es zumindest zweifelhaft, ob dies wirklich auch so auf die gegenwärtige Situation in den Niederlanden zutrifft, wo nunmehr offiziell zwischen „harten" und „weichen" Drogen unterschieden wird.

30. Bevor ich insoweit zu einem Ergebnis komme, möchte ich die Aufmerksamkeit noch auf zwei unerwünschte Konsequenzen aus der gegenwärtigen Position zum Ausschluß von der Mehrwertsteuer nach der einschlägigen Rechtsprechung lenken, die der vorliegende Fall besonders gut veranschaulicht. Den am Drogenverkauf beteiligten Personen wird gestattet, ja sie werden geradezu dazu ermuntert, die Gelegenheit zur Äußerung vor dem Gerichtshof dazu zu nutzen, ihre eigene kriminelle Handlungsweise herauszustreichen. Die Beklagten haben z. B. vorgetragen, sei seien nicht nur der Beihilfe schuldig, sondern auch der Straftat des Drogenbesitzes. Straftäter sollten aus ihren Taten nicht auch noch Vorteile ziehen können. Es ist ein anerkanntes Prinzip fast aller Rechtssysteme, daß es den Parteien nicht gestattet ist, zu ihren Gunsten ihre eigene kriminelle Handlungsweise ins Feld zu führen. Ich teile das Unbehagen, das Generalanwalt Léger in der Rechtssache Goodwin and Unstead angesichts der

39 — Ebenda, Randnr. 29.

Respektlosigkeit der Kläger in diesem Fall gegenüber dem Grundsatz „nemo auditur turpitudinem propriam allegans" zum Ausdruck brachte, die sich darin äußerte, daß sie versuchten, ihr Vorbringen auf den vom wirtschaftlichen Standpunkt aus schädlichen und sogar gefährlichen Charakter ihrer Handlungsweise zu stützen, um darzutun, daß sie nicht mehrwertsteuerpflichtig seien [40]. Dies gilt erst recht im vorliegenden Fall, wo der schädliche und gefährliche Charakter der in Rede stehenden Aktivitäten eine Verletzung sowohl des nationalen als auch des internationalen Rechts darstellt. Allgemein gesprochen ist mir die Vorstellung, daß eine strafbare Handlungsweise, insbesondere der Handel mit Drogen, gerade wegen ihrer Strafbarkeit eine günstige steuerliche Behandlung erfahren sollte, zuwider.

31. Im vorliegenden Fall geht es um die Frage, ob der Handel mit Drogen in Coffeeshops in den Niederlanden unter Umständen, die unter die AHOJ-G-Kriterien fallen, die von der Rechtsprechung geforderten besonderen Merkmale aufweist mit der Folge, daß er wegen seines Wesens außerhalb des normalen Wirtschaftskreislaufs liegt.

32. In meinen Augen beruht die AHOJ-G-Politik in ihrer gegenwärtigen Form nicht auf einem reinen Ermessen in der Frage von Verfolgungsmaßnahmen, das seinerseits auf Erwägungen effizienten Einsatzes der Polizeikräfte- und Strafverfolgungskräfte gründet.

33. Die geltenden niederländischen Richtlinien zur Strafverfolgungspolitik sind seit dem 1. Oktober 1996 in Kraft und wurden im *Nederlandse Staatscourant* veröffentlicht. Nach dem Vortrag der Kommission scheinen sie im wesentlichen die frühere Politik zu aktualisieren und Entwicklungen in der Praxis zu konsolidieren [41]. Die Beklagte behauptet jedoch, daß Inhaber von Coffeeshops sich noch immer einem ganz erheblichen Strafverfolgungsrisiko gegenübersähen. Diese Auffassung kann weder mit den Richtlinien noch mit dem von der Kommission vorgelegten ausführlichen Politikpapier, das die niederländische Regierung 1995 veröffentlichte [42], in Einklang gebracht werden. Die Regierung verfolgt eine integrierte Politik bezüglich des Drogenkonsums und verbindet dabei die energische Verfolgung des illegalen Handels mit Maßnahmen des Jugendschutzes, die u. a. die Abschreckung vor dem Haschischkonsum umfassen. In „Kontinuität und Wandel" erkennt sie auf der Grundlage wissenschaftlichen Materials formell einen auf Gründen der Volksgesundheit beruhenden Unterschied zwischen „weichen" Drogen, wie indischem Hanf, und „harten" Drogen an; ihrer Ansicht nach sind die mit den ersteren verbundenen gesundheitsbezogenen Risiken als hinnehmbar einzustufen [43]. Zu

40 — Nr. 18 der Schlußanträge.

41 — Die Kommission zitiert insoweit insbesondere die früheren Richtlinien vom 28. Oktober 1976 und 21. Oktober 1994.

42 — Vgl. Het Nederlandse Drugbeleid: Continuïteit en Verandering (Drogenpolitik in den Niederlanden: Kontinuität und Wandel), Rijswijk, 1995 (im folgenden: „Kontinuität und Wandel").

43 — Vgl. Kontinuität und Wandel, S. 2 der dem Gerichtshof von der Kommission vorgelegten Ausgabe.

Cannabis heißt es in „Kontinuität und Wandel" [44]:

„Die niederländische Politik im Bereich Cannabis-Konsum beruht auf der Annahme, daß es wahrscheinlicher ist, daß die Menschen eher infolge sozialer Faktoren von weichen zu harten Drogen übergehen als aufgrund physiologischer Faktoren. Wenn junge Erwachsene weiche Drogen konsumieren wollen — und die Erfahrung hat gezeigt, daß viele dies wollen — dann ist es nach Auffassung der Niederlande besser, wenn sie dies in einem Rahmen tun, in dem sie nicht der kriminellen Subkultur ausgesetzt sind, die harte Drogen umgibt. Die Toleranz gegenüber einem relativ einfachen Zugang zu weichen Drogen in Mengen zum persönlichen Gebrauch soll die Verbrauchermärkte für weiche und harte Drogen voneinander trennen und so eine soziale Barriere für den Übergang von weichen zu harten Drogen schaffen."

34. Die Toleranzpolitik seitens der Gerichte, die mit dem Verkauf von Cannabis in Jugendzentren durch redliche Dealer begann (so wie es in dem Urteil Happy Family zugrunde liegenden Sachverhalt geschah) ist inzwischen auf Coffeeshops erweitert worden, die „op commerciële basis" (auf kommerzieller Basis) Cannabis an Erwachsene verkaufen [45]. Kontrolle und Überwachung obliegen im wesentlichen den örtlichen Behörden. Ein Coffeeshop kann in einem Bezirk mit der Billigung der für die örtliche Durchführung der Politik zuständigen Behörden, Bürgermeister, Polizeipräsident und Staatsanwalt, errichtet werden. Natürlich bleibt der Verkauf von Cannabis technisch betrachtet illegal [46]. Darüber hinaus können die örtlichen Behörden Coffeeshops sowohl in Einzelfällen als auch insgesamt schließen lassen. Wenn aber sämtliche AHOJ-G-Kriterien eingehalten werden, werden keine Strafverfolgungsmaßnahmen ergriffen. Diese Politik der Nicht-Verfolgung scheint mir weit über reine Opportunitätserwägungen hinauszugehen. In der Tat scheint es, daß das Kollegium der niederländischen Staatsanwälte, wenn es von der etablierten Nicht-Verfolgungspolitik, die in einem bestimmten Bezirk oder einer Gemeinde bezüglich des in Übereinstimmung mit den AHOJ-G-Kriterien erfolgenden Drogenverkaufs gilt, abweichen und Strafverfolgungsmaßnahmen einleiten wollte, eine derartige Entscheidung zu begründen hätte [47].

35. Unter diesen Umständen teile ich die Auffassung der Kommission, daß der Verkauf von Cannabis in Coffeeshops an Endverbraucher in geringen Mengen, obschon illegal, von der offiziellen Politik absichtlich in einen abgrenzbaren Markt kanalisiert wird und daher, wie dies die

44 — Ebenda, S. 3.

45 — Kontinuität und Wandel, S. 3.

46 — Obwohl sich die niederländische Regierung in „Kontinuität und Wandel" auf die decriminalisering (Entkriminalisierung) des Verkaufs von indischem Hanf in Coffeeshops bezieht, ergibt sich eindeutig aus ihren Erklärungen im vorliegenden Fall und aus dem Vorlagebeschluß, daß dieser durch das niederländische Kriminalstrafrecht nach wie vor verboten ist.

47 — Insoweit bezieht sich die Kommission auf eine Entscheidung des Hoge Raad vom 5. März 1991, *Nederlandse Jurisprudentie* 1991, Nr. 694 (Nr. 88087), in der dieser das Urteil eines Untergerichts in einem Falle von Strafverfolgungsmaßnahmen gegen den Inhaber eines Coffeeshop aufrechterhielt, daß das Interesse an einem ordentlichen Strafverfahren eine Verfolgung entgegen einer allgemein bekannten Nicht-Verfolgungspolitik für unzulässig erklärt werden müsse, sofern die Verfolgung nicht durch Begründung durch das Kollegium der niederländischen Staatsanwälte gerechtfertigt werde. Das Urteil, gegen das ein Rechtsmittel eingelegt worden war, wurde jedoch kassiert, weil es die Existenz einer solchen Politik nicht darlegte.

niederländische Regierung selbst in „Kontituität und Wandel" anerkannt hat, als faktisch entkriminalisiert behandelt und mithin als kommerzielle Aktivität einzustufen ist, die in teilweisem, aber doch direktem Wettbewerb mit steuerpflichtigen Personen steht, die ähnliche, aber gewöhnliche Bars oder Cafés in den Niederlanden betreiben. Daraus ergibt sich meiner Ansicht nach, daß derartige Verkäufe und andere untrennbar damit verbundene Aktivitäten wie die hier in Rede stehenden im Hinblick auf die Mehrwertsteuer als gewöhnliche kommerzielle Aktivitäten behandelt und dementsprechend besteuert werden sollten. Diese Schlußfolgerung würde meiner Auffassung nach keine widrigen Auswirkungen auf das bezüglich der Mehrwertsteuerpflicht erreichte Harmonisierungsniveau in der Gemeinschaft haben, da in den Mitgliedstaaten, die keine der niederländischen vergleichbare Politik betreiben (d. h. in fast allen, wenn nicht allen anderen Mitgliedstaaten) der illegale Verkauf von Cannabis an Endverbraucher nicht als kommerzieller Umsatz eingestuft und also per definitionem nicht von Personen betrieben werden könnte, die unter vergleichbaren und daher unter Bedingungen operieren, die mit den Bedingungen im von gewöhnlichen steuerpflichtigen Personen betriebenen Gaststättengewerbe im Wettbewerb stehen [48].

48 — Es gibt noch einen weiteren Grund, der diese eher dynamische Betrachtung des Wettbewerbs zwischen Coffeeshops und dem gewöhnlichen Getränke ausschenkenden Gaststättengewerbe stützt. In einem Urteil vom 28. Januar 1998 (zitiert oben in Fußnote 4) entschied der Hoge Raad, daß Coffeeshops von dem durch die Sechste Richtlinie eingeräumten Vorsteuerabzugsrecht für alle Aufwendungen für Güter und Dienstleistungen, die sie in ihrem Geschäftsgang tätigen, Gebrauch machen dürfen, auch wenn sie nicht — aufgrund des Urteils Happy Family — zur Zahlung von Mehrwertsteuer auf die Gewinne aus Lieferungen von weichen Drogen verpflichtet sind. In den Fällen, in denen ein uneingeschränktes Vorsteuerabzugsrecht gewährt wird, während die Mehrwertsteuerpflicht lediglich für bestimmte Leistungen entsteht, ist es doch wohl erst recht entscheidend, zur Vermeidung einer faktischen Bevorzugung der Aktivitäten der Coffeeshops gegenüber denen des gewöhnlichen Gaststättengewerbes erstere bezüglich aller Umsätze, die aus der Nutzung der Geschäftsräume erzielt werden, der Mehrwertsteuerpflicht zu unterwerfen.

C — *Die mehrwertsteuerrechtliche Klassifizierung der Coffeeshop-Aktivitäten*

36. Die Kommission wirft in ihren Erklärungen die Frage auf, in welcher Weise Aktivitäten wie die der Beklagten zum Zweck der Mehrwertsteuererhebung klassifiziert werden sollten, wobei sie grundsätzlich davon ausgeht, daß diese in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen. Ihrer Ansicht nach sollten sie als „Vermietung oder Überlassung von Immobilien" oder eines Teils derselben eingestuft werden, die nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b von der Mehrwertsteuerpflicht ausgenommen sind, und nicht als Duldung einer Handlung oder eines Zustands, die nach Artikel 6 Absatz 1 zweiter Gedankenstrich steuerbar ist. Da der Hoge Raad es jedoch nicht für notwendig gehalten hat, insoweit eine Frage zu formulieren, schlage ich vor, daß der Gerichtshof zu der von der Kommission vorgeschlagenen Klassifizierung keine Entscheidung trifft. An dieser Stelle mag der Hinweis genügen, daß ich auf den ersten Blick nicht der Auffassung zuneige, die Vermietung eines Tisches in einem Coffeeshop als Überlassung von Immobilien anzusehen, um zu einer ausdrücklichen Befreiung von der Mehrwertsteuer zu gelangen, die ohnehin eng auszulegen ist [49].

49 — Die herausragende Rolle des Grundsatzes, daß Befreiungen von der Mehrwertsteuer in der Auslegung der Sechsten Richtlinie eng zu fassen seien, ist vom Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung bestätigt worden: vgl. u. a. Urteile vom 26. März 1987 in der Rechtssache C-235/98 (Kommission/Niederlande, Slg. 1987, 1471, Randnr. 19), vom 15. Juni 1989 in der Rechtssache C-348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties, Slg. 1989, 1737, Randnr. 13) und vom 12. November 1988 in der Rechtssache C-149/97 (Institute of the Motor Industry, Slg. 1998, I-7053, Randnr. 17).

Ergebnis

37. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof daher vor, die vom Hoge Raad der Nederlanden vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten:

Artikel 2 der Sechsten Richlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist so auszulegen, daß auf den Erlös aus der Vermietung eines Tisches zum Verkauf von illegalen Betäubungsmitteln unter Umständen, wie sie im Ausgangsverfahren vorliegen, Mehrwertsteuer zu entrichten ist.