SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS JEAN MISCHO
vom 15. März 1989 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Die Erklärungen der Gemeinde Carpaneto über die direkten Steuern für die Jahre 1980, 1981, 1982 und 1983 und die Mehrwertsteuererklärungen der Gemeinde Rivergaro für die Jahre 1981, 1982, 1983 und 1985 waren Gegenstand von Berichtigungsbescheiden der zuständigen italienischen Behörden, da sie angeblich bestimmte Geldbeträge oder Entgelte, die sie für Leistungen erhalten hatten, die als gewerbliche Tätigkeiten im Sinne des Artikels 4 des Regio Decreto Nr. 633 vom 26. Oktober 1972 angesehen wurden, nicht berücksichtigt hatten.

2. Die betreffenden Leistungen waren folgende: Vergabe von Grabstellen, Grabnischen und Bestattungskapellen, Vergabe des Rechts, auf fremdem Grund zu bauen, Übertragung des Eigentums an Grundstükken im Rahmen der Wohnungsbauförderung, Entwidmung und Veräußerung eines Straßenabschnitts, Wasserversorgung, Verpachtung der öffentlichen Waage, Abgabe von beim Baumschnitt gewonnenem Holz und Abgabe von Ausstattungsartikeln für Grabnischen.

3. Die betroffenen Gemeinden sowie die 23 weiteren Gemeinden, die als Streithelfer zur Unterstützung der Anträge der Gemeinde Rivergaro dem Verfahren beigetreten sind, haben bei der Commissione tributaria di secondo grado (Rechtssache 231/87) und bei der Commissione tributaria di primo grado Piacenza (Rechtssache 129/88) Klage erhoben und geltend gemacht, gemäß Artikel 4 Absatz 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie des Rates [1] seien sie hinsichtlich der betreffenden Leistungen nicht als „Steuerpflichtige" anzusehen und somit berechtigt gewesen, keine Mehrwertsteuer anzuwenden.

4. Artikel 4 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie lautet folgendermaßen:

„Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten 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.

Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die vorstehend genannten Einrichtungen gelten in jedem Fall als Steuerpflichtige in

* Originalsprache: Französisch.

1 — Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG; ABl. L 145 vom 13.6.1977, S. 1).

bezug auf die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Artikel 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen."

5. Nur auf die Auslegung dieser Bestimmung und nicht auf ihre konkrete Anwendung auf die in den Ausgangsrechtsstreitigkeiten betroffenen Gemeinden und Tätigkeiten beziehen sich die dem Gerichtshof von den nationalen Gerichten vorgelegten Vorabentscheidungsfragen, die in Abschnitt III des Sitzungsberichts wiedergegeben sind. Sie betreffen zum einen das Problem der „unmittelbaren Geltung" des Artikels 4 Absatz 5 (Frage 1 in beiden Rechtssachen), mit dem die Frage des genauen Umfangs der Verpflichtung zur Umsetzung dieser Richtlinienbestimmung in nationales Recht zusammenhängt (Fragen 4 und 5 in der Rechtssache 231/87 und Frage 2 in der Rechtssache 129/88), und zum anderen den Begriff der „im Rahmen der öffentlichen Gewalt" ausgeübten Tätigkeiten oder erbrachten Leistungen, die nicht mehrwertsteuerpflichtig sind (Frage 2 in der Rechtssache 231/87), einschließlich der Frage, auf welche Tätigkeiten oder Leistungen sich Unterabsatz 2 der betreffenden Bestimmung bezieht (Frage 3 in der Rechtssache 231/87).

6. Vor der Untersuchung dieser Fragen in der genannten Reihenfolge möchte ich noch sagen, daß der einleitenden Bemerkung der italienischen Regierung nicht zugestimmt werden kann, wonach der Ausgangsrechtsstreit in der Rechtssache 231/87 sich nicht auf die Mehrwertsteuer, sondern auf die Einkommensteuern bezieht und eine Entscheidung für das nationale Gericht zum „Erlaß seines Urteils" nicht „erforderlich" ist (siehe Artikel 177 EWG-Vertrag). Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes obliegt es nämlich im System des Artikels 177 EWG-Vertrag den nationalen Gerichten, die Erheblichkeit oder die Erforderlichkeit der Frage zu beurteilen, die sie dem Gerichtshof im Hinblick auf die bei ihnen anhängige Rechtssache vorlegen [2]. In seinem Vorlagebeschluß hat das nationale Gericht im übrigen ausdrücklich darauf hingewiesen, daß die italienischen Regelungen über die Mehrwertsteuer und die direkten Steuern „in der Weise zusammenhängen, daß eine bestimmte Tätigkeit, wenn sie für die Mehrwertsteuer ohne Bedeutung ist, auch für die direkte Besteuerung kein steuerpflichtiges Einkommen entstehen lassen kann und umgekehrt" (siehe Abschnitt I am Ende des Sitzungsberichts).

I — Die „unmittelbare Geltung" des Artikels 4 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie

7. Während die Frage 1 in der Rechtssache 231/87 dahin geht, ob der Grundsatz gemäß Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie, der die sogenannten „institutionellen" Tätigkeiten von den mehrwertsteuerpflichtigen Tätigkeiten ausnimmt, unmittelbare Geltung auch bei Fehlen einer spezifischen nationalen Regelung hat, betrifft die Frage 1 in der Rechtssache 129/88 Artikel 4 Absatz 5 insgesamt. Diese Betrachtungsweise scheint mir im vorliegenden Fall besonders angemessen zu sein, da der in Unterabsatz 1 aufgestellte „Grundsatz" in den nachfolgenden Unterabsätzen ausgeführt und differenziert wird.

8. Es ist nämlich festzustellen, daß Artikel 4 Absatz 5 sozusagen in Stufen aufgebaut und in Ausnahmen und Gegenausnahmen geglie-

2 — Siehe insbesondere das Urteil vom 14. Juli 1988 in der Rechtssache 298/87, Smanor, Slg. 1988, 4489, Randnr. 9, und das Urteil vom 29. September 1987 in der Rechtssache 126/86, Gimenez Zaera, Slg. 1987, 3697, Randnr. 7.

dert ist. Außerdem werden in den Unterabsätzen 2 und 3 Begriffe wie „größere Wettbewerbsverzerrungen" oder „Tätigkeiten", deren „Umfang ... nicht unbedeutend ist" verwendet, die den Anwendern einen gewissen Ermessensspielraum lassen. Die Fragen 4 und 5 in der Rechtssache 231/87 und die Fragen 2 a und d in der Rechtssache 129/88 betreffen im übrigen insbesondere das Problem, ob die Mitgliedstaaten diese Kriterien nur in ihre nationalen Rechtsvorschriften übernehmen müssen oder ob sie die quantitativen Grenzen festlegen müssen, die sich daraus ergeben.

9. In der Rechtssache 8/81 (Becker/Finanzamt Münster-Innenstadt) hatte der Gerichtshof über die unmittelbare Geltung einer Bestimmung der Sechsten Richtlinie zu entscheiden, nämlich des Artikels 13 Teil B Buchstabe d Nr. 1.

10. In seinem Urteil vom 19. Januar 1982 (Slg. 1982, 53) hat er festgestellt, daß

„sich die einzelnen in Ermangelung von fristgemäß erlassenen Durchführungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich als *unbedingt* und *hinreichend genau* erscheinen, gegenüber allen innerstaatlichen, nicht richtlinienkonformen Vorschriften berufen [können]; einzelne können sich auf diese Bestimmungen auch berufen, soweit diese Rechte festlegen, die dem Staat gegenüber geltend gemacht werden können" (Randnr. 25).

11. Dies gilt nicht nur, wenn die Bestimmungen einer Richtlinie bei Ablauf der für ihre Durchführung gesetzten Frist nicht durchgeführt worden sind, sondern auch in dem Fall, daß ein Mitgliedstaat eine Richtlinie nicht ordnungsgemäß durchgeführt hat[3].

3 — Siehe in diesem Sinne außer Randnr. 20 des Urteils Becker das Urteil vom 26. Februar 1986 in der Rechtssache 152/84, Marshall, Slg. 1986, 723, Randnr. 46, und das Urteil vom 24. Juni 1987 in der Rechtssache 384/85, Borrie Clarke, Slg. 1987, 2865, Randnr. 11.

12. Die in Absatz 5 Unterabsatz 1 aufgestellte Regel ist, für sich allein gesehen, hinreichend genau: Die Mitgliedstaaten müssen die Tätigkeiten oder Leistungen von der Mehrwertsteuerpflicht ausnehmen, die die Einrichtungen des öffentlichen Rechts „im Rahmen der öffentlichen Gewalt" ausüben oder erbringen.

13. Die Tatsache, daß in Unterabsatz 1 nicht gesagt wird, welches diese Tätigkeiten sind, ändert nichts daran. Dieser Begriff ist Teil einer Bestimmung des Gemeinschaftsrechts, deren Auslegung nicht dem Ermessen jedes einzelnen Mitgliedstaats überlassen werden kann[4].

14. Es stellt sich aber die Frage, ob die Regel trotz der folgenden Ausnahmen unbedingt ist. Die Kommission verweist darauf, daß diese Ausnahmen so formuliert seien, daß den Mitgliedstaaten ein Ermessen bei der Beurteilung der Größe der Wettbewerbsverzerrungen und hinsichtlich der Frage, ob der Umfang der in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten mehr oder weniger unbedeutend ist, eingeräumt werde. In Übereinstimmung mit der Kommission bin ich der Auffassung, daß dieser Ermessensspielraum den Mitgliedstaaten zwangsläufig die Möglichkeit eröffnet, den Anwendungsbereich der unter die Unterabsätze 2 und 3 fallenden Ausnahmen sowie den Anwendungsbereich der allgemeinen Regel des Unterabsatzes 1 näher zu bestimmen oder einzuschränken.

15. Ich teile aber auch die insbesondere auf das Urteil Marshall[5] gestützte Auffassung der Kommission, daß die Bestimmung des

4 — Siehe als Präzedenzfall hinsichtlich des Begriffes des „Entgelts" in Artikel 8 Buchstabe a der Zweiten Richtlinie das Urteil des Gerichtshofes vom 5. Februar 1981 in der Rechtssache 154/80, Staatssecretaris van Financïen/Coöperative Aardappelenbewaarplaats, Slg. 1981, 445, Randnr. 9. Siehe außerdem hinsichtlich des Begriffes der „Steuerumgehungen" in Artikel 27 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie das Urteil des Gerichtshofes vom 12. Juli 1988 in den verbundenen Rechtssachen 138 und 139/86, Direct Cosmetics Ltd und Laughtons Photographs Ltd/Commissioners of Customs und Excise, Slg. 1988, 3937, Randnr. 20.

5 — Urteil vom 26. Februar 1986 in der Rechtssache 152/84, Slg. 1986, 723, 750.

Absatzes 1 insoweit unbedingt und hinreichend genau erscheint, als eine bestimmte Tätigkeit in keinem Fall in den Anwendungsbereich der Ausnahmen fallen kann (Kriterium der „Ausnahmen", die „im vorliegenden Fall nicht einschlägig [sind]" (Randnr. 54).

16. Dies ist der Fall bei einer Tätigkeit, die gleichzeitig

— in keinem Fall zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann, da sie durch Gesetz ausschließlich den Einrichtungen des öffentlichen Rechts vorbehalten ist;

— nicht in der Liste der Tätigkeiten in Anhang D der Richtlinie aufgeführt ist.

17. In Italien erfüllt die Vergabe von Grabstellen und Grabnischen wohl diese beiden Voraussetzungen. Die Wasserversorgung hingegen erfüllt, selbst wenn sie ausschließlich den Einrichtungen des öffentlichen Rechts vorbehalten ist, die zweite Voraussetzung nicht, da sie in Anhang D ausdrücklich aufgeführt ist.

18. Wie wir im weiteren noch sehen werden, muß eine ausschließlich den Einrichtungen des öffentlichen Rechts vorbehaltene Tätigkeit als eine von ihnen „im Rahmen der öffentlichen Gewalt" ausgeführte Tätigkeit im Sinne des Artikels 5 Absatz 4 Unterabsatz 1 angesehen werden.

19. Wir können also jedenfalls festhalten, daß sich eine öffentliche Einrichtung auf Artikel 5 Absatz 4 berufen kann, um geltend zu machen, daß eine bestimmte von ihr ausgeübte Tätigkeit in keinem Fall in den Anwendungsbereich der in den Unterabsätzen 2 und 3 dieses Absatzes vorgesehenen Ausnahmen fallen kann und demgemäß auf sie der in Unterabsatz 1 vorgesehene Grundsatz der Nichtsteuerpflicht angewandt werden muß.

20. Kann man einen Schritt weiter gehen und mit der Kommission annehmen, daß die Nichtsteuerpflicht auch hinsichtlich einer Tätigkeit geltend gemacht werden kann, bei der „der Wettbewerb des privaten Sektors unstreitig unbedeutend ist"? Stellen wir uns zum Beispiel vor, daß das Gesetz in einem Mitgliedstaat die Gemeinden verpflichtet, die Beseitigung von Haushaltsabfällen zu organisieren, einzelnen jedoch nicht verbietet, diese Dienstleistung parallel zu erbringen. Kann eine Gemeinde verlangen, daß diese Tätigkeit als nicht mehrwertsteuerpflichtig behandelt wird, weil entweder im gesamten Land sehr wenige Einzelpersonen von dieser Möglichkeit Gebrauch machen oder weil in ihrem Gebiet keine Einzelperson eine solche Dienstleistung organisiert hat und weil die Wettbewerbsverzerrung, die sich aus der Nichtbesteuerung dieser Tätigkeit ergeben könnte, somit keine „größere" wäre oder sie dort nicht existierte?

21. In dieser Hinsicht scheint mir zunächst, daß ein Mitgliedstaat, ohne gegen die Richtlinie zu verstoßen, vorsehen könnte, daß diese Tätigkeit grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterworfen ist, und dabei der zuständigen Behörde die Möglichkeit einräumen könnte, unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten Ausnahmen zuzulassen. Wie ist es jedoch, wenn der Mitgliedstaat keine Möglichkeit vorgesehen hat, von dem Grundsatz abzuweichen?

22. Meines Erachtens könnte eine Gemeinde in einem solchen Fall das Fehlen von Wettbewerbsverzerrungen auf örtlicher Ebene nicht geltend machen, um bei Gericht die Feststellung zu beantragen, daß der von dem Mitgliedstaat aufgestellte Grundsatz gegen die Richtlinie verstößt und von ihr nicht beachtet zu werden braucht. Ein Mitgliedstaat kann nicht verpflichtet werden, Ausnahmen von seiner Regelung vorzuse-

hen, um besonderen örtlichen Gegebenheiten Rechnung zu tragen. Er verfügt in dieser Hinsicht über ein Ermessen.

23. Könnte die Gemeinde das Fehlen von größeren Wettbewerbsverzerrungen insgesamt auf Landesebene geltend machen? Auch hier bin ich der Auffassung, daß der Mitgliedstaat bei der Entscheidung, ab wann eine Wettbewerbsverzerrung diese Voraussetzung erfüllt, über ein Ermessen verfügt. Er könnte annehmen, daß die Verzerrung an bestimmten Orten ausreichend groß ist, um es zu rechtfertigen, diese Tätigkeit im ganzen Land der Mehrwertsteuer zu unterwerfen.

24. Das Kriterium einer „größeren Wettbewerbsverzerrung" ist somit nicht hinreichend genau, um von einer Einrichtung des öffentlichen Rechts gegen eine Bestimmung des nationalen Rechts angeführt werden zu können.

25. Es bleibt noch zu prüfen, ob eine Einrichtung des öffentlichen Rechts hinsichtlich einer der in Anhang D der Richtlinie aufgeführten Tätigkeiten vor einem nationalen Gericht geltend machen könnte, daß der Umfang dieser Tätigkeit unbedeutend ist und sie also nicht besteuert werden darf.

26. Bei der Berücksichtigung dieses Kriteriums haben die Mitgliedstaaten mehrere Möglichkeiten. Sie können es so, wie es ist, in ihre nationalen Rechtsvorschriften übernehmen und der zuständigen Behörde die Anwendung auf den konkreten Fall überlassen. Sie können auch die in Anhang D aufgeführten Arten von Tätigkeiten bezeichnen, von denen global und für das gesamte Land angenommen wird, daß ihr Umfang unbedeutend ist (z. B. örtliche Jahrmärkte). Sie können schließlich auch eine Art von Tätigkeit der Mehrwertsteuer unterwerfen und dabei eine *Schwelle* vorsehen, unterhalb deren die betreffende Tätigkeit ist (z. B. Jahresumsatz einer Gemeinde bei der Wasserversorgung). Das Kriterium des unbedeutenden Umfangs der Tätigkeit könnte somit gegebenenfalls von Gemeinde zu Gemeinde zu verschiedenen Situationen führen.

27. Wie ist jedoch die Lage, wenn ein Mitgliedstaat diese Bestimmung der Richtlinie völlig außer acht läßt, d. h. wenn er weder das Kriterium des unbedeutenden Umfangs als solches in seine Rechtsvorschriften aufnimmt noch ausdrücklich bezeichnete Tätigkeiten, deren Umfang er für unbedeutend hält, von der Steuerpflicht ausnimmt oder eine untere Grenze für die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten festsetzt?

28. Ich bin der Auffassung, daß der Mitgliedstaat in diesem Fall die Richtlinie nicht ordnungsgemäß umgesetzt hat, da diese unstreitig den Grundsatz der Nichtbesteuerung der in Anhang D aufgezählten Tätigkeiten, wenn ihr Umfang unbedeutend ist, vorgesehen hat. Zwar hat der Rat die Situation vielleicht allzusehr kompliziert, indem er dieses Kriterium in Absatz 5 aufgenommen hat, aber dieses Kriterium stellt keine Möglichkeit dar, von der die Mitgliedstaaten nach Belieben Gebrauch machen können. Absatz 5 Unterabsatz 3 enthält eindeutig zwei kumulative Voraussetzungen: Die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten in jedem Fall als Steuerpflichtige in bezug auf die Tätigkeiten, die in Anhang D aufgeführt sind und deren Umfang nicht unbedeutend ist.

29. Dieser *Grundsatz* ist klar und unbedingt. Aus dieser Bestimmung ergibt sich jedoch nicht, was unter unbedeutendem Umfang zu verstehen ist. Letztlich ist die den Mitgliedstaaten damit auferlegte Verpflichtung nicht hinreichend genau, um von Einrichtungen

des öffentlichen Rechts vor den nationalen Gerichten geltend gemacht werden zu können, selbst wenn der Staat fehlerhaft handelte, als er diesen Teil des Artikels 4 Absatz 5 bei der Umsetzung der Richtlinie in sein nationales Recht völlig außer acht gelassen hat. Wenn dies tatsächlich der Fall war, obliegt es der Kommission, gegebenenfalls eine Vertragsverletzungsklage gegen den betreffenden Mitgliedstaat zu erheben.

30. Ich schlage Ihnen demgemäß vor, die Frage 1 in beiden Rechtssachen folgendermaßen zu beantworten:

„Eine Einrichtung des öffentlichen Rechts kann sich vor den nationalen Gerichten auf Artikel 4 Absatz 5 der Richtlinie 77/388 berufen, um sich der Anwendung einer nationalen Vorschrift zu widersetzen, nach der sie in bezug auf eine Tätigkeit, die nicht in Anhang D aufgeführt ist und deren Ausübung ausschließlich den Einrichtungen des öffentlichen Rechts vorbehalten ist, mehrwertsteuerpflichtig ist."

II — Der Begriff der „im Rahmen der öffentlichen Gewalt" ausgeübten Tätigkeiten oder erbrachten Leistungen

31. Mit der Frage 2 in der Rechtssache 231/87 möchte das nationale Gericht wissen, ob „der Gemeinschaftsgesetzgeber mit der Formulierung ‚Tätigkeiten ... oder Leistungen ..., die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen' in Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 die Tätigkeiten umreißen [wollte], die die öffentliche Gewalt aufgrund — wenn auch abgeleiteter — hoheitlicher Befugnisse unmittelbar und ausschließlich ausübt".

32. Ich meine, diese Frage ist dahin auszulegen, daß das nationale Gericht wissen möchte, ob die Tätigkeiten, die die Einrichtungen des öffentlichen Rechts unmittelbar, ausschließlich und aufgrund ihrer Hoheitsrechte ausüben, anzusehen sind als

— Tätigkeiten, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen,

— die in keinem Fall der Mehrwertsteuer unterworfen werden können.

33. Ich werde also nacheinander untersuchen, welches die Kriterien sind, aufgrund deren festgestellt werden kann, was unter „Tätigkeiten ..., die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen", zu verstehen ist (Abschnitt A), und in welchen Fällen eine solche Tätigkeit notwendigerweise unter den in Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 niedergelegten Grundsatz der Nichtbesteuerung fällt (Abschnitt B).

A — *Die im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübten Tätigkeiten und erbrachten Leistungen*

34. In seinem Urteil vom 26. März 1987 in der Rechtssache „Notare und Gerichtsvollzieher"[6] hat der Gerichtshof unter Bezugnahme auf sein Urteil vom 7. Juli 1985 (Kommission/Deutschland)[7] bestätigt, daß

„die Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht automatisch für alle ausgeübten Tätigkeiten von der Steuer befreit [sind], sondern nur für diejenigen, die sich aus ihrer besonderen Aufgabe als öffentliche Gewalt ergeben" (Randnr. 21).

6 — Rechtssache 235/85, Kommission/Niederlande, Slg. 1987, 1471.

7 — Rechtssache 107/84, Slg. 1985, 2655.

35. Aus dieser Feststellung des Gerichtshofes ergibt sich zusätzlich, daß der Umstand, daß eine Tätigkeit unmittelbar von der Gemeinde selbst ausgeführt wird, für sich allein nicht den Schluß darauf zuläßt, daß sie sich aus deren besonderer Aufgabe als öffentliche Gewalt ergibt. (Unter den „unmittelbar ausgeübten" Tätigkeiten sind meines Erachtens auch die Tätigkeiten zu verstehen, die über städtische Unternehmen ausgeübt werden, sofern dies im Namen und für Rechnung der Gemeinde erfolgt.)

36. Zu der besonderen Aufgabe der Gemeinde als öffentliche Gewalt gehören hingegen unbestreitbar die Tätigkeiten, die sie aufgrund ihrer „staatlichen Herrschaftsmacht" ausübt. Was ist hierunter zu verstehen?

37. Wie dies auch die Kommission tut, möchte ich anregen, die von Generalanwalt G. F. Mancini in seinen Schlußanträgen in der Rechtssache 307/84 (Kommission/Frankreich) vorgeschlagene Definition zu übernehmen, wonach dieser Begriff die Tätigkeiten umfaßt, die sich „in Willensakten äußern, mit denen in dem Sinne Zwang auf die Bürger ausgeübt wird, daß von ihnen Gehorsam gefordert, oder, wenn sie nicht gehorchen wollen, erzwungen wird" (Slg. 1986, 1725, 1732).

38. Die staatliche Herrschaftsmacht zeigt sich konkret in der Erteilung von Genehmigungen, Lizenzen, Erlaubnissen, Konzessionen, Aufnahme in Register, Ausstellung von beglaubigten Abschriften, Sanktionen wegen Verstoßes gegen Gesetze oder Verordnungen usw.

39. Wenn die „aufgrund der staatlichen Herrschaftsmacht ausgeübten Tätigkeiten" somit in allen Fällen „Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt" darstellen, so deckt der letztgenannte Begriff doch auch noch andere Arten von Tätigkeiten ab. Der Begriff der „Tätigkeiten oder Leistungen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen" und der Begriff der „aufgrund der staatlichen Herrschaftsmacht oder der Hoheitsgewalt ausgeübten Tätigkeiten" sind nämlich nicht gleichbedeutend.

40. Dies ergibt sich eindeutig aus den Vorarbeiten zur Sechsten Richtlinie. In ihrem Kommentar zu Artikel 4 bei der Vorlage ihres Entwurfs einer Sechsten Richtlinie[8] hatte die Kommission ausgeführt, daß

„die juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Steuerpflichtige zu betrachten sind, soweit sie wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben, die nicht untrennbar mit dem Begriff der Ausübung von Hoheitsbefugnissen verbunden sind, d. h. Tätigkeiten, die von Personen des privaten Rechts ausgeübt werden können, ohne daß dadurch die Erfüllung der grundlegenden Aufgaben und die Befugnisse der Staaten, Länder, Gemeinden und anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts auf dem Gebiet der allgemeinen Verwaltung, des Rechtswesens, der Sicherheit oder der Landesverteidigung beeinträchtigt würden".

41. Der von der Kommission vorgeschlagene Artikel 4 Absatz 5 unterschied sich jedoch von dem, der schließlich verabschiedet wurde. Er lautete folgendermaßen:

„Staat, Länder, Gemeinden und Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Falls sie jedoch die in Absatz 1 genannten Leistungen erbringen, gel-

8 — *Bulletin der Europäischen Gemeinschaften — Supplément 11/73*, S. 9.

ten sie für diese Leistungen als Steuerpflichtige ..."[9]

42. Die „in Absatz 1 genannten Leistungen" waren „Leistungen, die zu den in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten gehören", der wiederum die „in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten" mit den gleichen Worten definierte wie Absatz 2 des geltenden Artikels 4, d. h. als „alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden". Der Vorschlag der Kommission unterschied also deutlich zwischen den im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübten Tätigkeiten und den wirtschaftlichen Tätigkeiten, und sie verstand unter dem ersten Begriff Tätigkeiten, die zur Ausübung der Hoheitsgewalt oder der staatlichen Herrschaftsmacht gehören.

43. Es ist also festzustellen, daß der Rat, indem er Artikel 4 Absatz 5 in seiner geltenden Form erließ, absichtlich von dieser klaren Unterscheidung abgesehen hat und dem Begriff der „Tätigkeiten oder Leistungen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen" eine weitere Bedeutung beigemessen hat, die auch andere Tätigkeiten als die umfaßt, die sich allein aus den grundlegenden Aufgaben der staatlichen Herrschaftsgewalt in den Bereichen der allgemeinen Verwaltung, des Rechtswesens, der Sicherheit oder der Landesverteidigung ergeben. Der Rat hat so eine Zwischenlösung gewählt zwischen dem extremen Vorschlag der Kommission, alle Tätigkeiten der Einrichtungen des öffentlichen Rechts mit wirtschaftlichem Charakter der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, einerseits und der Zweiten Mehrwertsteuerrichtlinie[10] andererseits, in deren Rahmen die Mitgliedstaaten die Möglichkeit hatten, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts für eben diese Tätigkeiten nicht der Mehrwertsteuer zu unterwerfen (siehe die letzten beiden Absätze von Punkt 2 des Anhangs A dieser Richtlinie, der gemäß Artikel 20 Bestandteil der Richtlinie war).

44. Es ist also klar, daß bestimmte Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden (siehe Absätze 1 und 2 des Artikels 4), die von den Gemeinden ausgeführt werden, als Tätigkeiten anzusehen sind, „die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen". Wie kann man sie aber erkennen?

45. Hierzu wurden von den verschiedenen Parteien, der italienischen und der niederländischen Regierung und der Kommission mehrere Kriterien vorgeschlagen.

46. Die Gemeinde Rivergaro nannte das Kriterium des *verfolgten Zwecks.* In der mündlichen Verhandlung hat die Kommission jedoch zu Recht darauf hingewiesen, daß der Gerichtshof in seinem genannten Urteil „Notare und Gerichtsvollzieher" festgestellt habe, daß der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit einen „objektiven Charaker [hat], so daß die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihren Zielen oder ihren Ergebnissen zu beurteilen [ist]" (Randnr. 8). Dies muß auch für eine wirtschaftliche Tätigkeit gelten, die von einer öffentlichen Einrichtung im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt wird. Praktisch jede von einer Gemeinde ausgeübte Tätigkeit verfolgt einen dem Gemeinwohl dienenden Zweck, einschließlich der Wasserversorgung oder der Errichtung eines Beförderungssystems. Absatz 5 Unterabsatz 3 und Anhang D sehen jedoch vor, daß die Gemeinden für solche Tätigkeiten als Steuerpflichtige zu behandeln sind. Außerdem findet sich unter den in Artikel 13 vorgesehenen Steuerbefreiungen eine erhebliche Zahl von Tätigkeiten, die

9 — *Bulletin der Europäischen Gemeinschaften — Supplément 11/73,* S. 36.

10 — Zweite Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, ABl. vom 14.4.1967, S. 1303.

auch von öffentlichen Einrichtungen ausgeübt werden können (siehe Teil A Absatz 1 Buchstaben b, g und h), zu einem dem Gemeinwohl dienenden Zweck, um wesentliche Bedürfnisse von einzelnen [11] oder der Gemeinschaft [12] zu erfüllen (Buchstabe i). Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 4 erlaubt den Mitgliedstaaten nur, diese Tätigkeiten als solche zu behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, und verpflichtet sie nicht dazu.

47. Ich bin auch nicht überzeugt, daß der Hinweis auf das Urteil des Gerichtshofes vom 8. Mai 1988 in der Rechtssache 102/86 (Apple and Pear Development Council, Slg. 1988, 1443), den die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen in der Rechtssache 129/88 zur Unterstützung der von ihr im Rahmen der Rechtssache 231/87 vorgeschlagenen Kriterien angebracht hat, im vorliegenden Fall unbedingt einschlägig ist.

48. In der Rechtssache Apple and Pear ging es darum, Artikel 2 der Sechsten Richtlinie auszulegen, um festzustellen, ob die Ausübung der dem Development Council durch Gesetz übertragenen Aufgaben und der Umstand, daß er seinen Mitgliedern einen Pflichtbeitrag auferlegt, um die Verwaltungs- und anderen Kosten zu finanzieren, die ihm in Ausübung seiner Aufgaben entstehen oder entstehen werden, „Dienstleistungen *gegen Entgelt*" darstellen, d. h. eine der im Sinne dieses Artikels steuerpflichtigen Leistungen. In den vorliegenden Rechtssachen ist Artikel 4 Absatz 5 daraufhin auszulegen, ob eine öffentliche Einrichtung für bestimmte von ihr ausgeführte Tätigkeiten als Steuerpflichtiger zu betrachten ist oder nicht.

49. Zwar hat Generalanwalt Sir Gordon Slynn in seinen Schlußanträgen vom 28. Oktober 1987 in der Rechtssache Apple and Pear die Auffassung vertreten, daß zwischen den Begriffen der steuerpflichtigen Leistungen und der Steuerpflichtigen ein Zusammenhang dahin gehend besteht, daß, „damit eine Mehrwertsteuerpflicht besteht, gleichzeitig ein steuerpflichtiges Geschäft und eine steuerpflichtige Person vorhanden sein müssen" [13]. Er hat jedoch klargestellt, daß es sich um „unterschiedliche Begriffe" handelt (S. 7 des vervielfältigten Textes), und weiter unten ihren autonomen Charakter unterstrichen, indem er feststellte, daß, wenn die betreffenden Geschäfte, wie von ihm vorgeschlagen, nicht als gegen Entgelt ausgeführte Dienstleistungen anzusehen seien, „demgemäß keine Erhebung der Mehrwertsteuer erfolgt, *selbst wenn* die mit den Tätigkeiten befaßte Person ein Steuerpflichtiger ist" (S. 18 des vervielfältigten Textes).

50. Im übrigen bin ich, anders als die Kommission, wie es scheint, nicht der Auffassung, daß der zwingende, d. h. nichtvertragliche, sondern gesetzliche Charakter der betreffenden Beiträge oder die Tatsache, daß ihre Höhe nicht den wirtschaftlichen Wert der erbrachten Leistungen widerspiegelte, für die Entscheidung des Gerichtshofes ausschlaggebend waren. Erstens ergibt sich aus Randnr. 15 des Urteils, daß der Gerichtshof den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem erhaltenen Entgelt nicht verneint hat, weil der einzelne Erzeuger zur Zahlung des Beitrags verpflichtet ist, sondern vielmehr, weil er ihn zahlen müsse, „unabhängig davon, ob eine bestimmte Dienstleistung des Council ihm einen Vorteil verschafft". Zweitens ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes [14], die in einem Urteil vom 23. November 1988 [15] bestätigt wurde, daß „dieses Entgelt ein subjektiver Wert ist, da die Bemessungsgrundlage die tatsächlich erhaltene Gegenleistung und nicht ein nach

11 — Siehe S. 22 des Sitzungsberichts, vervielfältigte Fassung, oben.

12 — Siehe S. 19 des Sitzungsberichts, vervielfältigte Fassung, oben.

13 — Für die im Inland erfolgten steuerpflichtigen Vorgänge ergibt sich dies eindeutig aus Artikel 2 selbst. Im übrigen sind die Einfuhren von Waren steuerpflichtig, ohne daß sie von einem Steuerpflichtigen im Sinne des Artikels 4 durchgeführt werden müssen.

14 — Siehe das Urteil vom 5. Februar 1981 in der Rechtssache 154/80, Staatssecretaris van Financiën/Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Slg. 1981, 445, Randnr. 13.

15 — Rechtssache 230/87, Naturally Yours Cosmetics Ltd/Commissioners of Customs and Excise, Slg. 1988, 6365.

objektiven Maßstäben geschätzter Wert" (Randnr. 16). Es war also eher aufgrund des *Fehlens der erforderlichen Beziehung zwischen den Vorteilen und dem Entgelt dafür* als aufgrund des Ungleichgewichs zwischen deren Umfang, daß der Gerichtshof feststellte, daß „Pflichtbeiträge, wie sie von den Erzeugern erhoben werden, kein Entgelt darstellen, das in unmittelbarem Zusammenhang mit den Vorteilen steht, die den einzelnen Erzeugern aus der Wahrnehmung der Aufgaben des Council erwachsen" (Randnr. 16 des Urteils Apple and Pear). Dies scheint mir um so mehr zuzutreffen, als das erste vom Gerichtshof zugrunde gelegte Argument gerade den Umstand betraf, daß diese Vorteile dem gesamten betroffenen Wirtschaftszweig zugute kämen und nicht notwendigerweise jedem einzelnen Erzeuger (siehe Randnr. 14).

51. Schließlich scheint mir die These der Kommission nicht widerspruchsfrei, da sie, obwohl sie einen Hinweis auf die Ausübung einer Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt darin sehen wollte, daß gezahlte Gebühren oder Beiträge nicht das Entgelt für die erbrachte Leistung darstellen, „sondern den Anteil der mit der Dienstleistung verbundenen Kosten, den der Gesetzgeber dem Empfänger einseitig aufgrund fiskalischer, sozialer und anderer Erwägungen auferlegen wollte" (S. 29 des Sitzungsberichts, vervielfältigte Fassung), sich in der mündlichen Verhandlung — zu Recht — gegen das von der Gemeinde Rivergaro vorgeschlagene Kriterium im Zusammenhang mit den Berechnungsmodalitäten des Entgelts gewandt hat, wonach eine Tätigkeit, für die eine öffentliche Einrichtung einen Gegenwert erhalte, „der zwingend festgesetzt sei und bei dem es sich also um einen Festpreis oder einen politischen Preis handele, der nicht unter Berücksichtigung des Marktwertes der erbrachten Leistung, sondern auf der Grundlage politischer Kriterien ohne einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem Marktwert dieser Leistung festgesetzt werde", eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt sei (S. 21 des Sitzungsberichts, vervielfältigte Fassung).

52. Ich möchte hinzufügen, daß eine Gemeinde, wenn man dieses Kriterium zugrunde legen würde, für die Beförderungsleistungen, die Schwimmbäder, die Theater und die Museen, die sie einrichtet, niemals der Mehrwertsteuer unterworfen werden könnte, da der vom Verbraucher geforderte Preis fast immer ein „politischer Preis", d. h. ein Preis ist, der nicht den Gestehungskosten der erbrachten Leistung entspricht.

53. Aus den gerade genannten Gründen und aus denen, die ich bei der Prüfung des Kriteriums des verfolgten Zwecks[16] dargelegt habe, bin ich demgemäß der Auffassung, daß in den *Modalitäten der* (einseitigen und hoheitlichen) *Festsetzung oder der Berechnung* des von der öffentlichen Einrichtung erlangten Entgelts kein entscheidendes Kriterium für die Definition der „im Rahmen der öffentlichen Gewalt" ausgeübten Tätigkeiten gesehen werden kann.

54. Wie ist es mit dem *Kriterium des obligatorischen Charakters der Ausübung der Tätigkeiten* der öffentlichen Einrichtung, das die Kommission anführt? Sie schlägt vor, solche Tätigkeiten einer Einrichtung des öffentlichen Rechts als Tätigkeiten anzusehen, die dieser im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, „die zu den für die öffentliche Zielsetzung, für die die Einrichtung geschaffen wurde, absolut erforderlichen Zuständigkeiten gehören" (siehe Punkt 10 Teil B Buchstabe a ihrer schriftlichen Erklärungen in der Rechtssache 231/87, S. 35) oder auch diejenigen, die sich aus „durch die Rechtsordnung des Staates auferlegten Verpflichtungen ergeben, denen sie sich unmöglich entziehen kann" (vorgeschlagene Antwort auf die Frage 2 in der Rechtssache 231/87).

55. Auch ich glaube, daß die so definierten Tätigkeiten oder, um den von der nieder-

16 — Es ist auch zu bemerken, daß Artikel 4 Absatz 1 die wirtschaftlichen Tätigkeiten betrifft, „*gleichgültig*, zu welchem Zweck und *mit welchem Ergebnis*" sie ausgeübt werden, und daß Absatz 2 von „Einnahmen" spricht, ohne zu bestimmen, daß sie dem tatsächlichen wirtschaftlichen Wert der erbrachten Leistung entsprechen müssen.

ländischen Regierung verwendeten Ausdruck aufzugreifen, diejenigen, die aufgrund eines „vom Gesetzgeber erteilten Auftrags" ausgeübt werden, in jedem Fall Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt" darstellen, selbst wenn sie den Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht ausschließlich vorbehalten sind.

56. Wenn der Gesetzgeber annimmt, daß eine bestimmte Tätigkeit unter dem Gesichtspunkt des Gemeinwohls so wichtig ist, daß sie in jedem Fall von den Gemeinden oder anderen Einrichtungen des öffentlichen Rechts wahrgenommen werden muß, wird diese notwendigerweise zu einer Tätigkeit, die diesen Einrichtungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt.

57. Die Kommission hat noch die Tätigkeiten angeführt, die mittels *einseitiger Maßnahmen oder Verhaltensweisen ausgeübt werden, die Ausdruck sind von über das allgemeine Recht hinausgehenden Machtbefugnissen* (Konzessionen z. B.). Auch hier bin ich mit der Kommission der Auffassung, daß solche Tätigkeiten von den Einrichtungen des öffentlichen Rechts „im Rahmen der öffentlichen Gewalt" ausgeübt werden.

58. Schließlich ist jede Tätigkeit — selbst wenn sie nicht zwingend ist und nicht aufgrund von Machtbefugnissen des öffentlichen Rechts ausgeübt wird —, deren Ausübung durch die Verfassung, das Gesetz oder eine andere gleichwertige Vorschrift den Gemeinden oder anderen Einrichtungen des öffentlichen Rechts vorbehalten ist, als eine Tätigkeit anzusehen, die ihnen „im Rahmen der öffentlichen Gewalt" obliegt. Man kann nämlich annehmen, daß diese Tätigkeiten den Einrichtungen des öffentlichen Rechts aufgrund der ihnen obliegenden spezifischen Aufgaben oder aufgrund der besonderen Garantien, die sie hinsichtlich der ordnungsgemäßen Ausübung dieser Tätigkeit bieten, vorbehalten wurden.

59. Ich schlage Ihnen demgemäß vor, vier *alternative* Kriterien zugrunde zu legen, anhand deren festgestellt werden kann, daß es sich um eine solche Tätigkeit handelt, nämlich:

— die Ausübung staatlicher Herrschaftsgewalt;

— der obligatorische Charakter der Tätigkeit;

— die Verwendung von über das allgemeine Recht hinausgehenden Machtbefugnissen;

— der gesetzliche Monopolcharakter der betreffenden Tätigkeit.

60. Die nationalen Gerichte möchten jedoch wissen, ob es auch Kriterien gibt, aufgrund deren sicher festgestellt werden kann, daß eine zu einer dieser Gruppen gehörende Tätigkeit nicht mehrwertsteuerpflichtig sein kann.

B — *Die im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübten Tätigkeiten, die in keinem Fall steuerpflichtig sein können*

61. Vergegenwärtigen wir uns zunächst, daß Artikel 4 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie einen allgemeinen Grundsatz und eine Ausnahme festlegt.

62. Der *allgemeine Grundsatz* ist der, daß die Einrichtungen des öffentlichen Rechts für die Tätigkeiten oder Leistungen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, nicht mehrwertsteuerpflichtig sind.

63. Die *Ausnahme* ist die, daß sie dennoch dann steuerpflichtig sind, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen könnte.

64. Es obliegt somit den Mitgliedstaaten, festzustellen, welches die Tätigkeiten sind, bei denen größere Wettbewerbsverzerrungen zu befürchten wären, wenn die öffentlichen Einrichtungen, die sie ausüben, hierbei nicht der Mehrwertsteuer unterworfen würden. Im allgemeinen kann das Problem also nur durch eine Beurteilung jeder einzelnen dieser Tätigkeiten durch den Mitgliedstaat gelöst werden. Diese Beurteilung kann übrigens zu verschiedenen Ergebnissen bei den einzelnen Mitgliedstaaten führen.

65. Es gibt jedoch einen Fall, in dem sich keinerlei Wettbewerbsverzerrungen ergeben können, nämlich dann, wenn die Ausübung der betreffenden Tätigkeit durch die Verfassung, das Gesetz oder eine gleichwertige Vorschrift den Einrichtungen des öffentlichen Rechts ausschließlich vorbehalten ist.

66. Wie wir gesehen haben, sind auch solche Tätigkeiten in jedem Fall als Tätigkeiten anzusehen, die den Einrichtungen des öffentlichen Rechts „im Rahmen der öffentlichen Gewalt" obliegen. Wir haben damit ein sicheres Kriterium, das es ermöglicht, die Tätigkeiten zu bestimmen, für die eine Einrichtung des öffentlichen Rechts *niemals* der Mehrwertsteuer unterworfen werden kann. In Italien stellen die Vergabe von Grabstellen und Grabnischen hierfür wohl ein typisches Beispiel dar.

67. Es gibt jedoch auch eine Ausnahme von dem Kriterium der Ausschließlichkeit. In Anhang D der Sechsten Richtlinie werden nämlich Tätigkeiten aufgeführt, die in jedem Fall mehrwertsteuerpflichtig sein müssen (sofern ihr Umfang nicht unbedeutend ist). Es ist nun aber möglich, daß die eine oder andere dieser Tätigkeiten in einem Mitgliedstaat ausschließlich den Gemeinden vorbehalten ist. Dies scheint in Italien bei der Wasserversorgung der Fall zu sein. In einem solchen Fall ist das Kriterium der Ausschließlichkeit für die Frage der Steuerpflicht somit nicht ausschlaggebend. Absatz 5 Unterabsatz 3 stellt damit eine ganz besondere Bestimmung dar, in der einerseits die Fälle aufgezählt werden, bei denen das Vorliegen einer Wettbewerbsverzerrung sozusagen unterstellt wird, andererseits aber auch die Fälle, in denen sich eine Steuerpflicht ergibt, auch wenn keinerlei Wettbewerbsverzerrung zu befürchten ist. Es ist nämlich recht offensichtlich, daß Artikel 4 Absatz 5 dadurch, daß an ihm im Laufe der Verhandlungen Änderungen vorgenommen wurden, seine strenge logische Struktur verloren hat. Dies zeigt sich auch in der Verwendung des Begriffes „notamment" in der französischen, griechischen, niederländischen und portugiesischen Fassung des Unterabsatzes 3, der in einem Satz, der sich auf die Tätigkeiten bezieht, die „in jedem Fall" mehrwertsteuerpflichtig sind, kaum Sinn hat. Da ein dem Begriff „notamment" gleichwertiger Begriff außerdem in der deutschen, englischen, dänischen, spanischen und italienischen Fassung nicht enthalten ist, meine ich, daß ihm nicht viel Bedeutung beigemessen werden sollte.

68. Man könnte sich noch fragen, ob die aufgrund der staatlichen Herrschaftsgewalt ausgeübten Tätigkeiten nicht — ipso facto — als nicht steuerpflichtig angesehen werden müssen. Dies scheint mir nicht möglich zu sein, auch wenn diese Tätigkeiten nur sehr selten steuerpflichtig sein werden.

69. Die meisten dieser Tätigkeiten sind nämlich keine wirtschaftlichen Tätigkeiten und könnten schon aus diesem Grund nicht

steuerpflichtig sein. Die meisten von ihnen sind auch ausschließlich den Einrichtungen des öffentlichen Rechts vorbehalten, und in diesem Fall ist das genannte Kriterium anwendbar. Aber es ist, wie sich in der Rechtssache 235/85, „Notare und Gerichtsvollzieher", gezeigt hat, nicht ausgeschlossen, daß bestimmte Tätigkeiten, die zur Ausübung öffentlicher Gewalt gehören, parallel von Privatpersonen und von Einrichtungen des öffentlichen Rechts ausgeübt werden. Es könnte also erforderlich werden, die letztgenannten Einrichtungen der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, um eine größere Wettbewerbsverzerrung zu verhindern. Das Kriterium der Ausübung der staatlichen Herrschaftsmacht oder der Hoheitsgewalt kann also für sich allein nicht ausreichend sein.

70. Hinsichtlich der obligatorischen Tätigkeiten, zu deren Ausübung die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gesetzlich verpflichtet sind, kann ebensowenig angenommen werden, daß sie notwendigerweise von der Mehrwertsteuerpflicht auszunehmen sind, da die Privatinitiative in Wettbewerb zu der öffentlichen Einrichtung treten könnte (z. B. könnte das Gesetz die Provinzen oder andere Gebietskörperschaften verpflichten, zwischen dem Festland und den davor liegenden Inseln eine Schiffsverbindung zu betreiben, ohne es Privaten zu verbieten, einen konkurrierenden Dienst einzurichten).

71. Die Beurteilung ist schwieriger bei den Tätigkeiten, die durch einseitige Maßnahmen oder Verhaltensweisen ausgeübt werden, die Ausdruck von über das allgemeine Recht hinausgehenden Machtbefugnissen sind. Die Fälle, in denen *die gleiche* Tätigkeit von Privaten mit Hilfe privatrechtlicher Instrumente ausgeübt werden kann, sind wahrscheinlich recht selten. Meines Erachtens kann jedoch nicht a priori ausgeschlossen werden, daß es solche Fälle gibt und daß sich somit Wettbewerbsverzerrungen ergeben können.

72. Man muß somit letztlich feststellen, daß das einzige Kriterium, aufgrund desssen sicher festgestellt werden kann, daß eine von einer Einrichtung des öffentlichen Rechts ausgeübte Tätigkeit nicht der Mehrwertsteuer unterworfen werden kann, die Tatsache ist, daß diese Tätigkeit solchen Einrichtungen ausschließlich vorbehalten ist. Wenn ich die Kommission richtig verstanden habe, schlägt sie vor, dieses Merkmal kumulativ mit zwei anderen zu verwenden. Wenn das Kriterium der Ausschließlichkeit jedoch erfüllt ist, sind keine weiteren Kriterien nötig, da in diesem Fall keine Wettbewerbsverzerrungen möglich sind.

73. Dieselbe Feststellung gilt hinsichtlich des Wortlauts der Frage 2 des nationalen Gerichts, die uns hier beschäftigt. Sie bezieht sich auf Tätigkeiten, die von den öffentlichen Einrichtungen unmittelbar, ausschließlich und aufgrund ihrer hoheitlichen Befugnisse ausgeübt werden.

74. Wenn das Gericht mit dem Ausdruck „ausschließlich" Tätigkeiten bezeichnen wollte, die den Einrichtungen des öffentlichen Rechts durch Gesetz vorbehalten werden (Ausschließlichkeit „de jure" und nicht „de facto"), muß diese Frage sicherlich bejaht werden. Ich halte es jedoch für möglich, die Frage des nationalen Gerichts weitergehend dahin zu beantworten, daß es ausreicht, daß eine Tätigkeit den Einrichtungen des öffentlichen Rechts ausschließlich vorbehalten ist, um anzunehmen, daß sie nicht mehrwertsteuerpflichtig sein kann, selbst wenn diese Tätigkeit nicht aufgrund hoheitlicher Befugnisse ausgeübt wird.

75. Wie wir schon gesehen haben, müssen jedoch die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten ausgenommen werden, die, sofern ihr Umfang nicht unbedeutend ist, immer mehrwertsteuerpflichtig sind, selbst wenn die eine oder andere von ihnen den Einrichtungen des öffentlichen Rechts ausschließlich vorbehalten ist.

76. Ich schlage Ihnen demgemäß vor, die Frage 2 in der Rechtssache 231/87 folgendermaßen zu beantworten:

„Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 ist dahin auszulegen, daß Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts für die Tätigkeiten oder Leistungen, die ihnen ausschließlich vorbehalten sind, in keinem Fall als Steuerpflichtige anzusehen sind, außer wenn diese Tätigkeiten oder Leistungen in Anhang D der Sechsten Richtlinie aufgeführt sind."

III — Die Frage 3 in der Rechtssache 231/87

77. Diese Frage geht dahin, ob,

„wenn feststeht, daß die institutionellen Tätigkeiten von der Einrichtung des öffentlichen Rechts ausschließlich ausgeübt werden, dann mit dem Ausdruck ‚solche Tätigkeiten' in Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 2 die restlichen Tätigkeiten bezüglich der öffentlichen Dienstleistungen gemeint sind, die in Italien im Regio Decreto Nr. 2578 vom 15. Oktober 1925 geregelt sind".

78. Im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens kann der Gerichtshof nicht die Bestimmungen eines nationalen Rechtstextes im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht beurteilen. Hingegen ist es möglich, den nationalen Gerichten Kriterien an die Hand zu geben, die es diesen erlauben, festzustellen, in welchen Fällen eine Tätigkeit unter eine bestimmte Vorschrift des Gemeinschaftsrechts fällt.

79. Aus der bei der Frage 2 vorgenommenen Untersuchung ergibt sich, daß sich der Begriff „solche Tätigkeiten" in *Unterabsatz 2* auf die Tätigkeiten oder Leistungen bezieht, die den Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, d. h. diejenigen, die die Ausübung hoheitlicher Befugnisse implizieren, diejenigen, die aufgrund einer von der Rechtsordnung des Staates auferlegten Verpflichtung, der die Einrichtungen sich nicht entziehen können, ausgeübt oder erbracht werden, oder diejenigen, die durch einseitige Maßnahmen oder Verhaltensweisen ausgeübt oder erbracht werden, die über das allgemeine Recht hinausgehende Machtbefugnisse voraussetzen, sofern diese Tätigkeiten nicht ausschließlich diesen Einrichtungen vorbehalten sind. Ich schlage vor, die Frage in diesem Sinne zu beantworten.

80. Meines Erachtens ist es offensichtlich, daß Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 2 nur Tätigkeiten oder Leistungen betrifft, für die eine öffentliche Einrichtung ein wie auch immer geartetes Entgelt erhält, da nur die „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt" in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen (Artikel 2 der Sechsten Richtlinie).

IV — Verpflichtungen der Mitgliedstaaten in bezug auf die Art der Umsetzung der Richtlinie

81. Die Fragen 4 und 5 der Commissione tributaria di secondo grado Piacenza (Rechtssache 231/87) und die Frage 2 der Commissione tributaria di primo grado Piacenza (Rechtssache 129/88) betreffen die Art, in der die Mitgliedstaaten die Bestimmungen des Artikels 4 Absatz 5 in nationales Recht umzusetzen hatten. Im wesentlichen werfen alle diese Fragen die vier folgenden Probleme auf.

82. a) Waren die Mitgliedstaaten verpflichtet, den in Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 enthaltenen allgemeinen Grundsatz unter Angabe spezifischer Kriterien für die Definition der von den Gemeinden „im Rahmen der öffentlichen Gewalt" ausgeübten Tätigkeiten niederzulegen?

83. Gemäß Artikel 189 Absatz 3 EWG-Vertrag sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, alle Maßnahmen zu treffen, die erforderlich sind, um zu gewährleisten, daß das mit der Richtlinie verfolgte Ziel erreicht wird. Hingegen sind sie allein dafür zuständig, die Form und die Mittel zu wählen, mit denen diese Verpflichtung zu erfüllen ist.

84. Eines der Mittel zur Erreichung des mit Artikel 4 Absatz 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgten Ziels kann darin bestehen, einfach den in Unterabsatz 1 dieser Bestimmung aufgestellten Grundsatz in die nationalen Rechtsvorschriften zu übernehmen. Es steht dem Mitgliedstaat frei, spezifische Kriterien für die Definition der von den öffentlichen Einrichtungen „im Rahmen der öffentlichen Gewalt" ausgeübten Tätigkeiten hinzuzufügen, vor allem aber derjenigen dieser Tätigkeiten, die der Mehrwertsteuer zu unterwerfen sind.

85. Eine einfachere Methode kann also darin bestehen, ein Verzeichnis der betreffenden Tätigkeiten aufzustellen. Dies kann kumulativ mit der Übernahme des allgemeinen Grundsatzes oder alternativ dazu erfolgen.

86. b) Waren die Mitgliedstaaten verpflichtet, diejenigen Tätigkeiten der öffentlichen Hand von der Besteuerung auszunehmen, die zwar nach den nationalen Rechtsvorschriften als gewerbliche Tätigkeiten qualifiziert werden können, jedoch hoheitlichen Charakter haben?

87. Wir haben gesehen, daß der Begriff der „Tätigkeiten oder Leistungen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen" in dem vom Rat verabschiedeten Text eine weitere Bedeutung erhalten hat als die, die er in dem Vorschlag der Kommission hatte, und daß er sowohl solche Tätigkeiten einschließt, die von den öffentlichen Einrichtungen aufgrund ihrer hoheitlichen Befugnisse (iure imperii) ausgeübt werden, als auch solche, die als wirtschaftliche Tätigkeiten bezeichnet werden können, d. h. die eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden gemäß der Definition in Artikel 4 Absatz 2.

88. Aus Artikel 4 Absatz 5 ergibt sich, daß die Mitgliedstaaten außerdem verpflichtet sind, die Tätigkeiten, die nach den nationalen Rechtsvorschriften als gewerbliche gelten, nicht der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, wenn diese Tätigkeiten die in der Antwort auf die Frage 2 in der Rechtssache 231/87 genannten Kriterien erfüllen.

89. c) Waren die Mitgliedstaaten verpflichtet, in ihre Steuervorschriften das Kriterium der „größeren Wettbewerbsverzerrungen" aufzunehmen (Frage 4 in der Rechtssache 231/87), oder waren sie verpflichtet, die Tätigkeiten, die den Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, *nicht* der Steuer zu unterwerfen, wenn sie *nicht* zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen, und dabei die notwendigen quantitativen Grenzen festzusetzen (Frage 2 c in der Rechtssache 129/88)?

90. Wie ich schon ausgeführt habe, stellt die Bestimmung, mit der wir uns befassen, einen Grundsatz auf und sieht eine Ausnahme vor. Der Grundsatz erlegt den Mitgliedstaaten die Verpflichtung auf, alle geeigneten Bestimmungen zu erlassen, damit die unter die Definition des Absatzes 5 Unterabsatz 1 fallenden Tätigkeiten nicht der

Mehrwertsteuer unterworfen werden, außer wenn diese Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen könnte.

91. Es steht den Mitgliedstaaten selbstverständlich frei, diese Ausnahme in ihre nationalen Rechtsvorschriften aufzunehmen; ein solcher Hinweis für sich allein würde jedoch sowohl für die zuständige Behörde als auch für die betreffenden Einrichtungen des öffentlichen Rechts zu viele Unsicherheiten bestehen lassen.

92. Andererseits ist es kaum denkbar, daß die bloße Festsetzung einer quantitativen Grenze, ohne weitere Präzisierung, geeignet wäre, diese Unsicherheiten auszuräumen. Die Wettbewerbsverzerrung ist nämlich ein Begriff, der sich kaum für eine bezifferte Bewertung eignet, die für alle wirtschaftlichen Tätigkeiten, die von den Einrichtungen des öffentlichen Rechts ausgeübt werden können, gültig wäre. Ich sehe keine andere Möglichkeit für die Mitgliedstaaten, als entweder eine Positivliste der nicht mehrwertsteuerpflichtigen Tätigkeiten oder eine Negativliste der steuerpflichtigen Tätigkeiten (vom italienischen Finanzministerium gewählte Lösung) oder aber auch beide aufzustellen. Die Negativliste ist selbstverständlich die der Tätigkeiten, von denen angenommen wird, daß sie größere Wettbewerbsverzerrungen hervorrufen. Sollte sich jedoch ergeben, daß eine der in diese Liste aufgenommenen Tätigkeiten in keinem Fall zu einer Verzerrung führen kann (und sie eine Tätigkeit „im Rahmen der öffentlichen Gewalt" darstellt), so hätte der Mitgliedstaat die ihm aufgrund der Richtlinie obliegenden Verpflichtungen in dieser Hinsicht nicht ordnungsgemäß erfüllt.

93. d) Sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, in ihre Steuervorschriften das Kriterium des „nicht unbedeutenden Umfangs" bestimmter Tätigkeiten aufzunehmen (Frage 5 in der Rechtssache 231/87), oder sind sie verpflichtet, eine untere Besteuerungsgrenze für die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten festzusetzen (Frage 2 d) in der Rechtssache 129/88)?

94. Wie ich schon im Zusammenhang mit der Frage der „unmittelbaren Geltung" festgestellt habe, dürfen die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten der Mehrwertsteuer nur unterworfen werden, wenn ihr Umfang nicht unbedeutend ist. Für die Durchführung dieses Grundsatzes verfügen die Mitgliedstaaten über mehrere Möglichkeiten. Eine von ihnen besteht in der Festsetzung einer unteren Besteuerungsgrenze.

95. Ich schlage Ihnen demgemäß vor, den beiden italienischen Gerichten zusätzlich die in den Nummern 4, 5 und 6 der allgemeinen Schlußfolgerung enthaltenen Antworten zu geben.

Schlußfolgerung

Aus all diesen Gründen schlage ich Ihnen vor, die Vorlagefragen folgendermaßen zu beantworten:

„1) Eine Einrichtung des öffentlichen Rechts kann sich vor den nationalen Gerichten auf Artikel 4 Absatz 5 der Richtlinie 77/388 berufen, um sich der

Anwendung einer nationalen Vorschrift zu widersetzen, nach der sie in bezug auf eine Tätigkeit, die nicht in Anhang D aufgeführt ist und deren Ausübung ausschließlich den Einrichtungen des öffentlichen Rechts vorbehalten ist, mehrwertsteuerpflichtig ist.

2) Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 ist dahin auszulegen, daß Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts für die Tätigkeiten oder Leistungen, die ihnen ausschließlich vorbehalten sind, in keinem Fall als Steuerpflichtige anzusehen sind, außer wenn diese Tätigkeiten oder Leistungen in Anhang D der Sechsten Richtlinie aufgeführt sind.

3) Der Begriff „solche Tätigkeiten" in Unterabsatz 2 bezieht sich auf die Tätigkeiten oder Leistungen, die den Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, d. h. diejenigen, die die Ausübung hoheitlicher Befugnisse implizieren, diejenigen, die aufgrund einer von der Rechtsordnung des Staates auferlegten Verpflichtung, der die Einrichtungen sich nicht entziehen können, ausgeübt oder erbracht werden, oder diejenigen, die durch einseitige Maßnahmen oder Verhaltensweisen ausgeübt oder erbracht werden, die über das allgemeine Recht hinausgehende Machtbefugnisse voraussetzen, sofern diese Tätigkeiten nicht ausschließlich diesen Einrichtungen vorbehalten sind.

4) Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 1 ist dahin auszulegen, daß er die Mitgliedstaaten verpflichtet, die Vorschriften zu erlassen, die sie für am geeignetsten halten, um sicherzustellen, daß die Tätigkeiten oder Leistungen, die von den öffentlichen Einrichtungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt oder erbracht werden, nicht mehrwertsteuerpflichtig sind, sofern sie nicht unter die Ausnahmen der Unterabsätze 2 und 3 fallen.

5) Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie enthält für die Mitgliedstaaten nicht die Verpflichtung, das Kriterium der „größeren Wettbewerbsverzerrungen" wörtlich in ihr nationales Recht zu übernehmen. Die Mitgliedstaaten sind jedoch gehalten, dieses Kriterium in der Praxis anzuwenden und die Wettbewerbslage nach den Formen und mit den Mitteln, die sie für am geeignetsten halten, konkret zu beurteilen und dabei die Tätigkeiten oder Leistungen, die den Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, immer dann der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, wenn die Nichtbesteuerung derartiger Tätigkeiten oder Leistungen geeignet wäre, zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zu führen.

6) Artikel 4 Absatz 5 Unterabsatz 3 enthält für die Mitgliedstaaten nicht die Verpflichtung, das Kriterium des „unbedeutenden" Umfangs der in Anhang D der Richtlinie aufgeführten Tätigkeiten wörtlich in ihr nationales Recht zu übernehmen; er *verpflichtet* die Mitgliedstaaten *jedoch*, diejenigen Tätigkeiten der Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die in Anhang D aufgeführt sind und deren Umfang unbedeutend ist, nach den Formen und mit den Mitteln, die sie für am geeignetsten halten, *nicht* der Mehrwertsteuer *zu unterwerfen.*"